



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT

TEL

FAX

E-MAIL

DATUM 15. September 2020

BETREFF **Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden
Kommanditgesellschaften nach § 21 Absatz 1 Satz 2 EStG;
Anwendung des BFH-Urteils vom 2. September 2014 - IX R 52/13 - (BStBl 2015 II
S. 263)**

GZ **IV C 1 - S 2253/08/10006 :033**

DOK **2020/0914203**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Inhaltsverzeichnis

Rz.

I. Allgemeine Grundsätze	1
II. Fiktives Kapitalkonto	2 - 5
III. Ausgleichsfähige und verrechenbare Verluste im Sinne des § 15a EStG	
1. Bei den Einkünften gemäß § 21 EStG	6 - 8
2. Bei Erträgen/Verlusten gemäß § 20 EStG	9 - 10
3. Bei Einkünften gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG	11 - 13
IV. Reihenfolge des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung	
1. Vorliegen eines ausgleichsfähigen Verlustes	14
2. Vorliegen eines verrechenbaren Verlustes	15 - 17
V. Feststellungsverfahren nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO	18
VI. Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlustes in sinngemäßer Anwendung des § 15a EStG	19 - 20
VII. Zeitliche Anwendung	21

Nach § 21 Absatz 1 Satz 2 EStG ist die Verlustausgleichsbeschränkung des § 15a EStG auf vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß anzuwenden. Mit Urteil vom 2. September 2014 - IX R 52/13 - (BStBl 2015 II S. 263) hat der BFH zur Anwendung von § 15a EStG auf eine vermögensverwaltende Kommanditgesellschaft entschieden, dass der einem Kommanditisten zuzurechnende nicht ausgeglichene oder abgezogene Werbungskostenüberschuss mit Überschüssen zu verrechnen ist, die dem Kommanditisten in späteren Jahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind und zwar unabhängig von der Einkunftsart.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur Anwendung des § 15a EStG bei vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften Folgendes:

I. Allgemeine Grundsätze

- 1 Nach § 21 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 15a Absatz 1 Satz 1 EStG ist für Kommanditisten einer vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaft 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 zwar zugerechnet, dürfen aber nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen oder nach § 10d EStG abgezogen werden, sondern nur mit in späteren Jahren aus derselben Beteiligung erzielten positiven Einkünften verrechnet werden (**verrechenbarer Verlust**). Der verrechenbare Verlust ist in sinngemäßer Anwendung von § 15a Absatz 4 EStG jährlich gesondert festzustellen (vgl. Rz. 20).
Übersteigt die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten die tatsächlich geleistete Einlage, ist § 15a Absatz 1 Satz 2 und 3 EStG entsprechend zu berücksichtigen (sog. erweiterter Verlustausgleich wegen Außenhaftung). Ob eine Außenhaftung besteht, bestimmt sich nach dem Stand des handelsrechtlichen Kapitalkontos des Kommanditisten am Bilanzstichtag.

II. Fiktives Kapitalkonto

- 2 Das fiktive Kapitalkonto bildet das dem Kommanditisten nach § 15a Absatz 1 Satz 1 EStG zur Verfügung stehende Verlustausgleichsvolumen ab. Die ihm zuzurechnenden negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sind nur bis zur Höhe des fiktiven Kapitalkontos mit anderen Einkünften ausgleichsfähig. Wird das fiktive Kapitalkonto negativ oder erhöht sich ein bestehendes negatives fiktives Kapitalkonto,

können die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nur mit späteren positiven Einkünften (nach Maßgabe der folgenden Ausführungen unabhängig von der Einkunftsart) aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft verrechnet werden.

- 3 Für die sinngemäße Anwendung des § 15a Absatz 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. Die bei einem entgeltlichen Gesellschafterwechsel vom Erwerber aufgewendeten Anschaffungskosten sind bei Ermittlung des fiktiven Kapitalkontos zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2019, IX R 38/17, BStBl 2020 II S. xx). Maßgeblich ist der Stand des fiktiven Kapitalkontos am Ende des Veranlagungszeitraums bzw. am Ende der Beteiligtenstellung.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 30. Mai 1997 (BStBl I S. 627) zum Umfang des Kapitalkontos sind entsprechend anzuwenden.

