

E. Reformvorschlag

Infolge der rechtsvergleichenden Analyse soll nachfolgend ein Reformvorschlag für eine mögliche neue Verlustverrechnungsregel in Deutschland gegeben werden. Vor einer konkreten Ausformulierung werden zunächst die Vorgaben, an denen ein Reformvorschlag gemessen werden soll, erläutert. Dabei sollen die Verluste „nicht als unerwünschte Störungen der Steuerpolitik behandelt“²⁴³⁰ oder als „Steuervergünstigung“ begriffen werden, sondern als die Leistungsfähigkeit bestimmende Faktoren, deren Berücksichtigung das Leistungsfähigkeitsprinzip gebietet.²⁴³¹

I. Vorgaben an einen Reformvorschlag im Bereich der Verlustverrechnung bei beschränkt haftenden Steuerpflichtigen

Der Reformbedarf bezüglich der haftungsabhängigen Verlustverrechnung zeigt sich namentlich in der Komplexität, die § 15a EStG mittlerweile erreicht hat. Die Vorschrift gilt als eine der „kompliziertesten und streitanfälligsten Vorschriften des EStG“²⁴³². Die Komplexität ergibt sich nicht zuletzt aus internen Widersprüchen der Norm. Während einerseits ein Gleichklang zwischen zivilrechtlicher Haftung und steuerrechtlichem Verlustausgleich angestrebt wird, wird hierfür aus Gründen der Praktikabilität lediglich die Außenhaftung nach § 171 Abs. 1 HGB berücksichtigt. Andere Haftungstatbestände, die teilweise sogar zu einer unbeschränkten Haftung führen (etwa § 176 HGB), werden dagegen ignoriert.²⁴³³ Überdies zieht eine Überentnahme einen Nachversteuerungsgewinn nach sich, wohingegen Einlagen zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos, die eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung im Zeitpunkt ihrer Zahlung darstellen, nicht zu einem laufenden Verlustausgleich führen.²⁴³⁴ Hinzu kommen

2430 *Raupach/Böckstiegel*, FR 1999, 617, 618.

2431 *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 299, 303; *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1822; *Schulze-Osterloh*, in: Dt. Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.), *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85* (1985), 267, 268.

2432 *Röder*, *Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht* (2010), S. 422.

2433 S.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

2434 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

Unsicherheiten bei der Rechtsanwendung. So hat der Gesetzgeber den Gerichten die Konkretisierung überlassen, wann eine vergleichbare Haftungssituation für die Ausweitung des persönlichen Anwendungsbereichs gegeben ist.²⁴³⁵

Als „Gefahr“ für das Haushaltseinkommen kommt steuerlichen Verlusten bisher eine Stellung als „Stief- und Sorgenkinder des Steuerrechts“²⁴³⁶ zu. Ziel eines Reformvorschlages soll es daher sein, (i) zu einer Vereinfachung des Steuerrechts beizutragen, sich dabei (ii) nicht über Gebühr von haushaltspolitischen Erwägungen beeinflussen zu lassen, sondern (iii) eine steuersystematische und ökonomisch sinnvolle Regelung zu präsentieren, die weg von einer reaktiven Verhaltensweise hin zu einem aktiven Gestalten des Steuerrechts für die Zukunft geht. Neben der Definition der Zielsetzung ist das Abstecken des möglichen Handlungsrahmens für einen solchen Reformvorschlag entscheidend. Ein Ziel kann noch so opportun sein, es wird nicht erreicht, sofern es den möglichen Handlungsrahmen überschreitet.

1. Zielsetzung der Neuregelung

Ausgangspunkt für die Einführung des § 15a EStG im Jahr 1980 war die Intention, Verlustzuweisungsgesellschaften effektiv zu bekämpfen. Angelehnt an das US-amerikanische Vorbild, sollte dabei die Verlustverrechnung an die zivilrechtliche Haftung geknüpft werden.²⁴³⁷ Die Gesetzesnovelle schoss dabei gleichermaßen über das Ziel hinaus, wie sie an anderer Stelle dahinter zurückblieb. Einerseits werden sämtliche Kommanditisten gleich einer Beteiligung an einer Verlustzuweisungsgesellschaft erfasst. Andererseits wurde die Kongruenz mit der zivilrechtlichen Haftung nur typisierend umgesetzt.²⁴³⁸

Intention eines Reformvorschlages soll es sein, ein klares Ziel zu formulieren und dieses konsequent auszugestalten. Dabei soll das Ziel der Steuervereinfachung nicht aus den Augen verloren werden, es soll aber kein Primat der Steuervereinfachung herrschen. Vielmehr gilt es, unterschiedliche Ziele in einen angemessenen Ausgleich zu bringen.

2435 Lüdemann, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 56.

2436 Herzig, in: von Groll (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2005), 185, 186.

2437 S.o. D.I.1.a Hintergrund.

2438 S.o. D.I.1.a Hintergrund.

a. Rechtspolitische und ökonomische Intention

Im Rahmen einer Gesetzesnovelle soll die ursprüngliche Motivation der Vorschrift, nämlich die Verlustzuweisungsgesellschaften, aus dem und das Leistungsfähigkeitsprinzip hingegen stärker in den Blick genommen werden. Zwar soll steuerlichen Gestaltungen wie Verlustzuweisungsgesellschaften nach wie vor Einhalt geboten werden, doch kann dies mittels der Einkünfteerzielungsabsicht sowie § 15b EStG ausreichend erfolgen.²⁴³⁹ Zudem gilt es, den Wirtschaftsstandort Deutschland nicht über Gebühr zu belasten. So steht in einer immer globaleren Weltwirtschaft auch die Steuerpolitik der einzelnen Staaten zwangsläufig in einem gewissen Wettbewerb. Die Verlustverrechnung soll daher nicht von der Angst vor Steuermindereinnahmen geprägt sein, sondern als Chance gesehen werden, Investitionsanreize zu setzen und hierdurch dem Wirtschaftsstandort Deutschland zu neuer Attraktivität zu verhelfen,²⁴⁴⁰ denn die steuerliche Attraktivität eines Wirtschaftsstandortes erschöpft sich nicht in einem niedrigen Steuersatz, zumal Deutschland derzeit hier auch nicht konkurrenzfähig ist.²⁴⁴¹ So kann ein zeitnaher, an den wirtschaftlichen Verhältnissen orientierter Verlustausgleich zur internationalen Wettbewerbsfähigkeit beitragen.²⁴⁴² Durch erhöhte Investitionsanreize kann die Liquidität von Unternehmen, insbesondere in der Gründungsphase sowie bei Liquiditätseingüssen, verbessert, hierdurch das Insolvenzrisiko gesenkt und die Arbeitsplatzsicherung gestärkt werden.²⁴⁴³ Auf Dauer wirkt sich eine solche Steuerpolitik auch erhöhend auf das Steueraufkommen aus.²⁴⁴⁴

Aus ökonomischer Sicht sollte der Staat ein Interesse an einer von steuerlichen Überlegungen möglichst freien unternehmerischen Entscheidung

2439 S.o. D.II.2.c.ii Einbeziehung einer erweiterten Haftung.

2440 Lüdicke, DStZ 2010, 434, 440.

2441 OECD, „Tax Database“, Juni 2020, S. 13, 15, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database/> (zuletzt abgerufen am 02.12.2020).

2442 Zur Verlustverrechnung: Braunagel, in: Lüdicke/Kempf/Brink (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2010), S. 56; BR-Drs. 120/09(B), S. 3; ebenso, zur Bedeutung des Verlustabzugs: Grotherr, BB 1998, 2392, 2392; zur Verlustverrechnung im Körperschaftsteuergesetz: Herzig, in: von Groll (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2005), 185, 186.

2443 Zu den Folgen steuerlicher Verlustverrechnungsbeschränkungen vgl. auch: Braunagel, in: Lüdicke/Kempf/Brink (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2010), S. 55 f.

2444 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 401.

haben.²⁴⁴⁵ Entscheidungen, die aus rein marktwirtschaftlichen Erwägungen heraus getroffen werden, sind von einer Allokationseffizienz getragen, die zu einer möglichst guten Marktstellung und Wettbewerbsfähigkeit des Unternehmens beiträgt.²⁴⁴⁶ Röder spricht dabei auch von der „Effizienz der marktwirtschaftlichen Ordnung“²⁴⁴⁷. So wie eine rechtsformabhängige heterogene Besteuerung die Rechtsformwahl beeinträchtigt, so verzerren Verlustverrechnungsbeschränkungen betriebswirtschaftliche Investitionsentscheidungen.²⁴⁴⁸ Um betriebswirtschaftlich eine besteuersneutrale Entscheidung zu gewährleisten, müsste steuerlich eine umfassende Verlustverrechnung bis hin zur Negativsteuer erfolgen.²⁴⁴⁹ In einer Linie mit dem oben gemachten Reformvorschlag zur Einführung eines wechselseitigen Optionsmodells soll auch hier Ziel eines Reformvorschlages sein, eine möglichst steuerneutrale Investitionsentscheidung zu gewährleisten.²⁴⁵⁰

Um kurzfristige Haushaltseinbußen, die eine Ausweitung der Verlustverrechnungsmöglichkeit mit sich bringt, abzumildern und Planungssicherheit für den Fiskus zu gewährleisten, kann eine Übergangsregelung eingeführt werden, die das neu entstandene Verlustausgleichsvolumen über mehrere Jahre abbaut.

2445 Sog. „Grundsatz der Entscheidungsneutralität“; *Riegler/Riegler*, DStR 2014, 1031, 1035; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 401; *Drüen*, in: Drüen (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2014/2015 (2014), XI, XV; *Drüen*, GmbHR 2008, 393, 393; *Jachmann*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung (2000), 9, 10.

2446 *Müller-Gatermann*, Stbg 2007, 145, 148; *Riegler/Riegler*, DStR 2014, 1031, 1035.

