

Dr. Oliver Middendorf, WP/StB, und Mike Rickermann, StB

# Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften

In seiner Entscheidung vom 2.9.2014, IX R 52/13 hatte der BFH sich mit der Frage auseinanderzusetzen, wie die Verrechnung von nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Verlusten nach § 15a Abs. 2 EStG bei einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft zu erfolgen hat. Im Mittelpunkt der Betrachtung stand die Frage der sinngemäßen Anwendung von § 15a EStG gem. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG. Der nachfolgende Beitrag greift diese Thematik auf und stellt Gestaltungsmöglichkeiten für Steuerpflichtige dar.

## I. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Steuerrecht

Eine Personengesellschaft (GbR, OHG, KG), die weder eine gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 2 EStG ausübt noch gewerblich infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ist und deren Betätigung nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufs oder selbständiger Arbeit anzusehen ist, wird steuerlich als eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (§ 14 S. 3 AO) betrachtet. Für die vermögensverwaltende Personengesellschaft gilt nach h. M. die Bruchteilsbetrachtung gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.<sup>1</sup> Die Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft sind demnach anteilig dem Gesellschafter zuzurechnen. Die beteiligten Gesellschafter können über die vermögensverwaltende Personengesellschaft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte i. S. d. § 22 EStG erzielen. Die Einkünfte sind als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu ermitteln.<sup>2</sup> Sie werden auf Ebene der Gesellschaft gesondert und einheitlich nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO festgestellt.<sup>3</sup>

## II. Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei Vermietungseinkünften

### 1. Anwendungsprobleme

Sinn und Zweck des § 15a EStG<sup>4</sup> ist es, den Ausgleich von Verlusten beschränkt haftender Gesellschafter mit deren übrigen positiven Einkünften bzw. den Abzug nach § 10d EStG nur zuzulassen, soweit der jeweilige Gesellschafter durch den Verlust auch tatsächlich wirtschaftlich belastet wird.<sup>5</sup> Vor diesem Hintergrund können Verluste, die einem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft zugewiesen werden, grds. nur mit dessen übrigen Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden, soweit durch die Verluste kein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht.<sup>6</sup> Ausnahmsweise können die Verluste gem. § 15a Abs. 1 S. 2 EStG trotz eines negativen Kapitalkontos ausgeglichen oder abgezogen werden, wenn die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten gem. § 171 Abs. 1 HGB die tatsächlich geleistete Einlage übersteigt (sog. „überschießende“ Außenhaf-

tung).<sup>7</sup> Nicht ausgeglichene oder abgezogene Verluste (verrechenbare Verluste) mindern gem. § 15a Abs. 2 EStG zukünftige Gewinne, die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung zugerechnet werden. Faktisch kommt es somit zu einem aufgeschobenen Verlustausgleich bzw. -abzug.<sup>8</sup>

Gem. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG ist § 15a EStG bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß anzuwenden.

Konzipiert ist § 15a EStG für die Anwendung bei gewerblichen Kommanditgesellschaften. Da gewerbliche Kommanditgesellschaften ihre Einkünfte durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG ermitteln, kann bei diesen das für Zwecke des § 15a EStG maßgebliche Kapitalkonto und damit das Verlustausgleichsvolumen i. S. d. § 15a EStG aus der Steuerbilanz abgeleitet werden.

Eine vermögensverwaltende KG ermittelt ihre Einkünfte jedoch durch Überschussrechnung. Ein steuerliches Kapitalkonto, welches für die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG berücksichtigt werden könnte, existiert folglich nicht.