- 4 In die Berechnung des fiktiven Kapitalkontos fließen unabhängig von der Einkunftsart alle Vermögenszuflüsse und -abflüsse ein, die durch die Kommanditgesellschaft im Gesamthandsvermögen realisiert werden und dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung zuzurechnen sind. Damit gehen unter anderem auch folgende Vermögenszu- und -abflüsse wertmäßig ein:
- Kapitalerträge einschließlich der Gewinne/Verluste aus der Veräußerung von Kapitalvermögen (einschließlich derjenigen, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegen),
 - tatsächliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen – unabhängig von dem Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Absatz 9 EStG,
 - Verluste aus Kapitalvermögen – unabhängig von den Verlustverrechnungsbeschränkungen des § 20 Absatz 6 EStG,
 - steuerbare Veräußerungsgewinne und -verluste i. S. d. § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG,
 - nicht steuerbare Veräußerungsgewinne und -verluste,
 - steuerfreie Erträge und
 - nicht abziehbare Werbungskosten.

- 5 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften fließen in das fiktive Kapitalkonto i. S. d. § 15a Absatz 1 Satz 1 EStG ein, wenn sie auf der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die Kommanditgesellschaft beruhen.

III. Ausgleichsfähige und verrechenbare Verluste i. S. d. § 15a EStG

1. Bei den Einkünften gemäß § 21 EStG

- 6 § 15a EStG ist auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sinngemäß anzuwenden (§ 21 Absatz 1 Satz 2 EStG). Erzielt der Kommanditist aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG im Gesamthandsvermögen, ist bei der Verlustberücksichtigung danach zu unterscheiden, ob diese Verluste ausgleichsfähig oder lediglich verrechenbar sind.
- 7 Ausgleichsfähige Verluste können mit allen positiven Einkünften desselben Jahres gleich welcher Einkunftsart ausgeglichen werden, die der Kommanditist aus seiner Beteiligung oder außerhalb seiner Beteiligung erzielt.
- 8 Ist der Verlust aus Vermietung und Verpachtung nach sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 1 EStG lediglich verrechenbar, ist er nach § 15a Absatz 2 EStG mit positiven Einkünften auszugleichen, die der Kommanditist aus seiner Beteiligung aus der Gesamthand in späteren Jahren erzielt. Dabei ist die Art der positiven Einkünfte unbeachtlich. Der Ausgleich erfolgt in sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 2 EStG mit Erträgen aus Kapitalvermögen, die gemäß § 20 i. V. m. § 32d Absatz 2 EStG (mit Ausnahme des § 32d Absatz 2 Nummer 3 EStG) der Besteuerung gemäß § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG unterliegen, und steuerpflichtigen Überschüssen aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG. Zur Verrechnungsreihenfolge vgl. Rz. 16 und 17. Der verbleibende verrechenbare Verlust ist entsprechend § 15a Absatz 4 EStG jährlich gesondert festzustellen.

2. Bei Erträgen/Verlusten gemäß § 20 EStG

- 9 Nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO gesondert und einheitlich festgestellte Kapitalerträge, die gemäß § 32d Absatz 1 EStG dem gesonderten Einkommensteuertarif unterliegen, können mit negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus dieser Beteiligung weder ausgeglichen noch verrechnet werden. Dabei ist unbeachtlich, ob die Kapitalerträge auf Ebene des Kommanditisten nach Antragstellung gemäß § 32d Absatz 2 Nummer 3 oder Absatz 6 EStG der Besteuerung

nach § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG unterworfen werden. Die Anwendung von § 32d Absatz 2 Nummer 3 und Absatz 6 EStG steht nicht im Zusammenhang mit der Beteiligung und findet außerhalb des Feststellungsverfahrens nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO statt. Für nicht dem gesonderten Einkommensteuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegende Kapitalerträge der Kommanditgesellschaft siehe Rz. 8.

- 10 Erzielt der Kommanditist aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft Verluste gemäß § 20 EStG, die der Anwendung des § 32d Absatz 1 EStG unterliegen, sind auf Ebene des Kommanditisten die Verlustausgleichsbeschränkungen nach § 20 Absatz 6 EStG zu berücksichtigen.

Verluste aus Kapitalvermögen, die der Anwendung des § 32d Absatz 1 EStG unterliegen, dürfen im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 20 Absatz 6 Satz 7 EStG nur berücksichtigt werden, wenn eine Bescheinigung i. S. d. § 43a Absatz 3 Satz 4 EStG vorliegt.