2447 *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 402.

2448 *Braunagel*, in: Lüdicke/Kempf/Brink (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2010), S. 54; *Herzig*, in: von Groll (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2005), 185, 186; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 401; Deutschland hat mit Einführung des Optionsrechts für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften (§ 1a KStG i.d.F. des KöMoG v. 25.06.2021, BGBl. I 2021, 2050, 2050 f.) einen ersten, wenn auch kleinen, Schritt hin zu einer rechtsformunabhängigeren Besteuerung gemacht.

2449 *Braunagel*, in: Lüdicke/Kempf/Brink (Hrsg.), Verluste im Steuerrecht (2010), S. 51 ff.; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 406.

2450 S.o. C.II.4.d Mögliches Steuermodell de lege ferenda.

b. Steuersystematik

Die Einkommensteuer steht unter dem Primat der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit. Die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen wird durch Verluste, die er wirtschaftlich trägt, gemindert. Dies muss sich in seiner persönlichen Steuerlast widerspiegeln.²⁴⁵¹ Für die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen ist dabei irrelevant, aus welcher steuerlich definierten Einkunftsart die Verluste herrühren oder ob er diese als Einzelperson oder im Zusammenschluss mit anderen Personen erleidet.

Eine Verlustverrechnungsbeschränkung, die wie § 15a EStG den Verlustausgleich und -abzug zwischen verschiedenen Einkunftsquellen beschränkt, betrifft nicht die Gewinnermittlung, sondern den horizontalen sowie vertikalen Verlustausgleich. Es handelt sich um eine Vorschrift, die der Ermittlung der Summe der Einkünfte zuzurechnen ist.²⁴⁵² Im Rahmen des Reformvorschlages ist mithin auf die Stellung der Regelung im Einkommensteuergesetz einzugehen.²⁴⁵³

Die Verlustverrechnungsbeschränkung des § 15a EStG ist für Verluste aus einer Gewinneinkunftsart zudem in Zusammenschau mit § 34a EStG zu sehen. Während § 34a EStG eine Tarifbegünstigung für thesaurierte Gewinne vorsieht, wirken sich Verluste, die nach § 15a EStG ausgleichs- und abzugsfähig sind, in Höhe des persönlichen Steuersatzes mindernd auf die Steuerlast des Steuerpflichtigen aus. Der Steuerpflichtige hat damit „best of both worlds“²⁴⁵⁴. Ein Reformvorschlag kann mithin nicht erfolgen, ohne auch die Wechselwirkung mit § 34a EStG im Auge zu behalten.²⁴⁵⁵

2. Handlungsrahmen

Die rechtspolitischen und ökonomischen Ziele stehen unter dem Primat des Verfassungsrechts. Dabei gilt es im Rahmen der Verlustverrechnung

2451 S.u. E.I.2.b Leistungsfähigkeitsprinzip.

2452 § 2 Abs. 3 EStG; s.o. C.I.1.c.ii(1) Verlustausgleich/intraperiodische Verlustverrechnung.

2453 S.u. E.II.2.a Regelungsziel und -technik des Reformvorschlages.

2454 *Schön*, im Rahmen eines Vortrages von Herrn Wacker zu dem Thema „Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht“, in der Vortragsreihe „Reformfragen des deutschen Steuerrechts“ am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen am 07.03.2019.

2455 S.u. E.II.2.c Absatz 1 Satz 1: wirtschaftliches Risiko und positiver Risikobetrag.

insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG zu beachten. Hieraus ergibt sich nicht nur der allgemeine Gleichbehandlungsgrundsatz, sondern auch das Leistungsfähigkeitsprinzip sowie das Gebot der Folgerichtigkeit.²⁴⁵⁶ Daneben darf auch das Europarecht und hier namentlich die Grundfreiheiten nicht gänzlich aus dem Blick geraten.

a. Allgemeiner Gleichheitssatz

Nachfolgend soll es allein um das Gleichheitsgebot im Rahmen der Gesetzgebung gehen (Rechtsetzungsgleichheit). Die Rechtsanwendungsgleichheit wird hier mangels Relevanz ausgeklammert.²⁴⁵⁷

Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz in Art. 3 Abs. 1 GG gebietet es dem Gesetzgeber, weder wesentlich Gleiches willkürlich ungleich noch wesentlich Ungleiches willkürlich gleich zu behandeln.²⁴⁵⁸ Komplementiert wird das Willkürverbot, in Anlehnung an die im Rahmen der Freiheitsgrundrechte anzulegende Verhältnismäßigkeitsprüfung, durch die sogenannte neue Formel.²⁴⁵⁹ Konkretisiert wird der allgemeine Gleichheitssatz im Steuerrecht insbesondere durch das Leistungsfähigkeitsgebot mit seinen Ausprägungen des subjektiven und objektiven Nettoprinzips sowie durch das Gebot der Folgerichtigkeit.²⁴⁶⁰ Siehe hierzu die nachfolgenden Abschnitte b. und c.

2456 Statt vieler: BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 57) m.w.N.

2457 Zur Rechtsetzungs- und Rechtsanwendungsgleichheit, statt vieler: Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2018), § 3 Rz. 110; *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht* (2020), Rz. 172.

2458 St. Rspr.; statt vieler: BVerfG, Urteil v. 16.03.1955 – 2 BvK 1/54, BVerfGE 4, 144 (Tz. 37); *Lüdemann*, *Verluste bei beschränkter Haftung* (1998), S. 243; Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2018), § 3 Rz. 124.

2459 Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2018), § 3 Rz. 124; kritisch zu einer echten Übertragung der Kategorien der Verhältnismäßigkeitsprüfung: *Thiemann*, *Verluste im Steuerrecht* (2020), S. 135, 137 ff. m.w.N.

2460 BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (Tz. 94, 100); *Weber-Grellet*, in: Schmidt, *EStG*, 39. Auflage 2020, § 2 Rz. 9; *Birk/Desens/Tappe*, *Steuerrecht* (2020), Rz. 173 ff.; Hey, in: Tipke/Lang (Hrsg.), *Steuerrecht* (2018), § 3 Rz. 118.

Bei der Ausgestaltung der Gesetze kommt dem Steuergesetzgeber grundsätzlich ein weiter Gestaltungsspielraum zu.²⁴⁶¹ Er kann neben fiskalischen Zielen Lenkungs- und Förderungsziele verfolgen und ist berechtigt, zur Vereinfachung Typisierungen vorzunehmen.²⁴⁶² Bei der Implementierung von Typisierungen muss der Gesetzgeber stets darauf achten, den Durchschnittsfall realitätsgerecht zu erfassen.²⁴⁶³ Individuelle Besonderheiten kann er unbeachtet lassen.²⁴⁶⁴ Die Typisierung muss zudem verhältnismäßig sein.²⁴⁶⁵ Als Ausprägung der Verhältnismäßigkeit setzt eine zulässige Typisierung voraus, „daß die durch sie eintretenden Härten und Ungerechtigkeiten nur eine verhältnismäßig kleine Zahl von Personen betreffen und der Verstoß gegen den Gleichheitssatz nicht sehr intensiv ist. Wesentlich ist ferner, ob die Härten nur unter Schwierigkeiten vermeidbar wären; hierfür sind auch praktische Erfordernisse der Verwaltung von Gewicht“^{2466, 2467} Dies wird im Rahmen des erweiterten Verlustausgleichs in § 15a EStG und der ausschließlichen Einbeziehung der Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB kritisch gesehen. Argumentiert wird neben der Vielzahl der betroffenen Personen auch mit der Intensität des Gleichheitsverstosses, die insbesondere Kommanditisten trifft, die nach § 176 HGB gleich einem Komplementär unbeschränkt haften.²⁴⁶⁸

-
- 2461 St. Rspr.; statt vieler: BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (Tz. 94, 108); *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 2 Rz. 9.
- 2462 BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14, BVerfGE 152, 274 (Tz. 94, 108); *Weber-Grellet*, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 2 Rz. 9; *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht (2020), Rz. 193, 207 f.; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2018), § 3 Rz. 129, 147.
- 2463 BVerfG, Beschluss v. 10.04.1997 – 2 BvL 77/92, BVerfGE 96, 1 (Tz. 23 ff.); Urteil v. 07.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (Tz. 38); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht (2020), Rz. 209; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2018), § 3 Rz. 148.
- 2464 BVerfG, Urteil v. 07.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297 (Tz. 38); *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2018), § 3 Rz. 147.
- 2465 BVerfG, Beschluss v. 04.04.2001 – 2 BvL 7/98, BVerfGE 103, 310 (Tz. 42); *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht (2020), Rz. 209; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.), Steuerrecht (2018), § 3 Rz. 147.
- 2466 St. Rspr.; statt vieler: BVerfG, Beschluss v. 08.10.1991 – 1 BvL 50/86, BVerfGE 84, 348 (Tz. 40).
- 2467 *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 265; *Röder*, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 141.
- 2468 *Lüdemann*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15a EStG [Stand 09/2017] Rz. 31; zudem: s.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

b. Leistungsfähigkeitsprinzip

Das Leistungsfähigkeitsprinzip wird aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitet und stellt ein Fundamentalprinzip der Einkommensteuer dar.²⁴⁶⁹ Danach ist jeder Steuerpflichtige entsprechend seiner individuellen wirtschaftlichen und finanziellen Leistungsfähigkeit zu besteuern.²⁴⁷⁰ Das Leistungsfähigkeitsprinzip enthält dabei sowohl ein Gebot nach horizontaler als auch ein Gebot nach vertikaler Steuergerechtigkeit.²⁴⁷¹ Das heißt, steuerlich gleiche Leistungsfähigkeit ist gleich (horizontale Steuergerechtigkeit) und unterschiedlich hohe Leistungsfähigkeit ist angemessen unterschiedlich (vertikale Steuergerechtigkeit) zu besteuern.²⁴⁷² Als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips ist zudem das objektive sowie subjektive Nettoprinzip zu beachten, wobei das Bundesverfassungsgericht nach wie vor offen lässt, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt.²⁴⁷³ Das objektive Nettoprinzip erfordert die steuerliche Berücksichtigung von Erwerbsaufwendungen, wohingegen das subjektive Nettoprinzip die steuerliche Berücksichtigung privater existenzsichernder Aufwendung gebietet.²⁴⁷⁴ Es ist jedoch strittig, ob aus dem objektiven Nettoprinzip auch ein Gebot einer einkunftsquellenübergreifenden Verlustverrechnung folgt.²⁴⁷⁵ Der Bundes-

2469 Statt vieler: *Hey*, in: H/H/R, EStG/KStG, Einführung zum EStG [Stand 04/2020] Rz. 42; BVerfG, Beschluss v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (Tz. 51); kritisch zu der Frage, ob das Leistungsfähigkeitsprinzip im allgemeinen Gleichheitssatz verankert ist: *Thiemann*, *Verluste im Steuerrecht* (2020), S. 46 ff. m.w.N.