Des Weiteren werden den Gesellschaftern einer vermögensverwaltenden KG Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten – Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und sonstige Einkünfte – zugewiesen, während eine gewerbliche Kommanditgesellschaft ausschließlich gewerbliche Einkünfte vermittelt.<sup>9</sup> Die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG ist jedoch nur für Vermietungseinkünfte vorgesehen.<sup>10</sup> Für Kapitaleinkünfte (mit Ausnahme von § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG) und sonstige Einkünfte sieht das EStG keine sinngemäße Anwendung der Regelung vor. Für verrechenbare Verluste stellt sich folglich die Frage, ob eine Verrechnung nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder auch mit Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigen Einkünften möglich ist.<sup>11</sup>

1 Vgl. 20 Abs. 2 S. 3 EStG; § 23 Abs. 1 S. 4 EStG; im Einzelnen Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, S. 62 ff.

2 § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG; vgl. auch BMF, 29.4.1994 – IV B 2-S 2241-9/94; IV A 4 – S 0361 – 11/94, BStBl. I 1994, 282.

3 Vgl. BMF, 9.10.2012 – IV C 1 – S 2252/10/10013, BStBl. I 2012, 953, Rn. 72. Zu Verfahrensfragen bei Veräußerungstatbeständen i. S. d. § 17 EStG (Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung), § 20 Abs. 2 (Kapitalvermögen) oder § 23 EStG (Spekulationsgeschäfte) vgl. OFD Frankfurt, 7.8.2014 – S 2256 A-41-St 213, DStR 2014, 1832.

4 Ausführlich zu § 15a EStG vgl. z. B. Wacker, in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 15a; Heuermann, in: Blümich, EStG, 126. Aufl., Stand: Oktober 2014, § 15a.

5 Zum Zweck des § 15a EStG vgl. BFH, 14.5.1991 – VIII R 31/88, BB 1991, 1899 m. Anm. Fleischmann, BB 1991, 2051.

6 Gem. § 15a Abs. 5 EStG gilt § 15a EStG auch für die einem Kommanditisten vergleichbaren Gesellschafter. Vereinfachungshalber werden nachfolgend jedoch nur Kommanditisten erwähnt.

7 Zudem ist eine Nachversteuerung gem. § 15a Abs. 3 EStG im Falle der Einlagen- und Haftungsminderung vorgesehen.

8 Vgl. BFH, 16.5.2002 – IV R 58/00, BB 2002, 2006 Ls.

9 § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

10 Vgl. § 21 Abs. 5 S. 2 EStG.

11 Sofern es an der Einkünfterzielungsabsicht fehlt (Liebhaberei), stellt sich die Frage der sinngemäßen Anwendung von § 15a EStG bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung selbstverständlich nicht.

## 2. Individuelle Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens

Das Verlustausgleichsvolumen ist bei einer vermögensverwaltenden KG mangels eines steuerlichen Kapitalkontos gesondert zu ermitteln. Dabei erfordert die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG, dass die Ermittlung des Ausgleichsvolumens soweit wie möglich der Ermittlung des Kapitalkontos nach § 15a EStG entspricht. Für jeden Gesellschafter ist selbständig ein entsprechendes fiktives Kapitalkonto zu ermitteln.<sup>12</sup> Ausgangspunkt für die Ermittlung sind die von den einzelnen Gesellschaftern geleisteten Einlagen. Spätere Einlagen und positive Einkünfte erhöhen, spätere Entnahmen und negative Einkünfte mindern das Ausgleichsvolumen.<sup>13</sup> Wird für den Gesellschafter eine Ergänzungsrechnung (ähnlich einer Ergänzungsbilanz bei gewerblichen Personengesellschaften) geführt, beeinflussen dort berücksichtigte Mehr-/Minderwerte das Ausgleichsvolumen.<sup>14</sup>

Das fiktive Kapitalkonto ist einheitlich für alle Einkünfte der vermögensverwaltenden KG zu ermitteln. Nach Auffassung des BFH „ist es nicht gerechtfertigt und auch praktisch nicht durchführbar, (...) für jede Einkunftsart – Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte – ein gesondertes Kapitalkonto zu ermitteln“.<sup>15</sup>