3. Bei Einkünften gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG

- 11 Der einem Kommanditisten zuzurechnende, nicht ausgeglichene oder abgezogene Werbungskostenüberschuss nach § 21 Absatz 1 Satz 2 i. V. m. § 15a Absatz 2 EStG ist mit Überschüssen nach § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG, die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind, zu verrechnen. Dies gilt auch:
- wenn über den Einkünftebestand des § 23 EStG nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte zu entscheiden war, weil die nur für den Kommanditisten maßgebliche Veräußerungsfrist noch nicht abgelaufen ist (vgl. BFH-Urteil vom 21. Januar 2014 - IX R 9/13 - BStBl 2016 II S. 515) oder
 - wenn der Kommanditist einen steuerbaren Überschuss aus der Veräußerung seiner Beteiligung erzielt (§ 23 Absatz 1 Satz 4 EStG).
- 12 Die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG findet auf Einkünfte i. S. d. § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG keine Anwendung. Die dem Kommanditisten aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnenden anteiligen Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften können daher unabhängig vom fiktiven Kapitalkonto auch mit allen positiven Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften des Kommanditisten verrechnet werden.
- 13 Erzielt der Kommanditist aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft aus der Gesamthand negative Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, ist erst auf

Ebene des Kommanditisten die Verlustausgleichsbeschränkung nach § 23 Absatz 3 Satz 7 EStG zu berücksichtigen.

IV. Reihenfolge des Verlustausgleichs und der Verlustverrechnung

1. Vorliegen eines ausgleichsfähigen Verlustes

- 14 Für den ausgleichsfähigen Verlust gelten die allgemeinen Verlustausgleichsregeln. Erzielt der Kommanditist aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft negative Einkünfte gemäß § 21 EStG und führen diese Einkünfte nicht dazu, dass ein fiktives negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, gelten die allgemeinen Verlustausgleichsregeln. Hinsichtlich des Ausgleichs mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegen, wird auf die Ausführungen unter Rz. 9 verwiesen.

Anmerkungen zu den Beispielen:

- Soweit von „Einkünften/Erträgen aus der Beteiligung“ gesprochen wird, ist davon auszugehen, dass diese im Gesamthandsvermögen entstanden sind.
- Aus Vereinfachungsgründen ist ferner davon auszugehen, dass sich die angegebenen Einkünfte/Erträge in nämlicher Höhe auf das fiktive Kapitalkonto ausgewirkt haben.
- Es liegen keine Erträge gemäß § 20 Absatz 1 Nummer 4 EStG vor.

Beispiel 1

A ist seit Anfang 01 mit einer Einlage von 1.000 € (entspricht der Hafteinlage und der tatsächlich geleisteten Einlage i. S. d. § 171 Absatz 1 HGB) an der vermögensverwaltenden Immobilien-KG beteiligt. Im Jahr 01 erzielt A aus der Beteiligung negative Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 2.000 € positive Einkünfte gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG i. H. v. 1.000 € und Erträge gemäß § 20 EStG i. H. v. 2.000 € die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegen. Außerdem erzielt A im selben Zeitraum außerhalb seiner Beteiligung positive Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 1.000 €

Lösung

Entwicklung des fiktiven Kapitalkontos:

Einlage	+ 1.000 €
§ 21 EStG	./ 2.000 €
§ 23 EStG	+ 1.000 €
<u>§ 20 EStG</u>	<u>+ 2.000 €</u>
Stand 31.12.01	+ 2.000 €

Das fiktive Kapitalkonto von A beträgt zum 31.12.01 2.000 €. Bei der Berechnung des fiktiven Kapitalkontos sind die Einlage (1.000 €) sowie sämtliche A zuzurechnende Einkünfte/Erträge aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft (§ 21 EStG ./ 2.000 €, § 23 EStG 1.000 € und § 20 EStG 2.000 €) zu berücksichtigen. Die Verlustausgleichsbeschränkung entsprechend § 15a Absatz 1 EStG greift nicht, da das fiktive Kapitalkonto positiv ist. Es gelten die allgemeinen Verlustausgleichsregeln. Für A werden gemäß § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO nach Anwendung von § 15a EStG folgende Einkünfte/Erträge gesondert und einheitlich festgestellt:

§ 21 EStG	./ 2.000 €
§ 23 EStG	1.000 €
§ 20 EStG	2.000 €

Der verrechenbare Verlust beträgt 0 €

Die negativen Einkünfte von A gemäß § 21 EStG i. H. v. 2.000 € aus der Beteiligung sind i. H. v. 1.000 € mit seinen positiven Einkünften gemäß § 21 EStG, die A außerhalb der Beteiligung erzielt hat, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auszugleichen. Die übrigen Verluste sind sodann mit den positiven Einkünften von A gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG aus der Beteiligung auszugleichen. Die Erträge gemäß § 20 EStG aus der Beteiligung haben bereits der Abgeltungsteuer unterlegen.

2. Vorliegen eines verrechenbaren Verlustes

- 15 Erzielt der Kommanditist aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und führen diese dazu, dass ein negatives fiktives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, können diese negativen Einkünfte insoweit nur mit späteren positiven Einkünften aus der Beteiligung verrechnet werden.

Beispiel 2

A ist seit Anfang 01 mit einer Einlage von 1.000 € (entspricht der Hafteinlage und der tatsächlich geleisteten Einlage i. S. d. § 171 Absatz 1 HGB) an der vermögensverwaltenden Immobilien-KG beteiligt. Im Jahr 01 erzielt A aus der Beteiligung negative Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 5.000 €, positive Einkünfte gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG i. H. v. 1.000 € und Erträge gemäß § 20 EStG ebenfalls i. H. v. 1.000 €, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegen. Außerdem erzielt A im selben Zeitraum außerhalb seiner Beteiligung positive Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 5.000 €

Lösung

Entwicklung des fiktiven Kapitalkontos:

Einlage	+ 1.000 €
§ 21 EStG	./ 5.000 €
§ 23 EStG	+ 1.000 €
<u>§ 20 EStG</u>	<u>+ 1.000 €</u>
Stand 31.12.01	./ 2.000 €

Das fiktive Kapitalkonto von A beträgt zum 31.12.01 ./ 2.000 €. Bei der Berechnung des fiktiven Kapitalkontos sind die Einlage (1.000 €) sowie sämtliche A zuzurechnende Einkünfte aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft (§ 21 EStG ./ 5.000 €, § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG 1.000 € und § 20 EStG 1.000 €) zu berücksichtigen. I. H. v. ./ 2.000 € greift bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 1 EStG die Verlustausgleichsbeschränkung ein, da insoweit ein negatives fiktives Kapitalkonto entsteht. Diesen Verlust kann A nur mit positiven Einkünften aus der Beteiligung späterer Jahre verrechnen; sie sind in sinngemäßer Anwendung von § 15 Absatz 4 EStG gesondert festzustellen. I. H. v. ./ 3.000 € greift die Verlustausgleichsbeschränkung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht. Für diese Verluste gelten die allgemeinen Verlustausgleichsregeln. Für A sind gemäß § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO nach Anwendung von § 15a EStG folgende Einkünfte/Erträge aus der Beteiligung gesondert und einheitlich festzustellen:

§ 21 EStG	./. 3.000 €
§ 23 EStG	1.000 €
§ 20 EStG	1.000 €

2.000 € sind in sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 4 EStG als verrechenbarer Verlust gesondert festzustellen.

Die negativen Einkünfte des A gemäß § 21 EStG i. H. v. 3.000 € aus der Beteiligung sind mit den positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (5.000 €), die er außerhalb der Beteiligung erzielt hat, im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auszugleichen.

- 16 Erzielt der Kommanditist aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft per Saldo positive Einkünfte gemäß §§ 21, 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG oder Kapitalerträge nach § 20 EStG, die nach § 32d Absatz 2 EStG (mit Ausnahme des § 32d Absatz 2 Nummer 3 EStG) der Besteuerung nach § 32a Absatz 1 Satz 2 EStG unterliegen und ist zum 31. Dezember des vorangegangenen Jahres ein verrechenbarer Verlust aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden, sind die positiven Einkünfte aus der Beteiligung vorrangig mit diesem Verlust zu verrechnen. Dabei haben Einkünfte nach § 21 EStG Vorrang.