2470 Statt vieler: *Kohlhaas*, DStR 2003, 1142, 1143.

2471 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 57) m.w.N.

2472 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 57) m.w.N.

2473 Zum Nettoprinzip als Unterprinzip des Leistungsfähigkeitsprinzips: statt vieler: BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (Tz. 108); zur Frage, ob dem objektiven Nettoprinzip Verfassungsrang zukommt: BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 63); vertieft hierzu: *Thiemann*, *Verluste im Steuerrecht* (2020), S. 67 ff.; zum Umfang des Verfassungsrangs des subjektiven Nettoprinzips: BVerfG, Beschluss v. 04.12.2002 – 2 BvR 400/98, BVerfGE 107, 27 (Tz. 54).

2474 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 62).

2475 Siehe zur Streitdarstellung: *Röder*, *Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht* (2010), S. 178 ff., der sich für eine aus dem objektiven Nettoprinzip herrührende einkunftsübergreifende Verlustverrechnung ausspricht; ebenso: *Kohlhaas*, DStR 2003, 1142, 1143; *Tipke*, in: Kirchhof et al. (Hrsg.), *FS für Arndt Raupach* (2006), 177, 179; *Schön*, in: Herzig/Günkel (Hrsg.), *Steuerberater-Jahrbuch 1998/99* (1999), 57, 66; ablehnend: *Wendt*, in: von Groll (Hrsg.), *Verluste im Steuerrecht* (2005), 41, 53; *Palm*, DStR 2002, 152, 157.

finanzhof sowie die wohl herrschende Lehre gehen mit dem überzeugenden Argument, dass nur so die Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen umfassend ermittelt und berücksichtigt wird, von einem solchen Gebot aus.²⁴⁷⁶ Eine Beschränkung dieses Gebots ist mithin rechtfertigungsbedürftig.²⁴⁷⁷

Danach ist eine Vorschrift wie § 15a EStG, die die Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Einkommensquellen beschränkt, rechtfertigungsbedürftig. Als Rechtfertigung des § 15a EStG wird neben Missbrauchsverhinderungsabsichten zudem das Leistungsfähigkeitsprinzip selbst herangezogen.²⁴⁷⁸ Soweit die zivilrechtliche Haftung als Indikator der Leistungsfähigkeit verstanden wird,²⁴⁷⁹ dient eine haftungsabhängige Verlustverrechnungsbeschränkung gerade der Wahrung des Leistungsfähigkeitsprinzips und stellt keine Durchbrechung von diesem dar.

c. Gebot der Folgerichtigkeit

Neben dem Leistungsfähigkeitsprinzip leitet das Bundesverfassungsgericht auch das Folgerichtigkeitsprinzip aus dem allgemeinen Gleichbehandlungsgrundsatz ab.²⁴⁸⁰ Demzufolge kommt dem Gesetzgeber zwar ein großer Gestaltungsspielraum zu, er ist jedoch verpflichtet, „die einmal getroffene Belastungsentscheidung dann aber folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen“^{2481, 2482} „Ausnahmen von einer solchen

2476 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 180; stillschweigend davon ausgehend: BFH, Beschluss v. 09.05.2001 – XI B 151/00, BStBl. II 2001, 552 (Tz. 28); kritisch: *Thiemann*, Verluste im Steuerrecht (2020), S. 228 ff.

2477 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 183; *Thiemann*, Verluste im Steuerrecht (2020), S. 217; Letzterer sieht die besondere Rechtfertigungsbedürftigkeit schon allein in der durch den Gesetzgeber selbst getroffenen Grundentscheidung, einen quellenübergreifenden Verlustausgleich zu implementieren, begründet.

2478 S.o. D.I.1.a Hintergrund.

2479 S.o. D.I.1.a Hintergrund.

2480 Statt vieler: BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Tz. 108); v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 57).

2481 BVerfG, Urteil v. 27.06.1991 – 2 BvR 1493/89, BVerfGE 84, 239 (Tz. 108).

2482 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 57) m.w.N.; zuletzt erst wieder in BVerfG, Beschluss v. 19.11.2019 – 2 BvL 22/14 (Tz. 100); *Jachmann*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung (2000), 9, 13.

folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes“²⁴⁸³. Dem Gesetzgeber steht es damit frei, aus Gründen der Steuervereinfachung und Praktikabilität Typisierungen, Pauschalierungen oder Generalisierungen vorzunehmen oder zur Verfolgung von Lenkungs- und Förderungszielen Ausnahmen vorzusehen.²⁴⁸⁴ Ferner kann der Gesetzgeber die einmal getroffene Grundentscheidung mittels Systemwechsels grundlegend ändern.²⁴⁸⁵

Das Gebot der Folgerichtigkeit wird im Rahmen des § 15a EStG von Teilen der Literatur zur Begründung der Verfassungswidrigkeit des 2009 neu eingeführten Absatzes 1a herangezogen.²⁴⁸⁶ Kritisiert wird in diesem Zusammenhang, dass tatsächlich getragene Verluste entgegen der gesetzgeberischen Grundentscheidung nicht unmittelbar, sondern erst bei Anteilsveräußerung oder -aufgabe, steuerlich berücksichtigt werden.²⁴⁸⁷ Weder der BFH noch das Bundesverfassungsgericht mussten hierzu bisher Stellung nehmen.²⁴⁸⁸ Ein Reformvorschlag, der die Grundentscheidung des Gesetzgebers beibehält und Einlagen zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos wenigstens als vorweggenommene Einlagen im Sinne der Korrekturposten-Rechtsprechung des BFH berücksichtigt, wahrt mithin das Folgerichtigkeitsgebote, ohne dass es eines besonderen sachlichen Grundes zur Rechtfertigung bedarf.²⁴⁸⁹

d. Europäische Grundfreiheiten

Nicht zuletzt bestimmt auch das Europarecht den steuerlichen Handlungsrahmen des Gesetzgebers. *Birk* konstatierte bereits 2009: „Mindestens ebenso stark, wenn nicht stärker [Anm. d. Verf.: als das Verfassungsrecht] hat in den letzten Jahren das Europarecht das Steuerrecht verändert, es hat –

2483 BVerfG, Beschluss v. 12.10.2010 – 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224 (Tz. 51) m.w.N.

2484 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 58 ff.).

2485 BVerfG, Urteil v. 09.12.2008 – 2 BvL 1/07, BVerfGE 122, 210 (Tz. 83); *Rat-schow*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 2 EStG [Stand 11/2019] Rz. 16.

2486 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

2487 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

2488 Stand: 02.12.2020.

2489 Zur Korrekturposten-Rechtsprechung des BFH: s.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

was in den 90er Jahren noch undenkbar erschien – das Verfassungsrecht in seiner prägenden Kraft auf den zweiten Platz verwiesen²⁴⁹⁰.

Im Rahmen der steuerlichen Verlustverrechnung gilt es dabei insbesondere die Grundfreiheiten zu beachten. So wird bezüglich § 15a EStG teilweise die Niederlassungsfreiheit problematisiert, soweit die Vorschrift im Rahmen des erweiterten Verlustausgleichs einen Eintrag im deutschen Handelsregister fordert.²⁴⁹¹ Dieses Tatbestandsmerkmal macht den erweiterten Verlustausgleich ausschließlich deutschen Kommanditgesellschaften zugänglich. Als Rechtfertigung für eine Beeinträchtigung von Grundfreiheiten erkennt der Europäische Gerichtshof als zwingenden Grund des Allgemeininteresses unter anderem die Wirksamkeit der nationalen Steuerverwaltung an.²⁴⁹² Allerdings verweist er insoweit im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung – mitunter apodiktisch – auf die EG-Amtshilfe-Richtlinie als milderes Mittel.²⁴⁹³ Im *Schumacker*-Urteil stellt der Europäische Gerichtshof fest, dass die EG-Amtshilfe-Richtlinie „Möglichkeiten zur Erlangung notwendiger Auskünfte [bietet], die mit den für die inländischen Steuerverwaltungen im Verhältnis zueinander bestehenden Möglichkeiten vergleichbar sind“²⁴⁹⁴. Diesen Maßstab zugrunde gelegt, lässt sich das Argument, der Handelsregistereintrag trage zur Vereinfachung der Steuerverwaltung bei,²⁴⁹⁵ kaum auf europäischer Ebene zur Rechtfertigung heranziehen. Vor dem Hintergrund der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs müsste ein Eintrag in einem dem deutschen Handelsregister vergleichbaren Register anderer Mitgliedstaaten genügen, zumal seit 2017 die Unternehmensregister sämtlicher EU-Mitgliedstaaten miteinander vernetzt sind.²⁴⁹⁶ Ob der Europäische Gerichtshof in diesem Fall

2490 *Birk*, DStR 2009, 877, 877.