Soweit positive Einkünfte dem Darlehenskonto des Kommanditisten gutgeschrieben werden, kommt es nicht zu einer Erhöhung des Ausgleichsvolumens, weil die Darlehensforderung gegen die Gesellschaft nicht sein risikobehaftetes Vermögen (Eigenkapital) erhöht.<sup>16</sup>

Zudem ist es – wie bei gewerblichen Personengesellschaften – für die Ermittlung des Ausgleichsvolumens ohne Bedeutung, ob die Einkünfte, die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der vermögensverwaltenden KG zuzurechnen sind, steuerfrei sind. Auch steuerfreie Gewinnanteile erhöhen das risikobehaftete Vermögen des Kommanditisten, soweit sie seinem Kapitalkonto gutgeschrieben werden.<sup>17</sup>

Übersteigt die Hafteinlage nach § 171 Abs. 1 HGB des Kommanditisten seine geleistete Einlage findet auch bei der vermögensverwaltenden KG der erweiterte Verlustausgleich nach § 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG sinngemäß Anwendung.

## 3. Negatives Kapitalkonto und Werbungskostenüberschüsse

Ergibt sich für den Kommanditisten ein negatives fiktives Kapitalkonto für Zwecke der sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG und sind ihm Werbungskostenüberschüsse aus Vermietung und Verpachtung aus seiner Beteiligung zuzurechnen, fallen diese unter die Verlustausgleichs- und -abzugsbeschränkungen des § 15a EStG.<sup>18</sup> Eine Verrechnung mit anderen Einkünften scheidet für diese Einkünfte aus.

Für negative Kapitaleinkünfte und Werbungskostenüberschüsse bei sonstigen Einkünften gilt im Falle eines negativen Kapitalkontos Folgendes:

Werbungskostenüberschüsse sind bei Kapitaleinkünften grds. nicht möglich, da nach § 20 Abs. 9 EStG der Abzug der tatsächlichen Werbungskosten ausgeschlossen ist. Lediglich für Kapitaleinkünfte aus einer sog. unternehmerischen Beteiligung kommt gem. § 32d Abs. 2 Nr. 2, 3 EStG ein Abzug der tatsächlichen Werbungskosten in Betracht. Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nach Maßgabe des § 20 Abs. 6 EStG nur mit positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden. Ein Ausgleich mit anderen Einkünften oder ein Abzug nach § 10d EStG ist grds. ausgeschlossen.<sup>19</sup>

Sind einem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft Verluste aus Kapitalvermögen zuzurechnen und entsteht oder erhöht sich aufgrund dieser Verluste sein negatives fiktives Kapitalkonto, scheidet eine sinngemäße Anwendung des § 15a EStG mangels gesetzlicher Grundlage aus.<sup>20</sup> Die negativen Einkünfte sind lediglich bei der Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos des einzelnen Gesellschafters zu berücksichtigen.<sup>21</sup> Der Kommanditist kann folglich die Verluste aus Kapitalvermögen, die ihm aus seiner Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG zugerechnet werden, mit positiven Kapitaleinkünften verrechnen, die er außerhalb dieser Beteiligung erzielt.<sup>22</sup>

Entsprechend werden auch Verluste bei den sonstigen Einkünften nicht von der Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung des § 15a EStG erfasst.

## 4. Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen

Gem. § 15a Abs. 2 S. 1 EStG mindern nicht ausgeglichene bzw. abgezogene Verluste (verrechenbare Verluste) die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. Für die sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 2 EStG wird daraus gefolgert, dass die verrechenbaren Verluste mit dem Ergebnisanteil aus der Beteiligung des Kommanditisten zu verrechnen seien. § 15a Abs. 2 EStG knüpft allein an die gesellschaftsrechtliche Beteiligung an und unterscheidet nicht nach einzelnen Einkunftsarten.<sup>23</sup>