Beispiel 3

A ist mit einer Einlage von 1.000 € (entspricht der Hafteinlage und der tatsächlich geleisteten Einlage i. S. d. § 171 Absatz 1 HGB) an der vermögensverwaltenden Immobilien-KG beteiligt. Das fiktive Kapitalkonto betrug zum 31.12.00 ./. 1.000 €. Der zum 31.12.00 entsprechend § 15a EStG festgestellte verrechenbare Verlust aus Vermietung und Verpachtung beträgt 1.000 €. Im Jahr 01 erzielt A aus der Beteiligung positive Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 4.000 €. Außerhalb seiner Beteiligung hat A noch negative Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 2.000 € erzielt.

Lösung

Entwicklung des fiktiven Kapitalkontos:

Stand 31.12.00	./. 1.000 €
<u>§ 21 EStG</u>	+ 4.000 €
Stand 31.12.01	+ 3.000 €

Zum 31.12.01 beträgt das fiktive Kapitalkonto 3.000 € (fiktives Kapitalkonto zum 31.12.00: ./. 1.000 € zuzüglich die dem A zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung an der Kommanditgesellschaft i. H. v. 4.000 €). Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung sind die

positiven Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung zunächst mit dem zum 31.12.00 entsprechend § 15a EStG festgestellten verrechenbaren Verlust i. H. v. 1.000 € zu verrechnen. Der verrechenbare Verlust ist in sinnge-
mäßiger Anwendung des § 15a Absatz 4 EStG in Höhe von 0 € gesondert festzu-
stellen. Die übrigen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteili-
gung i. H. v. 3.000 € sind gemäß § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO
nach Anwendung von § 15a EStG gesondert und einheitlich festzustellen und in der
Einkommensteuerveranlagung von A mit den außerhalb seiner Beteiligung erzielten
Verlusten aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 2.000 € auszugleichen.

Beispiel 4

A ist mit einer Einlage von 1.000 € (entspricht der Hafteinlage und der tatsächlich
geleisteten Einlage i. S. d. § 171 Absatz 1 HGB) an der vermögensverwaltenden
Immobilien-KG beteiligt. Das fiktive Kapitalkonto beträgt zum 31.12.00 ./ 1.000 €
Der zum 31.12.00 entsprechend § 15a EStG festgestellte verrechenbare Verlust
beträgt 1.000 € Im Jahr 01 erzielt A aus dieser Beteiligung negative Einkünfte
gemäß § 21 EStG i. H. v. 3.000 € Des Weiteren erzielt er aus der Beteiligung
positive Einkünfte gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG i. H. v. 2.000 € und
Erträge gemäß § 20 EStG i. H. v. 3.000 €, die dem gesonderten Steuertarif nach
§ 32d Absatz 1 EStG unterliegen. Außerhalb seiner Beteiligung erzielte A positive
Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 6.000 €

Lösung

Entwicklung des fiktiven Kapitalkontos:

Stand 31.12.00	./ 1.000 €
§ 21 EStG	./ 3.000 €
§ 23 EStG	+ 2.000 €
§ 20 EStG	+ 3.000 €
Stand 31.12.01	+ 1.000 €

Das fiktive Kapitalkonto des A beträgt zum 31.12.01 1.000 €

Die Verluste aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 3.000 € aus der
Beteiligung sind damit in voller Höhe ausgleichsfähig.

Für die negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gelten die allge-
meinen Verlustausgleichsregeln. Die negativen Einkünfte des A gemäß § 21 EStG
i. H. v. 3.000 € aus der Beteiligung sind mit den positiven Einkünften aus Vermie-
tung und Verpachtung (6.000 €), die A außerhalb der Beteiligung erzielt hat, im
Rahmen der Einkommensteuerveranlagung auszugleichen.

Der zum 31.12.00 entsprechend § 15a Absatz 4 EStG festgestellte verrechenbare Verlust von 1.000 € ist nur mit den positiven Einkünften gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG zu verrechnen, die A aus der Beteiligung zugeflossen sind. Die Erträge aus Kapitalvermögen, die dem gesonderten Steuertarif gemäß § 32d Absatz 1 EStG unterliegen, stehen nicht für eine Verlustverrechnung zur Verfügung. Der verrechenbare Verlust ist in sinngemäßer Anwendung des § 15a Absatz 4 EStG in Höhe von 0 € gesondert festzustellen.