2491 FG Düsseldorf, Urteil v. 22.07.2011 – 1 K 4383/09 F, EFG 2011, 1969 (Tz. 65); *von Beckerath*, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 15a Rz. 30.

2492 EuGH, Urteil v. 15.05.1997 – *Futura Participations und Singer / Administration des contributions* – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 (Tz. 31) m.w.N.; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 946; *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 539.

2493 EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Tz. 45); *Cordewener*, Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht (2002), S. 539; *Haase*, Internationales und Europäisches Steuerrecht (2020), Rn. 950; letztere jeweils m.w.N.

2494 EuGH, Urteil v. 14.02.1995 – *Finanzamt Köln-Altstadt / Schumacker* – Rs. C-279/93, ECLI:EU:C:1995:31 (Tz. 45).

2495 S.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

2496 Richtlinie (EU) 2017/1132 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 14. Juni 2017 über bestimmte Aspekte des Gesellschaftsrechts, Amtsblatt der

aber tatsächlich einen Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit feststellen würde oder ob er die Beschränkung trotz EG-Amtshilfe-Richtlinie aus Gründen der Wirksamkeit der nationalen Steueraufsicht als gerechtfertigt ansehen würde, ist offen.²⁴⁹⁷ So hat der Europäische Gerichtshof in der Rechtssache *Futura Participations* die Wirksamkeit der Steueraufsicht trotz EG-Amtshilfe-Richtlinie als Rechtfertigung ausreichen lassen.²⁴⁹⁸

Um dem Vorwurf der Europarechtswidrigkeit von vornherein zu entgegen, kann ein Reformvorschlag entweder den erweiterten Verlustausgleich gänzlich streichen oder ihn zumindest auf die Gesellschafter erweitern, die als „Kommanditist“ in einem europäischen Pendant zum deutschen Handelsregister eingetragen sind.²⁴⁹⁹

3. Würdigung von Reformvorschlägen der Literatur

Nicht zuletzt aufgrund der Komplexität des § 15a EStG wurden in der Literatur, aber auch in der Politik schon einige Reformvorschläge gemacht. Diese reichen von Änderungen hinsichtlich der Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens bis hin zur vollständigen Abschaffung der Norm. Die bislang vorgelegten Reformvorschläge verfolgen im Wesentlichen drei divergierende Ansätze. Nachfolgend erfolgt eine Darstellung von, sowie eine Stellungnahme zu diesen historischen Reformvorschlägen.

Europäischen Union, 30.06.2017, L 169/46; Durchführungsverordnung (EU) 2015/884 der Kommission vom 8. Juni 2015 zur Festlegung technischer Spezifikationen und Verfahren für das System der Registervernetzung gemäß Richtlinie 2009/101/EG des Europäischen Parlaments und des Rates, Amtsblatt der Europäischen Union, 10.06.2015, L 144/1.

2497 FG Düsseldorf, Urteil v. 22.07.2011 – 1 K 4383/09 F, EFG 2011, 1969 (Tz. 65).

2498 Hier hat der EuGH zur Rechtfertigung auch hinzugezogen, dass nur anhand der inländisch geführten Bücher die für die Steuerermittlung maßgeblichen Beträge zu erzielen seien und nicht gewährleistet sei, dass sich aus den Büchern anderer Mitgliedstaaten die für die Besteuerung maßgeblichen Einzelbeträge ablesen lassen: EuGH, Urteil v. 15.05.1997 – *Futura Participations und Singer / Administration des contributions* – Rs. C-250/95, ECLI:EU:C:1997:239 (Tz. 32 f.).

2499 Z.B. in Frankreich das „*Régistre du Commerce et des Sociétés*“, wobei dieses insoweit über das deutsche Handelsregister hinausgeht, als hier auch *sociétés civiles* erfasst sind: vgl. *Windbichler*, ZGR 2014, 110, 119.

a. Lösung von der handelsrechtlichen Haftung

Der erste Ansatz sieht eine Lösung von der handelsrechtlichen Haftung und damit eine Streichung des erweiterten Verlustausgleichs vor.²⁵⁰⁰ Dies wird neben der hierin begründeten erheblichen Verkomplizierung zudem mit der – wie entgegen dem Bundesverfassungsgericht einzeln vertreten wird²⁵⁰¹ – insoweit bestehenden Verfassungswidrigkeit der Norm legitimiert.²⁵⁰² Der erweiterte Verlustausgleich mache § 15a Abs. 1 Satz 3 sowie Abs. 3 EStG erforderlich.²⁵⁰³ Darüber hinaus wird eine fehlende Korrelation zwischen zivilrechtlicher Haftung und tatsächlicher wirtschaftlicher Belastung durch Gesamthandsverluste angeführt.²⁵⁰⁴ Stattdessen soll allein auf die tatsächliche Einlage, die sogenannte „Kostenbasis“ abgestellt werden, wie dies auch in anderen Ländern der Fall ist.²⁵⁰⁵

Dem Vorschlag ist zugutezuhalten, dass eine Streichung des erweiterten Verlustausgleichs sowohl zu einer Vereinfachung und zu einer Beseitigung der Ungleichbehandlung führt als auch der Vorwurf der Europarechtswidrigkeit entfällt. Allerdings darf nicht außer Acht gelassen werden, dass eine Streichung zum einen zu einer Schlechterstellung des Steuerpflichtigen führt, denn von dem erweiterten Verlustausgleich profitieren insbesondere Unternehmen in der Startphase oder in Krisenzeiten.²⁵⁰⁶ Mit Abschaffung des erweiterten Verlustausgleichs wird diesen die Kapitalgewinnung erschwert.²⁵⁰⁷ Zum anderen spiegelt die Kostenbasis die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters nicht ausreichend wider. Wie bereits erörtert, kann diese auch bei einem beschränkt haftenden Gesellschafter durch eine teils sehr umfangreiche gesetzliche oder vertragliche Haftung, gleich einem unbeschränkt haftenden Gesellschafter, gemindert sein.²⁵⁰⁸ Statt den laufenden Verlustausgleich weiter einzuschränken, ist eine Ausweitung des

2500 *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 299 ff.

2501 S.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

2502 *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 299 f.

2503 *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 299.

2504 *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 300.

2505 Zur Maßgeblichkeit der tatsächlich geleisteten Einlage: *Lüdemann*, Verluste bei beschränkter Haftung (1998), S. 300 f.; zur Maßgeblichkeit der „Kostenbasis“ in anderen Ländern: s.o. B.II.4.b Beschränkte Verlustnutzung bei Beibehaltung der transparenten Besteuerung.

2506 Zu den nachteiligen Folgen für Jungunternehmen vgl. auch: BT-Drs. 18/1290, S. 27.

2507 Zu den nachteiligen Folgen für Jungunternehmen vgl. auch: BT-Drs. 18/1290, S. 27.

2508 S.o. D.II.1.c Wertung.

Verlustausgleiches der zu bevorzugende Weg. Hierdurch wird auch die Investitionsbereitschaft angekurbelt. Denn gerade in der Startphase eines Unternehmens, in der häufig Verluste erwirtschaftet werden, wird Kapital benötigt.²⁵⁰⁹

b. Steuerbilanzmodell

Kernpunkt des Steuerbilanzmodells ist das Abstellen auf die Steuerbilanz sowie die steuerliche Gewinnermittlung. Maßgeblich ist danach das steuerliche Kapitalkonto unter Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens sowie der Mitunternehmeranteil am Gewinn unter Einbeziehung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben.²⁵¹⁰ Gleichzeitig entfällt nach diesem Modell der erweiterte Verlustausgleich.²⁵¹¹ Ein solcher Ansatz macht die Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital sowie zwischen Gewinnvorab und Sondervergütung obsolet.²⁵¹²

Das Steuerbilanzmodell wurde von der Bundesregierung ausdrücklich mit dem Argument abgelehnt, „[d]er vorliegende Vorschlag in seiner konkreten Ausgestaltung [sei] nicht geeignet, die sehr komplexe Vorschrift des § 15a EStG zu vereinfachen.“²⁵¹³ In dem Gesetzentwurf des Bundesrates wird für das Steuerbilanzmodell angeführt, dass „positive Kapitalkonten des Sonderbetriebsvermögens [...] das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG [erhöhen] und [...] damit das Verlustausgleichsvolumen [vergrößern]“²⁵¹⁴. Ferner wird aufgezeigt, dass Sonderbetriebseinnahmen mit Verlusten aus der Gesamthand verrechnet werden könnten.²⁵¹⁵ Es unterbleibt jedoch – bewusst oder unbewusst – der Hinweis, dass spiegelbildlich ein negatives Kapitalkonto des Sonderbetriebsvermögens das Verlustausgleichsvolumen mindert. Ferner ist bei diesem Modell zu beachten, dass auch Sonderbetriebsverluste unter die Ausgleichsbeschränkung fallen.²⁵¹⁶

2509 So auch BT-Drs. 8/1290, S. 27.

2510 BR-Drs. 684/12, S. 19 f.; vgl. für eine Darstellung des Steuerbilanzmodells: *Brandenburg*, FR 2010, 731, 736.

2511 BR-Drs. 684/12, S. 19; *Brandenburg*, FR 2010, 731, 736.

2512 Zur Hinfälligkeit einer Abgrenzung zwischen Gewinnvorab und Sondervergütung im Rahmen des Steuerbilanzmodells: BR-Drs. 684/12, S. 20; *Brandenburg*, FR 2010, 731, 736.