Dieser zutreffenden Auffassung ist der BFH in seinem Urteil vom 2.9.2014<sup>24</sup> gefolgt. Demnach können verrechenbare Verluste, für die Werbungskostenüberschüsse bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ursächlich sind, nicht nur mit positiven Vermietungseinkünften, sondern grundsätzlich auch mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen sowie mit positiven sonstigen Einkünften (insbesondere Veräußerungsgewinnen) verrechnet werden, die die vermögensverwaltende KG erzielt.<sup>25</sup> Nicht steuerbare Gewinne, z.B. aus der Veräußerung einer Immobilie außerhalb der Spekulationsfrist, mindern den Umfang der verrechenbaren Verluste nicht. Nur auf diese Weise wird erreicht, dass § 15a EStG den Verlustausgleich lediglich aufschiebt, im Ganzen aber nicht verändert.<sup>26</sup>

12 Vgl. BFH, 15.10.1996 – IX R 72/92, BB 1997, 354 Ls; BFH, 2.9.2014 – IX R 52/13, DStR 2015, 160.

13 Vgl. BFH, 2.9.2014 – IX R 52/13, DStR 2015, 160.

14 Vgl. BFH, 30.3.1993 – VIII R 63/91, BB 1993, 1699, zur Ergänzungsbilanz bei einer gewerblichen KG; Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, S. 371.

15 BFH, 15.10.1996 – IX R 72/92, BB 1997, 354 Ls; BFH, 2.9.2014 – IX R 52/13, DStR 2015, 160.

16 Vgl. Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, S. 372.

17 Vgl. Heuermann, in: Blümich, EStG, § 21, Rn. 483, 126. Aufl., Stand: Oktober 2014; Gänger in: Bordewin/Brandt, EStG, § 21 Rn. 222, Stand: März 2009; zweifelnd Pfirrmann, in: Herrmann/Heuer/Raupach (H/H/R), § 21, Rn. 177, Stand: Juli 2013.

18 Vgl. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG.

19 Ausnahme § 32d Abs. 2 Nr. 2, 3 EStG.

20 Ausnahme § 20 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG.

21 Vgl. BFH, 15.10.1996 – IX R 72/92, BB 1997, 354 Ls.

22 Etwas anderes gilt natürlich, wenn die Verluste aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 8 EStG den Vermietungseinkünften zuzurechnen sind. S. hierzu z.B. Ratschow, in: Blümich, EStG, 126. Aufl., Stand: Juni 2013, § 20, Rn. 477 ff.

23 Vgl. Jakob, BB 1987, 1469, 1473.

24 BFH, 2.9.2014 – IX R 52/13, DStR 2015, 160.

25 Vgl. Engel, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht, 1. Aufl. 2012, S. 377.

26 Vgl. BFH, 16.5.2002 – IV R 58/00, BB 2002, 2006 Ls; Jakob, BB 1987, 1469, 1473.

### III. Praktische Folgen und Gestaltungsmöglichkeiten

Die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften bietet Gestaltungsspielräume, die nachfolgend anhand von Beispielen erörtert werden.

**Beispiel 1:** An der vermögensverwaltenden A-KG ist A zu 100% als Kommanditist beteiligt. Die A-KG hat in der Vergangenheit ausschließlich negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, was zu einem negativen (fiktiven) Kapitalkonto des A in Höhe von –250 000 Euro geführt hat. Nach § 21 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 15a Abs. 4 EStG sind zum 31.12.01 in entsprechender Höhe verrechenbare Verluste festgestellt worden.

Im Jahr 02 erzielt die A-KG Vermietungsüberschüsse in Höhe von 30 000 Euro. Des Weiteren erzielt sie einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 23 EStG (sonstige Einkünfte) aus der Veräußerung des vermieteten Grundvermögens in Höhe von 300 000 Euro.