Für A sind gemäß § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO nach Anwendung von § 15a EStG folgende Einkünfte/Erträge aus der Beteiligung gesondert und einheitlich festzustellen:

§ 21 EStG	./. 3.000 €
§ 23 EStG	1.000 €
§ 20 EStG	3.000 €

Beispiel 5

A ist mit einer Einlage von 1.000 € (entspricht der Hafteinlage und der tatsächlich geleisteten Einlage i. S. d. § 171 Absatz 1 HGB) an der vermögensverwaltenden Immobilien-KG beteiligt. Das fiktive Kapitalkonto beträgt zum 31.12.00 ./. 1.000 €. Der zum 31.12.00 entsprechend § 15a EStG festgestellte verrechenbare Verlust beträgt 1.000 €. Im Jahr 01 erzielt A aus dieser Beteiligung positive Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 3.000 €. Des Weiteren erzielt A aus der Beteiligung negative Einkünfte gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG i. H. v. 1.000 € und Verluste gemäß § 20 EStG i. H. v. 2.000 €, die dem gesonderten Steuertarif nach § 32d Absatz 1 EStG unterliegen. Außerhalb seiner Beteiligung erzielte A negative Einkünfte gemäß § 21 EStG i. H. v. 2.000 €.

Lösung

Entwicklung des fiktiven Kapitalkontos:

Stand 31.12.00	./. 1.000 €
§ 21 EStG	+ 3.000 €
§ 23 EStG	./. 1.000 €
<u>§ 20 EStG</u>	<u>./. 2.000 €</u>
Stand 31.12.01	./. 1.000 €

Das fiktive Kapitalkonto des A beträgt zum 31.12.01 ./. 1.000 €. Da A positive Einkünfte gemäß § 21 EStG erzielt hat, ist § 15a Absatz 1 EStG nicht einschlägig. Eine Verlustverrechnung nach § 15a Absatz 2 EStG ist nicht vorzunehmen, da nach Saldierung sämtlicher Einkunftsarten keine positiven Einkünfte aus der

Beteiligung verbleiben. Der verrechenbare Verlust zum 31.12.01 ist entsprechend § 15a EStG unverändert mit 1.000 € festzustellen. Er kann nur mit positiven Einkünften aus der Beteiligung in späteren Jahren verrechnet werden. Auf die negativen Einkünfte gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG i. H. v. 1.000 € und die Verluste gemäß § 20 EStG findet § 15a EStG mangels Regelung keine Anwendung. Zu berücksichtigen sind allerdings die Verlustverrechnungsbeschränkungen gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 Absatz 3 Satz 7 EStG und § 20 Absatz 6 EStG. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus der Beteiligung sind in der Einkommensteuerveranlagung des A mit den außerhalb seiner Beteiligung erzielten Verlusten aus Vermietung und Verpachtung i. H. v. 2.000 € auszugleichen.

- 17 Werden in der Gesamthand der Kommanditgesellschaft Überschüsse gemäß § 22 Nummer 2 i. V. m. § 23 EStG erzielt, sind diese vorrangig mit dem zum 31.12. des Vorjahres festgestellten nach § 15a EStG verrechenbaren Verlust zu verrechnen. Danach verbleibende Überschüsse aus privaten Veräußerungsgeschäften können mit nach § 23 Absatz 3 Satz 8 EStG festgestellten Verlusten ausgeglichen werden.

V. Feststellungsverfahren nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO

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

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

- 19 Fließen Überschüsse aus der Beteiligung nicht in die gesonderte und einheitliche Feststellung gemäß § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a AO auf Ebene der Kommanditgesellschaft ein (vgl. Rz. 11), ist ein Ausgleich mit den verrechenbaren Verlusten nur möglich, wenn die Feststellung des verrechenbaren Verlustes noch nicht bestandskräftig geworden ist.
- 20 Bei im Betriebsvermögen gehaltenen Anteilen an vermögensverwaltenden Kommanditgesellschaften (sog. Zebragesellschaft) erfolgt die Feststellung des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Absatz 4 Satz 3 EStG auf Ebene des für die gesonderte Feststellung des Überschusses der Gesellschaft zuständigen Finanzamts.

VII. Zeitliche Anwendung

21 Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. § 176 AO findet Anwendung.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort für eine Übergangszeit auf den Internet-Seiten des Bundesministeriums der Finanzen unter der Rubrik Themen - Steuern - Steuerarten - Einkommensteuer - (<http://www.bundesfinanzministerium.de>) zum Download bereit.

Im Auftrag