2513 BT-Drs. 18/1290, S. 26.

2514 BR-Drs. 684/12, S. 20.

2515 BR-Drs. 684/12, S. 20.

2516 BR-Drs. 684/12, S. 20.

Die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens kann sich mithin auch nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirken.²⁵¹⁷ Eine weitere Schlechterstellung birgt die Abschaffung des erweiterten Verlustausgleichs.²⁵¹⁸

Das Steuerbilanzmodell neigt zudem die wirtschaftlichen Unterschiede zwischen Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebsverlusten auf der einen und Gesamthandsvermögen und Gesamthandsverlusten auf der anderen Seite sowie deren zivilrechtliche Selbständigkeit. Während der Gesellschafter für Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen unbeschränkt haftet, kann er seine Haftung für Gesamthandsverluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage beschränken. Umgekehrt haftet sein Sonderbetriebsvermögen nicht für Verluste aus der Gesamthand. Eine Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens würde mithin eine Vermischung separater Haftungskreise und eine Missachtung der wirtschaftlichen Gegebenheiten und damit letztlich des Leistungsfähigkeitsprinzips bedeuten. Das Steuerbilanzmodell ist daher abzulehnen.

c. Ersatzlose Streichung des § 15a EStG

Den zweifelsohne größten Beitrag zur Steuervereinfachung würde die ersatzlose Streichung des § 15a EStG mit sich bringen. So konstatierte Röder²⁵¹⁹ im Jahr 2010, dass „§ 15a EStG [...] zu den kompliziertesten und streitanfälligsten Vorschriften des EStG [zählt]. Seit seiner Einführung im Jahr 1980 hat sich der BFH schon mehr als 160 Mal mit der Vorschrift befassen müssen.“²⁵²⁰ Die Forderung nach der ersatzlosen Streichung der Vorschrift wird darüber hinaus mit ihrer geringen Bedeutung begründet. Zum einen profitiert der Steuerpflichtige bei einer Streichung lediglich von Zinsvorteilen, zum anderen enthält § 15b EStG eine effektive Norm zur Bekämpfung von Verlustzuweisungsgesellschaften.²⁵²¹

2517 Dies erkennt auch der Bundestag in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf des Bundesrates: BT-Drs. 18/1290, S. 27.

2518 BT-Drs. 18/1290, S. 27; s.o. E.I.3.a Lösung von der handelsrechtlichen Haftung.

2519 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 422, mit dem Hinweis, dass die Zahlen auf einer juris-Recherche vom 09.04.2008 basieren.

2520 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 422.

2521 Röder, Das System der Verlustverrechnung im deutschen Steuerrecht (2010), S. 422.

Für diesen Vorschlag spricht, dass er zu einer wirklichen Vereinfachung des Steuerrechts beitragen würde. Allerdings zeigt ein Blick in das Nachbarland Österreich sowie andere Industriestaaten, dass mit einem politischen Willen zur Streichung der Norm nicht zu rechnen ist. So hat Österreich nach beinahe 30 Jahren des unbeschränkten Verlustausgleichs mit Wirkung für das Jahr 2016 wieder eine Beschränkungsnorm für den Verlustausgleich beschränkter haftender Gesellschafter eingeführt und ist damit international in bester Gesellschaft.²⁵²² Soweit ersichtlich sehen von allen Industriestaaten lediglich die Schweiz und Luxemburg einen unbeschränkten Verlustausgleich bei beschränkter Haftung vor.²⁵²³ Hinzu kommt, dass mit § 15a EStG nicht ausschließlich Verlustzuweisungsgesellschaften verhindert werden sollten. Vielmehr trägt die Norm mit der Verknüpfung zwischen steuerrechtlicher Verlustverrechnung und zivilrechtlicher Haftung auch dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung.²⁵²⁴

4. Fazit

Wie das Steuerbilanzmodell eindrucksvoll zeigt, kann die Vereinfachung des Steuerrechts nicht als oberstes, alles überlagerndes Ziel für einen Reformvorschlag dienen, zumal das bloße Ziel der Simplifizierung „als Gestaltungsparameter inhaltsleer“²⁵²⁵ ist. Bei der Verfolgung der definierten Ziele gilt es vielmehr, den abgesteckten Handlungsrahmen in den Blick zu nehmen. Dabei gilt es zu beachten, dass Steuersachverhalte immer komplizierter werden und eine Steuervereinfachung häufig zu Lasten einer am Leistungsfähigkeitsprinzip ausgerichteten Besteuerung geht. Was *Heuermann* bereits 2009 konstatierte, ist nach wie vor gültig: „[W]ir als Steuerbürger wissen: Wir haben beides, zu viele und zu unklare Gesetze. Und wir wissen auch: All das Klagen über eine Chaotisierung des Steuerrechts nützt nichts. Es gibt in Wirklichkeit keine Reduzierung der Komplexität des Steuerrechts bei einer zunehmend komplexer werdenden Gesellschaft“²⁵²⁶.

2522 S.o. B.II.4.a Uneingeschränkte Verlustnutzung, sowie: B.II.4.b Beschränkte Verlustnutzung bei Beibehaltung der transparenten Besteuerung.

2523 S.o. B.II.4.a Uneingeschränkte Verlustnutzung.

2524 S.o. D.I.1.a Hintergrund.

2525 *Hey*, in: Kirchhof et al. (Hrsg.), FS für Arndt Raupach (2006), 479, 483.

2526 *Heuermann*, NZG 2009, 321, 321.

De lege ferenda soll die zivilrechtliche Haftung im Rahmen der Verlustverrechnung weiter in den Mittelpunkt rücken und diese sich näher an den tatsächlichen Gegebenheiten statt wie bisher an Formalitäten (Kommanditistenstellung; Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB) orientieren. Zudem sollen zivilrechtliche, insbesondere handelsrechtliche Gestaltungen steuerlich harmonisiert werden. Diese Ziele können mittels einer stärkeren und konsequenteren Anknüpfung an die zivilrechtliche Haftung erreicht werden. Ein Abstellen auf das zivilrechtliche Haftungsrisiko zieht in der Regel ein größeres Verlustausgleichsvolumen als bisher nach sich. Dies führt zu einer zeitnahen Verlustverrechnung. Hierdurch gewinnt der Wirtschaftsstandort Deutschland an Attraktivität. Liquidationszuschüsse im Sanierungsfall werden attraktiver, womit Insolvenzrisiken abgeschwächt und Arbeitsplätze besser geschützt werden können. Dies führt auf lange Sicht zu Steuermehreinnahmen. Gleichzeitig wird hierdurch das Leistungsfähigkeitsprinzip gewahrt und Ungleichbehandlung vermieden.

II. Reformvorschlag

Die Betrachtung des US-amerikanischen Verlustausgleichsregimes hat gezeigt, dass es keinesfalls zwingend ist, allein den Verlustausgleich der beschränkt haftenden Gesellschafter zu beschränken. Während § 704(d) IRC (*outside basis*) insbesondere von der Zulässigkeit der disquotalen Verlustzurechnung an einzelne Gesellschafter und § 1366(d) IRC von der Einführung der teilweisen transparenten Besteuerung für *S-Corporations* getrieben war, wurde § 465 IRC (*at risk rule*) unterschiedslos für alle natürlichen Steuerpflichtigen (und bestimmte *C-Corporations*) eingeführt.²⁵²⁷ Die *at risk rule* koppelt dabei für sämtliche natürliche Personen den Verlustausgleich an ihr wirtschaftliches Risiko.²⁵²⁸ Dieses bestimmt sich nach deren Haftungsbetrag.²⁵²⁹ Dabei sind bei der Bestimmung des Haftungsbetrages grundsätzlich sämtliche Haftungstatbestände – sowohl gesetzliche wie vertragliche und Fälle der Innen- sowie Außenhaftung – miteinzubeziehen.²⁵³⁰

2527 Zum Gesetzeszweck von § 704(d) IRC: s.o. D.I.2.a.i Hintergrund; zur Gesetzeshistorie von § 1366(d) IRC: s.o. D.I.2.b.i Hintergrund; zum unterschiedslosen Anwendungsbereich des § 465 IRC auf sämtliche natürliche Personen: s.o. D.I.2.c.ii(1) Persönlicher, sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich.

2528 S.o. D.I.2.c.ii Regelung.

2529 S.o. D.I.2.c.ii(4)(b) Berechnung des *amount at risk*.

2530 S.o. D.I.2.c.ii(4)(b) Berechnung des *amount at risk*.

Wie die Gesetzesbegründung zu § 15a EStG zeigt, ließ sich der deutsche Gesetzgeber bei der Einführung und Ausgestaltung der ursprünglichen Fassung der Norm auch von eben dieser US-amerikanischen Vorschrift inspirieren.²⁵³¹ Neben dem lediglich begrenzten Anwendungsbereich auf Kommanditisten und andere vergleichbare Unternehmer ist der deutsche Gesetzgeber jedoch auch in der Berücksichtigung der unterschiedlichen Haftungstatbestände wesentlich von dem US-amerikanischen Vorbild abgewichen.²⁵³² Der deutsche Gesetzgeber beschränkt sich bei der Berücksichtigung der Gesellschafterhaftung allein auf § 171 Abs. 1 HGB.²⁵³³

Nach den im Rahmen der rechtsvergleichenden Analyse bereits erfolgten Ausführungen wird hier favorisiert – entsprechend dem ursprünglichen amerikanischen Vorbild – den Fokus für das Verlustausgleichspotential auf die Gesellschafterhaftung unter grundsätzlicher Berücksichtigung sämtlicher Haftungstatbestände zu legen.²⁵³⁴ Damit geht eine Ausweitung der Verlustausgleichsbeschränkung auf sämtliche – und damit auch vollhaftende – Gesellschafter einher.²⁵³⁵ So kann es für den Verlustausgleich eines Komplementärs nicht unberücksichtigt bleiben, wenn ein Kommanditist ihm gegenüber eine Freistellung erklärt. In Höhe der Freistellung ist der Verlust wirtschaftlich dem Kommanditisten zuzurechnen. Dies muss sich auch im Verlustausgleichsvolumen sowohl des Kommanditisten als auch des Komplementärs niederschlagen.