Sowohl die positiven Vermietungseinkünfte als auch die sonstigen Einkünfte können mit dem verrechenbaren Verlust verrechnet werden. Somit verbleiben noch positive Einkünfte in Höhe von 80 000 Euro, die A aus seiner Beteiligung an der A-KG zugerechnet werden.

**Beispiel 2:** Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch wird der Veräußerungsgewinn aus der Immobilie nach Ablauf der Spekulationsfrist realisiert. Den erzielten Veräußerungserlös hat die A-KG am Kapitalmarkt investiert und dadurch in 02 abgeltungsteuerpflichtige Kapitaleinkünfte in Höhe von 4 000 Euro erzielt.

Der Veräußerungsgewinn ist nicht steuerbar und mindert den verrechenbaren Verlust i.S.d. § 15a EStG daher nicht. Die Vermietungsüberschüsse und die Kapitaleinkünfte sind vollständig mit dem verrechenbaren Verlust des A bei der A-KG zu verrechnen. Der verrechenbare Verlust beträgt zum 31.12.02 noch 216 000 Euro.

Die Verrechnung der auf Ebene der A-KG erzielten Kapitaleinkünfte mit den verrechenbaren Verlusten ist für A nicht unbedingt vorteilhaft. Versteuert A seine übrigen Einkünfte mit dem Spitzensteuersatz von 45% und ist absehbar, dass die verrechenbaren Verluste der A-KG auch ohne die Kapitaleinkünfte verrechnet werden können, erleidet A einen (erheblichen) Steuersatznachteil, da die Kapitaleinkünfte grds. nur mit 25% Abgeltungsteuer belastet sind.

Dem Steuersatznachteil ist der Zinsnachteil aus einer zeitlich späteren Nutzung der verrechenbaren Verluste gegenüber zustellen. Ist der Steuersatznachteil größer als der Zinsnachteil ist dem A zu empfehlen, die Anlage des Veräußerungserlöses nicht auf Ebene der A-KG vorzunehmen. Ist der Veräußerungserlös bereits auf Ebene der A-KG in Wertpapiere etc. angelegt, kann A diese ohne Steuerbelastung entnehmen. Die Wertpapiere sind dem A aufgrund der Bruchteilsbetrachtung für steuerliche Zwecke bereits zuzurechnen. Durch die Entnahme der Wertpapiere kommt es somit zu keiner ertragsteuerrelevanten Vermögensverschiebung. Bei der Entnahme des Veräußerungserlöses muss A jedoch beachten, dass er keine Nachversteuerung von bisher ausgeglichenen oder abgezogenen Werbungskostenüberschüssen gem. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 15a Abs. 3 S. 1 f. EStG aufgrund einer Einlageminderung auslöst.

**Beispiel 3:** Abwandlung Beispiel 2, A hat den Veräußerungserlös entnommen. Die A-KG erzielt aktuell keine Einkünfte, die mit den noch verbliebenen verrechen-

baren Verlusten verrechnet werden könnten. A besitzt noch eine weitere Immobilie, deren Verkauf er beabsichtigt und die nach § 23 EStG noch steuerverstrickt ist. Eine Veräußerung der Immobilie würde zu einem steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn von 210 000 Euro führen.

A veräußert die Immobilie daher zunächst an die A-KG. Anschließend veräußert die A-KG die Immobilie.

