

BMF: Verlustausgleichsbeschränkung bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften

Das BMF äußert sich mit Schreiben vom 15.09.2020 zur Anwendung der Verlustabzugsbeschränkung nach § 15a EStG auf vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften.

Hintergrund

Gemäß § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG ist § 15a EStG auch bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß anzuwenden.

Mit dem Urteil vom 02.09.2014 (IX R 52/13, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH zur Anwendung von § 15a EStG auf eine vermögensverwaltende KG mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entschieden, dass eine Verrechnung des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteil am nicht ausgeglichenen oder abgezogenen Werbungskostenüberschuss (sog. verrechenbarer Verlust gemäß § 15 Abs. 4 EStG) mit allen Überschüssen möglich ist, die ihm in späteren Jahren aus seiner Beteiligung an einer KG zuzurechnen sind. Die Verrechnung mit positiven Einkünften kann dabei unabhängig von der Einkunftsart erfolgen. Im Streitfall erfolgte eine Verrechnung mit positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 23 EStG a.F..

Das BMF hat sich mit dem Schreiben vom 15.09.2020 zur sinngemäßen Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Gesellschaften nach § 21 Abs. 1 Satz 2 EStG geäußert.

Verwaltungsanweisung

Nach § 21 Abs. 1 S. 2 i. V. m. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist der Ausgleich von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung mit anderen positiven Einkünften nur möglich, soweit kein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht (ausgleichsfähiger Verlust). Darüberhinausgehende Verluste werden dem Kommanditisten zugerechnet und können nur mit in späteren Jahren aus derselben Beteiligung erzielten positiven Einkünften verrechnet werden (verrechenbarer Verlust).

Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos

Für die sinngemäße Anwendung des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ist es erforderlich, das Verlustausgleichspotential für jeden Kommanditisten mittels eines fiktiven Kapitalkontos nach den für die Ermittlung der Überschusseinkünfte geltenden Grundsätzen zu ermitteln.

Das fiktive Kapitalkonto ermittelt sich aus der von dem jeweiligen Kommanditisten tatsächlich geleisteten Einlage, erhöht um weitere Einzahlungen während der Zeit der Zurechnung der Beteiligung sowie um positive Einkünfte aus seiner Beteiligung und vermindert um die Entnahmen und negativen Einkünfte aus seiner Beteiligung. Bei der Ermittlung des Kapitalkontos fließen unabhängig von der Einkunftsart alle Vermögenszuflüsse und -abflüsse ein, die durch die KG im Gesamthandsvermögen realisiert werden und dem Kommanditisten zuzurechnen sind. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften fließen in das fiktive Kapitalkonto im Sinne des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG ein, wenn sie auf der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die KG beruhen.

Ausgleichsfähige und verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG

1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

Verluste aus Vermietung und Verpachtung, die nach § 15a Abs. 1 EStG lediglich verrechenbar sind, können nach § 15a Abs. 2 EStG nur mit positiven Einkünften ausgeglichen werden, die der Kommanditist aus seiner Beteiligung aus der Gesamthand in späteren Jahren erzielt. Die Einkunftsart der positiven Einkünfte ist dabei unbeachtlich. Der Ausgleich erfolgt in sinngemäßer Anwendung des § 15a Abs. 2 EStG mit Erträgen aus Kapitalvermögen, die gemäß § 20 i.V.m. § 32d Abs. 2 EStG (mit

Ausnahme des § 32d Abs. 2 Nummer 3 EStG) der Besteuerung gemäß § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG unterliegen (progressiver Normaltarif), und steuerpflichtigen Überschüssen aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nummer 2 i.V.m. § 23 EStG.

2. Kapitalerträge/-verluste (§ 20 EStG)

Kapitalerträge, die nach § 32d Abs. 1 EStG dem gesonderten Einkommensteuertarif unterliegen, können nicht mit negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus dieser Beteiligung ausgeglichen oder verrechnet werden. Darunter fallen auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen die nach Antragsstellung im Rahmen des § 32d Abs. 2 Nummer 3 EStG oder der Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 EStG dem progressiven Normaltarif nach § 32a Abs. 1 Satz 2 EStG unterworfen werden.

Bei Verluste aus Kapitalvermögen aus der Beteiligung an der KG, die dem gesonderten Einkommensteuertarif nach § 32d EStG unterliegen, sind auf Ebene des Kommanditisten die Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 20 Abs. 6 EStG zu berücksichtigen.

3. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG)

Die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG findet auf Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 22 Nummer 2 i.V.m. § 23 EStG keine Anwendung. Demnach können die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung zuzurechnenden anteiligen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften unabhängig vom fiktiven Kapitalkonto auch mit allen positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften des Kommanditisten verrechnet werden.

Bei den Verlusten aus privaten Veräußerungsgeschäften in der Gesamthand ist erst auf Ebene des Kommanditisten die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 23 Abs. 3 Satz 7 EStG zu berücksichtigen.

Reihenfolge des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung

Das BMF-Schreiben enthält eine Vielzahl von Anwendungsbeispielen zur Reihenfolge des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung.

Feststellungsverfahren nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO

Im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der gemeinschaftlichen Einkünfte sind die Einkünfte nach Einkunftsarten getrennt auszuweisen.

Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes in sinngemäßer Anwendung des § 15a Abs. 4 EStG

Fließen Überschüsse aus der Beteiligung nicht in die gesonderte und einheitliche Feststellung auf Ebene der KG ein, ist ein Ausgleich mit den verrechenbaren Verlusten nur möglich, wenn die Feststellung des verrechenbaren Verlustes noch nicht bestandskräftig geworden ist.

Zeitliche Anwendung

Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

Betroffene Norm

§ 15a EStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 15.09.2020, [IV C 1 - S 2253/08/10006 :033](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 02.09.2014, IX R 52/13, BStBl. II 2015, S. 263, siehe [Deloitte Tax-News](#)

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.