Einer zusätzlichen Regelung, um der disquotalen Verlustzurechnung bei Personengeschaftern zu begegnen, bedarf es für Deutschland nicht. Zwar besteht auch in Deutschland die Möglichkeit der disquotalen Verlustzurechnung, diese erfreut sich jedoch nicht annähernd gleicher Beliebtheit wie in den USA, sondern dürfte vielmehr die absolute Ausnahme darstellen.²⁵³⁶ Nicht nur aufgrund der fehlenden Praxisrelevanz bedarf es hierfür keiner eigenen Regelung. Diesem Problem kann mit dem Abstellen auf die individuelle Haftung, das heißt unter Einbeziehung abweichender Haftungsvereinbarungen im Innenverhältnis, ausreichend Rechnung getragen werden.

2531 BT-Drs. 8/3648, S. 16 f.

2532 S.o. D.I.1.b.ii Persönlicher, sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich.

2533 S.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

2534 Siehe hierzu insbesondere: D.II.2 Bestimmung des Verlustausgleichsvolumens – technische Anknüpfung.

2535 S.o. D.II.1 Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich.

2536 Siehe hierzu ausführlich: *Abel*, Der steuerliche Gewinnanteil des Personengeschaftern [im Erscheinen].

Durch ein stringentes und unterschiedsloses Anknüpfen an die zivilrechtliche Haftung soll sowohl dem Leistungsfähigkeitsprinzip als auch dem Folgerichtigkeitsprinzip Rechnung getragen werden. Durch die einheitliche Behandlung sämtlicher Haftungstatbestände wird zum einen die Leistungsfähigkeit sachgerecht abgebildet und zum anderen der Gleichheitssatz gewahrt. Durch die Einbeziehung sämtlicher Gesellschafter soll zugleich Missbrauch verhindert werden, da die Verlustausgleichsvolumina der einzelnen Gesellschafter in einer Wechselbeziehung zueinander stehen. Soweit ein Gesellschafter sein Haftungsvolumen erhöht, reduzieren sich entsprechend die Haftungsvolumina der anderen. Durch den Wegfall des Privilegierungstatbestandes des § 171 Abs. 1 HGB und des damit inzident erforderlichen Eintrags im deutschen Handelsregister entgeht der Reformvorschlag auch dem Vorwurf der Europarechtswidrigkeit. Durch die Berücksichtigung sämtlicher Haftungstatbestände und eines hierdurch möglichen zeitnahen Verlustausgleichs soll zudem anerkannt werden, dass es sich bei der Verlustverrechnung gerade nicht um eine „beliebig disponible Steuersubvention“²⁵³⁷, sondern um Ausdruck der individuellen Leistungsfähigkeit handelt.²⁵³⁸ Der regelmäßig zeitnahe und höhere Verlustausgleich fördert zudem den Wirtschaftsstandort Deutschland im internationalen Vergleich.

Ziel der Neuregelung ist es, nicht nur eine unterschiedslose Anwendung für voll und beschränkt haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft entsprechend ihrer individuellen Haftung zu gewährleisten, sondern auch eine Anwendung für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu garantieren, soweit diese transparent besteuert werden, wie derzeit bereits der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA, oder ihnen *de lege ferenda* eine solche Wahlmöglichkeit einzuräumen.²⁵³⁹

2537 *Herzig/Briesemeister*, DB 1999, 299, 303.

2538 *Arndt/Jenzen*, DStR 1998, 1818, 1822; *Schulze-Osterloh*, in: Dt. Anwaltsinstitut e.V. (Hrsg.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1984/85 (1985), 267, 268.

2539 S.o. zur *de lege lata* transparenten Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA: C.I.1.b.i Einordnung in das Transparenz- oder Trennungsprinzip, sowie zu einem Reformvorschlag zu Optionsrechten u.a. der Kapitalgesellschaften *de lege ferenda*: C.II.4.d Mögliches Steuermodell *de lege ferenda*.

1. Formulierung eines konkreten Reformvorschlages

§ 2b EStG – Ausgleich negativer Einkünfte bei beschränktem wirtschaftlichem Risiko

(1) ¹Der einem Gesellschafter zuzurechnende steuerliche Anteil an den negativen Einkünften der Gesellschaft darf nur insoweit mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, als jener am Bilanzstichtag hierfür ein wirtschaftliches Risiko trägt; dies ist in Höhe eines positiven Risikobetrages der Fall. ²Der Risikobetrag des Gesellschafters ergibt sich aus der Summe seines Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Gesellschaft sowie den in der Steuerbilanz der Gesellschaft auszuweisenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen, soweit er hierfür persönlich haftet oder eine dingliche Sicherheit bestellt hat, jedoch begrenzt auf den Verkehrswert des Sicherungsgutes im Zeitpunkt der Sicherheitsbestellung, sofern der Gesellschafter nicht einen abweichenden aktuellen Verkehrswert nachweist. ³Hat der Gesellschafter von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht, ist fortan der nachgewiesene Verkehrswert maßgebend. ⁴Der Gesellschafter hat weiterhin die Möglichkeit, zu einem späteren Bilanzstichtag erneut einen aktuellen Verkehrswert nachzuweisen. ⁵Maßgeblich für die Bestimmung der Haftung ist, wer endgültig für die Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft einzustehen hat; hierfür ist der Liquidationsfall der Gesellschaft bei vollständiger Vermögenslosigkeit der Gesellschaft zu unterstellen. ⁶Die Haftung des Gesellschafters reduziert sich für Zwecke der Ermittlung nach Satz 2, soweit ihm bei fingierter Liquidation der Gesellschaft nach Satz 5 für seine Haftung ein Regressanspruch zusteht, seine Haftung durch Vertrag ausgeschlossen oder eine Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

(2) ¹Soweit die negativen Einkünfte nach Absatz 1 nicht ausgeglichen oder abgezogen werden dürfen, mindern sie die steuerpflichtigen Einkünfte, die dem Gesellschafter in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft zuzurechnen sind. ²Die verrechenbaren negativen Einkünfte, die nach Abzug von einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn verbleiben, sind im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Gesellschaftsanteils oder der Betriebsveräußerung oder -aufgabe mit anderen Einkünften ausgleichs- oder abzugsfähig.

(3) ¹Soweit ein negativer Risikobetrag durch Entnahmen, Haftungsminderung, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben oder die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen entsteht oder sich erhöht, ist dem Gesellschafter in dieser Höhe ein Gewinn, jedoch vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, soweit sie nicht als Einlage in das Gesellschafts-

vermögen zu werten sind, zuzurechnen. ²Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf denjenigen Betrag der Anteile an den negativen Einkünften der Gesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Minderung des Risikobetrages und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. ³Die nach den Sätzen 1 und 2 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Gesellschafter im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Gesellschaft zuzurechnen sind. ⁴Die Sätze 1 bis 3 gelten für die Einlagenerhöhung, die Haftungserweiterung, steuerfreie Einnahmen sowie die Rückerstattung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben sinngemäß.

(4) ¹Die nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähigen negativen Einkünfte eines Gesellschafters, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbare negative Einkünfte), sind jährlich gesondert festzustellen. ²Dabei ist von den verrechenbaren negativen Einkünften des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. ³Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt. ⁴Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als sich die verrechenbaren negativen Einkünfte gegenüber den verrechenbaren negativen Einkünften des vorangegangenen Wirtschaftsjahres verändert haben. ⁵Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommen- und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte verbunden werden. ⁶In diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen der verrechenbaren negativen Einkünfte einheitlich durchzuführen.

(5) Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für wirtschaftlich einem Gesellschaftsverhältnis vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse.

2. Kommentar zum Reformvorschlag

Wie die bisherige Bearbeitung zeigt, ergeben sich im Rahmen der haftungsabhängigen Verlustverrechnung mannigfaltige Probleme und Fragestellungen, die bei der Ausarbeitung des Reformvorschlages zu berücksichtigen waren. Hierzu gehört insbesondere die Frage, wann eine Minderung der Leistungsfähigkeit des Gesellschafters vorliegt, das heißt wann ein Verlustausgleich gerechtfertigt erscheint: Ist hierfür bereits das Bestehen einer Außenhaftung ausreichend? Sind im Innenverhältnis getroffene Regelungen zu berücksichtigen? Sind gar zivilrechtlich getroffene einzelvertragli-

che Haftungen wie eine Bürgschaft einzubeziehen? Oder führt allein die tatsächliche Verlusttragung zu einer Minderung der Leistungsfähigkeit? Müsste dann nicht auch bei den persönlich haftenden Gesellschaftern der Verlustausgleich auf die tatsächliche Verlusttragung beschränkt werden? Und wenn sich die Minderung der Leistungsfähigkeit nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten richtet, warum wird im Rahmen des § 15a EStG auf die Steuerbilanz abgestellt? Ist dies aus Vereinfachungsgründen gerechtfertigt? Ist das Kapitalkonto als Differenz zwischen Aktiva und Passiva ein Indikator der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit? Das Abstellen auf das Kapitalkonto würde die Möglichkeit ausschließen, allein mittels einer Darlehensaufnahme das Verlustausgleichsvolumen (wie in den USA) zu erhöhen. Bedarf es überhaupt eines fingierten Liquidationsfalles? Müssten bei einem solchen nicht wenigstens die Aktivposten Kasse sowie Bank das mögliche Haftungsrisiko senken?