Die Veräußerung der Immobilie an die A-KG ist für ertragsteuerliche Zwecke unbeachtlich, da A die Immobilie nach der Bruchteilsbetrachtung an sich selbst veräußert. Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn fällt folglich erst durch die Weiterveräußerung auf Ebene der A-KG an und ist A zuzurechnen. A kann den Veräußerungsgewinn mit den verrechenbaren Verlusten verrechnen, wenn der Gesellschaftsanteil, aus dem die verrechenbaren Verluste herühren, mit dem Gesellschaftsanteil identisch ist, aus dem die zu verrechnenden Gewinnanteile stammen.<sup>27</sup> Entscheidend für die Anteilsidentität ist die zivilrechtliche Identität der Gesellschaft.<sup>28</sup> Dies ist sachgerecht, denn selbst wenn die KG ihre bisherige Geschäftstätigkeit einstellt und eine gänzlich andere Tätigkeit aufnimmt, müssen die Gewinne aus der neuen Tätigkeit mit den verrechenbaren Verlusten aus der bisherigen Geschäftstätigkeit verrechnet werden können. Soweit die Gewinne nämlich dem Kapitalkonto des Kommanditisten gem. § 167 Abs. 2 HGB gutzuschreiben sind, kommt es zu einer wirtschaftlichen Belastung des Kommanditisten. Im Beispiel 3 ist die zivilrechtliche Anteilsidentität gegeben. Der Nutzung der verrechenbaren Verluste steht damit nichts entgegen. Selbst wenn die wirtschaftliche Identität entscheidend sein sollte, ändert sich an dem Ergebnis nichts. Gesellschaftszweck einer vermögensverwaltenden Gesellschaft ist die Verwaltung eigenen Vermögens. Dass die Gesellschaft dabei Einkünfte aus unterschiedlichen Einkunftsarten erzielt, führt nicht zu einer Änderung der wirtschaftlichen Identität hinsichtlich des Anteils, da der Gesellschaftszweck unverändert bleibt. Auch aus grunderwerbsteuerlicher Sicht ergeben sich für A keine Nachteile. Die Übertragung des Grundstücks ist zwar nach § 1 Abs. 1 GrEStG ein steuerbarer Vorgang. Dieser ist jedoch nach § 5 Abs. 2 GrEStG befreit. Bei einer Veräußerung des Grundstücks durch die A-KG ist zudem auch nicht die 5-jährige Behaltensfrist des § 5 Abs. 3 GrEStG zu beachten, da die Veräußerung durch die A-KG grunderwerbsteuerbar und somit eine Missbrauchsgestaltung objektiv ausgeschlossen ist.<sup>29</sup>

### IV. Zusammenfassung

1. Die sinngemäße Anwendung des § 15a EStG gem. § 21 Abs. 1 S. 2 EStG erfordert für jeden Gesellschafter einer vermögensverwaltenden KG die selbständige Ermittlung eines fiktiven Kapitalkontos.
2. Ausgangspunkt für die Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos ist die Einlage des Kommanditisten erhöht um spätere Einlagen und positive Einkünfte und vermindert um Entnahmen und negative Einkünfte.

<sup>27</sup> Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 15a, Rn. 106.

<sup>28</sup> Vgl. BFH, 22.1.1985 – VIII R 43/84, BB 1986, 163; a. A. Wacker, in: Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2015, § 15a, Rn. 106; Lüdemann, in: H/H/R, § 15a, Rn. 142, Stand: Dezember 2011.

<sup>29</sup> Vgl. Viskorf, in: Boruttau, GrEStG, 17. Aufl. 2011, § 5, Rn. 102.

3. Nicht steuerbare und steuerfreie Einkünfte sind bei der Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos ebenfalls zu berücksichtigen. Sie vermindern jedoch nicht einen etwaigen Betrag der verrechenbaren Verluste.
4. Da § 15a EStG an die gesellschaftsrechtliche Beteiligung anknüpft, sind auch Kapitaleinkünfte und sonstige Einkünfte, welche dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an einer vermögensverwaltenden KG zugerechnet werden mit für ihn festgestellten verrechenbaren Verlusten verrechenbar. Bei Kapitaleinkünften kann dies zu einem Steuersatznachteil für den Kommanditisten führen.
5. Durch gezielte Verlagerung von Einkünften in eine vermögensverwaltende KG können verrechenbare Verluste nutzbar gemacht werden.