a. Regelungsziel und -technik des Reformvorschlages

Ziel des Reformvorschlages ist es, die individuelle Haftung des Gesellschafters in den Mittelpunkt der Verlustverrechnung zu stellen. Während bereits in der Gesetzesbegründung zu § 15a EStG das Ziel erklärt wurde, einen Gleichlauf zwischen zivilrechtlicher Haftung und steuerlichem Verlustausgleich herzustellen, und dieses Ziel allein mit Blick auf § 171 Abs. 1 HGB auch tatsächlich erreicht wurde, soll dieses nunmehr umfassender umgesetzt werden.²⁵⁴⁰ Hiermit soll nicht nur eine Berücksichtigung der tatsächlichen wirtschaftlichen wie rechtlichen Belastung, sondern zugleich eine Gleichstellung mit den persönlich haftenden Gesellschaftern erfolgen. De lege lata genügt für den unbeschränkten Verlustausgleich eines persönlich haftenden Gesellschafters seine unbeschränkte Außenhaftung und damit ein rein abstraktes Haftungsrisiko. Außer Acht bleibt dabei, dass dem persönlich haftenden Gesellschafter nach § 110 HGB ein Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft zusteht. In dem intendierten Erfolgsfall der Gesellschaft hat er mithin die Verluste der Gesellschaft ebenso wenig zu tragen wie ein nur beschränkt haftender Gesellschafter. Kommt es hinge-

2540 Einzige Ausnahme bildet die Ermittlung des relevanten Verlustanteils (§ 2b Abs. 1 Satz 1 EStG (neu)) sowie die künftigen positiven Einkünfte (§ 2b Abs. 2 Satz 1 EStG (neu)). Beide werden nach steuerlichen Vorschriften ermittelt. Siehe hierzu: E.II.2.o Auswirkungen steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben.

gen zum Insolvenzfall, ist ein beschränkt haftender Gesellschafter, der im Innenverhältnis eine Nachschusspflicht übernommen hat, ebenso belastet wie ein unbeschränkt haftender Gesellschafter. Der Reformvorschlag sieht daher ein strengeres Anknüpfen an das individuelle Haftungsrisiko unabhängig von der formalen Gesellschafterstellung vor. De lege ferenda sollen mithin sämtliche Haftungstatbestände (mittelbar) Berücksichtigung finden. Um dabei eine Vervielfachung an Haftungsrisiko (das heißt an Verlustausgleichsvolumen) und letztlich eine Missbrauchsgefahr zu vermeiden, wird das maximale Haftungsrisiko der Gesellschaft anteilig den einzelnen – auch den persönlich haftenden – Gesellschaftern zugerechnet und deren Verlustausgleichspotential hierauf beschränkt. Um das maximale Haftungsrisiko der Gesellschaft und daran anschließend der Gesellschafter zu beziffern, dient (nach dem Vorbild der USA) ein gesetzlich fingiertes *worst case scenario*.²⁵⁴¹ Hierdurch wird zudem die Möglichkeit geschaffen, die Haftungserweiterung eines Gesellschafter als Haftungsminderung der anderen (auch der persönlich haftenden) Gesellschafter zu beziffern.

Die in der Literatur verschiedentlich geäußerte Kritik an der Verknüpfung von Haftung und Verlustverrechnung in § 15a EStG und die daran angeknüpften verfassungsrechtlichen Bedenken, erscheinen nicht in jeder Beziehung zwingend.²⁵⁴² Die Argumente, die für eine Entkoppelung von Haftung und Verlustverrechnung ins Feld geführt werden, nämlich dass eine Inanspruchnahme aus der Haftung nicht sicher oder gar nie eintrete, gelten meines Erachtens ebenso für den Verlustausgleich des persönlich haftenden Gesellschafter. Zur Differenzierung zwischen beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern taugt die Wahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme der Haftenden daher nicht. Um den verfassungsrechtlichen Bedenken, die im Zusammenhang mit der Privilegierung des § 171 Abs. 1 HGB über andere Haftungstatbestände geäußert werden, zu begegnen, werden im Rahmen des Reformvorschlages sämtliche Haftungstatbestände gleichermaßen berücksichtigt.

Als neuer Standort für den Reformvorschlag wird § 2b EStG (neu) gewählt. Hierdurch wird zum Ausdruck gebracht, dass es sich um eine Vorschrift handelt, die weder originär den gewerblichen Einkünften noch der Ermittlung der Einkünfte im Rahmen der speziellen Einkunftsarten zuzurechnen ist.²⁵⁴³ Es handelt sich vielmehr um eine allgemeine Vorschrift des

2541 S.u. E.II.2.d Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetragtes.

2542 Vgl. hierzu die unter E.I.3.a Lösung von der handelsrechtlichen Haftung, zitierte und erörterte Literatur.

2543 S.o. E.I.1.b Steuersystematik.

Verlustausgleiches, die als solche auch in § 2 EStG verankert werden könnte. Aufgrund des Umfangs der vorgeschlagenen Regelung wird jedoch ein eigenständiger Paragraf gewählt. Durch die vorgezogene Stellung im Gesetz findet die Vorschrift auf sämtliche Einkunftsarten Anwendung, so dass die Verweise in §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2, 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG obsolet werden und gestrichen werden können.

b. Absatz 1 Satz 1: persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich

Mittels der Formulierung „Gesellschafter“ statt wie bisher „Kommanditist“ soll der persönliche Anwendungsbereich der Norm auf sämtliche Gesellschafter ausgedehnt werden. Dabei werden nicht nur die persönlich haftenden Gesellschafter in den Blick genommen, sondern auch Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, sollte de lege ferenda ein Optionsmodell nach dem Vorbild anderer Staaten, wie etwa Frankreich oder den USA, eingeführt werden.²⁵⁴⁴ Durch die Wahl eines materiellen Ansatzes (Abstellen auf das individuelle Haftungsrisiko) im Gegensatz zu dem bisherigen formalen Ansatz (Maßgeblichkeit der Gesellschafterstellung) können auch letztere in den Anwendungsbereich der Norm einbezogen werden. Zudem kann dies zu einer Milderung der durch das Steuersystem verursachten Verzerrung wirtschaftlicher Entscheidungen beitragen.²⁵⁴⁵

Durch die neue Stellung in § 2b EStG (neu) soll die Vorschrift auf alle Einkunftsarten Anwendung finden und nicht nur wie bisher durch eine in den einzelnen Einkunftsarten oder auch nur beschränkt auf bestimmte Einnahmequellen sinngemäße oder entsprechende Verweisung.²⁵⁴⁶ Dementsprechend wird in § 2b EStG (neu) künftig auf den Begriff „Verlust“ verzichtet und stattdessen auf die „negativen Einkünfte“ Bezug genommen. Die negativen Einkünfte erfassen unstreitig sowohl die Gewinn- als auch die Überschusseinkunftsarten. In der nachfolgenden Kommentierung wird dagegen gemäß dem allgemeinen Sprachgebrauch und im Einklang mit der Rechtsprechung der Begriff „Verlust“ als Synonym für „negative Einkünfte“ verwendet.²⁵⁴⁷

2544 Zu einem entsprechenden Reformvorschlag: s.o. C.II.4.d Mögliches Steuermodell de lege ferenda.

2545 Siehe hierzu: A Einleitung.

2546 Zum sachlichen Anwendungsbereich des § 15a EStG: s.o. D.I.1.b.ii Persönlicher, sachlicher und zeitlicher Anwendungsbereich.

2547 BFH, Urteil v. 11.03.1970 – I B 50/68, BStBl. II 1970, 569 (Tz. 14); siehe auch: C.I.1.c.i(1) Verlust – Gegenstand.

Wie bisher wird mithilfe der Formulierung „andere Einkünfte“ geregelt, dass nicht nur ein Verlustausgleich mit anderen Einkunftsarten, sondern auch ein Verlustausgleich mit Einkünften derselben Einkunftsart, die außerhalb der Gesellschaftsbeteiligung erzielt werden, ausgeschlossen wird.²⁵⁴⁸

c. Absatz 1 Satz 1: wirtschaftliches Risiko und positiver Risikobetrag

Mit den Begriffen „wirtschaftliches Risiko“ und „positiver Risikobetrag“ soll klargestellt werden, dass ein Verlustausgleich ausgeschlossen ist, soweit der Risikobetrag negativ wird. Der Duden definiert „Risiko“ als *„möglicher negativer Ausgang bei einer Unternehmung, mit dem Nachteile, Verlust, Schäden verbunden sind; mit einem Vorhaben, Unternehmen o. Ä. verbundenes Wagnis“*²⁵⁴⁹. Nach dieser Definition wäre unter einem negativen Risiko eine Chance oder Erfolgsaussicht zu verstehen und stünde im Widerspruch zu einem Verlust und einem daran anknüpfenden Verlustausgleich. Das heißt, ein wirtschaftliches Risiko und damit ein Verlustausgleichsvolumen kann nur vorliegen, wenn die Summe aus Kapitalkonto und individuellem Haftungsanteil an den Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen der Gesellschaft (Risikobetrag im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 EStG (neu); siehe nachfolgende Kommentierung) positiv ist. Das einzubeziehende Kapitalkonto als Einzelgröße kann dabei negativ sein, sofern diesem ein entsprechender Haftungsanteil an den Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen der Gesellschaft gegenübersteht. Dies wird bei persönlich haftenden Gesellschaftern regelmäßig der Fall sein, bei beschränkt haftenden Gesellschaftern dagegen nur, sofern ihre beschränkte Haftung aufgrund gesetzlicher oder vertraglicher Haftungstatbestände erweitert ist.

Neben der Ausgleichsfähigkeit der Verluste bewirkt ein positiver Risikobetrag zudem, dass sich Entnahmen, Haftungs-minderungen, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sowie die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen zwar mindernd auf den Risikobetrag auswirken, sie aber nicht zu einer Nachversteuerung nach § 2b Abs. 3 EStG (neu) führen.²⁵⁵⁰ Wird der

2548 Vgl. zu § 15a EStG: D.I.1.b.i Grundtatbestand des § 15a EStG – § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG.

2549 *Dudenredaktion* (Hrsg.), Duden Deutsches Universalwörterbuch (2019), „Risiko“.