**Dr. Oliver Middendorf**, WP/StB, ist Partner von HLB Dr. Stückmann & Partner mbB in Bielefeld. Tätigkeitsschwerpunkte sind die steuerliche Gestaltungsberatung von großen mittelständischen Unternehmen und deren Gesellschaftern sowie von vermögenden Privatpersonen und Family Offices.



**Mike Rickermann**, StB, ist Mitarbeiter von HLB Dr. Stückmann & Partner mbB in Bielefeld. Tätigkeitsschwerpunkte sind die steuerliche Gestaltungsberatung von großen mittelständischen Unternehmen und deren Gesellschaftern sowie von vermögenden Privatpersonen und Family Offices.



## BMF: Steuerliche Behandlung der Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden

**BMF**, Schreiben vom 20.1.2015 – IV C 5 – S 2360/12/10002

**Bezugnahme:** BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl. I 1993, S. 814)

Der BFH hat mit Urteilen vom 18.10.2012 – VI R 64/11 – BStBl. II, S. ... und vom 10.4.2014 – VI R 62/11 – BStBl. II, S. ... seine Rechtsprechung zur steuerlichen Behandlung der Rabatte, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, weiterentwickelt und konkretisiert.

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Urteile unter Beachtung folgender Grundsätze über die entschiedenen Einzelfälle hinaus anzuwenden:

- 1 Preisvorteile, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, sind Arbeitslohn, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und wenn sie im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Ein überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse des Dritten schließt die Annahme von Arbeitslohn dagegen in der Regel aus. Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn und soweit der Preisvorteil auch fremden Dritten üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr eingeräumt wird (z.B. Mengenrabatte).
- 2 Es spricht dafür, dass Preisvorteile zum Arbeitslohn gehören, wenn der Arbeitgeber an der Verschaffung dieser Preisvorteile aktiv mitgewirkt hat. Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne liegt vor, wenn
  - a) aus dem Handeln des Arbeitgebers ein Anspruch des Arbeitnehmers auf den Preisvorteil entstanden ist oder
  - b) der Arbeitgeber für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat, z.B. Inkassotätigkeit oder Haftung.
- 3 Einer aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne steht gleich, wenn
  - a) zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung oder enge Beziehung sonstiger Art besteht, z.B. Organschaftsverhältnis, oder

b) dem Arbeitnehmer Preisvorteile von einem Unternehmen eingeräumt werden, dessen Arbeitnehmer ihrerseits Preisvorteile vom Arbeitgeber erhalten.

Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung von Preisvorteilen ist nicht anzunehmen, wenn sich seine Beteiligung darauf beschränkt:

- a) Angebote Dritter in seinem Betrieb z.B. am „schwarzen Brett“, im betriebseigenen Intranet oder in einem Personalhandbuch bekannt zu machen oder
- b) Angebote Dritter an die Arbeitnehmer seines Betriebs und eventuell damit verbundene Störungen des Betriebsablaufs zu dulden oder
- c) die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer zu bescheinigen oder
- d) Räumlichkeiten für Treffen der Arbeitnehmer mit Ansprechpartnern des Dritten zur Verfügung zu stellen.

An einer Mitwirkung des Arbeitgebers fehlt es auch dann, wenn bei der Verschaffung von Preisvorteilen allein eine vom Arbeitgeber unabhängige Selbsthilfeeinrichtung der Arbeitnehmer mitwirkt.

Die Mitwirkung des Betriebsrats oder Personalrats an der Verschaffung von Preisvorteilen durch Dritte ist für die steuerliche Beurteilung dieser Vorteile dem Arbeitgeber nicht zuzurechnen und führt allein nicht zur Annahme von Arbeitslohn. In den Fällen der Randziffern 2 und 3 wird die Zurechnung von Preisvorteilen zum Arbeitslohn jedoch nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betriebsrat oder Personalrat ebenfalls mitgewirkt hat.

Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden und ersetzt das BMF-Schreiben vom 27.9.1993 (BStBl. I 1993, Seite 814), welches hiermit aufgehoben wird.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.