2550 S.u. E.II.2.j Absatz 3 Sätze 1 bis 3: Nachversteuerung namentlich aus Gründen der Entnahme und Haftungs-minderung.

Risikobetrag hingegen negativ, gilt das eben Gesagte mit umgekehrten Vorzeichen: Der Verlust ist nur noch mit künftigen positiven Einkünften verrechenbar und Entnahmen, Haftungsminderungen, nicht abzugsfähige Betriebsausgaben sowie die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen führen in der Regel zu einer Nachversteuerung (etwas anderes gilt, wenn eine Entnahme eine Haftungsbegründung in nämlicher Höhe nach sich zieht).²⁵⁵¹

In diesem Zusammenhang ist auch das Zusammenspiel mit § 34a EStG zu beachten. Während einbehaltene Gewinne einem begünstigten Steuersatz unterliegen, wirken sich die ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste in Höhe des persönlichen Steuersatzes aus.²⁵⁵² Es könnte daher erwogen werden, die Verluste spiegelbildlich zur Begünstigung thesaurierter Gewinne mit einem „benachteiligten“ Steuersatz zu berücksichtigen („benachteiligte Verluste“). Soweit das Verlustausgleichsvolumen und in der Folge die Verlustverrechnung auf thesaurierten Gewinnen beruht (Gewinnrücklage), könnten die Verluste von einem Verlustausgleich sowie -abzug ausgeschlossen werden („benachteiligte Verluste“). Stattdessen würde sich die Steuerlast in Höhe von 28,25 %²⁵⁵³ des „benachteiligten Verlustes“ mindern. Allerdings gilt es bei einer solchen Regelung zweierlei zu beachten: Eine solche Regelung setzt zwingend voraus, dass die Reihenfolge zur Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens feststeht. Andernfalls kann nicht ermittelt werden, welcher Teil des Verlustes einen „benachteiligten Verlust“ darstellt. Während hier wohl gute Gründe dafür sprechen, nur den letzten Teil des Verlustes als auf der Gewinnrücklage basierend zu behandeln, wäre in einem weiteren Schritt zu klären, wie sich die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG auf die Verlustberücksichtigung auswirkt. Kongruent zur Nachversteuerung müsste sich die Steuerlast um 25 % der abermals als „benachteiligt“ behandelten Verluste mindern. Sofern „benachteiligte Verluste“ in Höhe des Nachversteuerungsbetrages vorliegen, bliebe die Steuerlast unverändert. Eine solche Regelung würde mithin erfordern, dass die „benachteiligten Verluste“ festgeschrieben und fortentwickelt werden. Wie sich zeigt, ist eine solche Regelung nicht ohne weiteren Verwaltungsaufwand und Verkomplizierung möglich. Betrachtet man den (überschaubaren) Effekt einer solchen Regelung, wird von dem Vorschlag

2551 S.u. E.II.2.i Absatz 2: Behandlung nicht ausgleichsfähiger Verluste, sowie: E.II.2.j Absatz 3 Sätze 1 bis 3: Nachversteuerung namentlich aus Gründen der Entnahme und Haftungsminderung.

2552 S.o. E.I.1.b Steuersystematik.

2553 Der Steuersatz entspricht dabei dem begünstigten Steuersatz für thesaurierte Gewinne in § 34a Abs. 1 EStG.

einer diesbezüglichen Neuregelung Abstand genommen. Zwar profitiert der Steuerpflichtige insoweit von „best of both worlds“²⁵⁵⁴, doch handelt es sich bei der Tarifbegünstigung für nicht entnommene Gewinne lediglich um einen Zinsvorteil, der sich nur dann rentiert, wenn er über die spätere Nachversteuerungsmehrbelastung hinausgeht.²⁵⁵⁵ Zudem profitiert mittelbar auch die Gesamtwirtschaft von der Thesaurierungsbegünstigung. Denn die Thesaurierungsbegünstigung setzt Anreize zur Reinvestition und stärkeren Eigenkapitalquote.²⁵⁵⁶ Dies führt zur Stärkung der Unternehmen in Krisenzeiten.²⁵⁵⁷

d. Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetrages

Der Risikobetrag eines Gesellschafters setzt sich nach der Legaldefinition in § 2b Abs. 1 Satz 2 EStG (neu) aus seinem Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft sowie seinem Haftungsanteil an den in der Steuerbilanz der Gesellschaft auszuweisenden Verbindlichkeiten und Rückstellungen zusammen. Hierdurch wird gleichzeitig sichergestellt, dass die von vielen Unwägbarkeiten abhängige deliktische Haftung mangels Bilanzierung unberücksichtigt bleibt. Die Legaldefinition orientiert sich stark an dem US-amerikanischen Vorbild des *amount at risk* in § 465 IRC und beruht auf einem fiktiven *worst case scenario* (Liquidation der Gesellschaft bei kompletter Vermögenslosigkeit der Gesellschaft).²⁵⁵⁸

Hierzu wird unterstellt, dass sämtliche Vermögenswerte der Gesellschaft wertlos sind und dem Kapitalkonto keinerlei Vermögenswerte mehr gegenüberstehen, mit der Folge, dass dieses „verloren geht“, die Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen fällig sind, die Gesellschaft liquidiert wird und alle Gesellschafter ihrer Zahlungsverpflichtung nachkommen. Die Summe aus steuerlichem Kapitalkonto der Gesellschaft und den Verbindlichkeiten und Rückstellungen (in der Steuerbilanz) der Gesellschaft stellt daher den maximalen möglichen Verlust der Gesellschaft, das heißt

2554 Schön, im Rahmen eines Vortrages von Herrn Wacker zu dem Thema „Aktuelle Überlegungen zur Unternehmenssteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht“, in der Vortragsreihe „Reformfragen des deutschen Steuerrechts“ am Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen am 07.03.2019.

2555 Siehe hierzu auch: Wacker, in: Schmidt, EStG, 39. Auflage 2020, § 34a Rz. 7.

2556 BT-Drs. 16/4841, S. 32.

2557 BT-Drs. 16/4841, S. 32.

2558 S.o. D.I.2.c.ii(4) *Amount at risk* als Anknüpfungspunkt.

ihr maximales Haftungsrisiko und damit das laufende Gesamtverlustausgleichsvolumen dar. Auf eine Berücksichtigung zumindest bestimmter Aktiva (zum Beispiel Kasse, Bank oder Immobilien), die regelmäßig mindestens den Bilanzwert aufweisen werden, wird aus Gründen der Praktikabilität bewusst verzichtet. Hinzu kommt, dass die Berücksichtigung der Bank respektive der Kasse zur Folge hätte, dass sich eine Einlage nicht mehr erhöhend auf das Verlustausgleichsvolumen auswirken würde, da der Einlage mit der Bank respektive der Kasse in gleicher Höhe ein Aktivposten gegenübersteht.

Soweit im Rahmen des Regelungsziels darauf hingewiesen wurde, dass mittels des Reformvorschlages das individuelle Haftungsrisiko in den Mittelpunkt gerückt und die wirtschaftlichen Verhältnisse besser abgebildet werden sollen, muss die Frage beantwortet werden, wie realistisch das unterstellte *worst case scenario* die tatsächlichen wirtschaftlichen Risiken abbildet. Es soll nicht verschwiegen werden, dass ein solches *worst case scenario* äußerst unwahrscheinlich, wenn überhaupt denkbar ist. Die Gesellschaft wird, auch im Falle einer Insolvenzabweisung mangels Masse,²⁵⁵⁹ regelmäßig einen gewissen, wenn auch nur sehr geringen Vermögenswert aufweisen. Trotzdem wird an diesem *worst case scenario* festgehalten, da es sich hierbei um eine Verwaltungsvereinfachung und eine Fiktion zugunsten des Steuerpflichtigen handelt.

Stellt im Falle einer tatsächlichen Liquidation diese eine Verbesserung zu dem vom Gesetz in Bezug genommenen *worst case scenario* dar, erleidet der Steuerpflichtige hieraus keinen Nachteil. Das fingierte *worst case scenario* führt lediglich zu einem höheren laufenden Verlustausgleich und reduziert die Gefahr, dass ein etwaiger steuerbegünstigter Aufgabegewinn mit festgestellten verrechenbaren Verlusten aus den Vorjahren ausgeglichen wird.²⁵⁶⁰

Auch aus Sicht des Fiskus ist die Zugrundelegung des *worst case scenarios* akzeptabel. Zwar führt es im Zweifel zu einem höheren laufenden Verlustausgleich, doch wird hierdurch kein zusätzliches Verlustausgleichsvolumen geschaffen. Es kommt lediglich zu einer zeitlichen Vorverlagerung der Verlustverrechnung. Darüber hinaus gilt es bei unbeschränkt haftenden Gesellschaftern zu beachten, dass diesen de lege lata ohnehin ein unbeschränkter Verlustausgleich zusteht. Demgegenüber stellt das Ab-

2559 § 26 InsO.

2560 Zum Ausgleich eines steuerbegünstigten Gewinns mit verrechenbaren Verlusten: s.o. D.I.1.b.v Verlustverrechnung in späteren Wirtschaftsjahren nach § 15a Abs. 2 EStG.

stellen auf das *worst case scenario* allenfalls eine Reduktion des laufenden Verlustausgleichsvolumens der unbeschränkt haftenden Gesellschafter dar. Bei beschränkt haftenden Gesellschaftern wirkt sich das *worst case scenario* dagegen nur aus, wenn eine über die nach § 171 Abs. 1 HGB beschränkte Haftung hinausgehende Haftung vorliegt. Dies kann zwar aufgrund diverser Umstände (§ 176 HGB, Bürgschaft, Nachschusspflicht et cetera) der Fall sein, doch hält sich der mögliche Nachteil des Fiskus, der sich allein aus Progressions- und Zinseffekten ergibt, in einem überschaubaren Rahmen.

Das *worst case scenario* ermöglicht es, das absolute Haftungsrisiko der Gesellschaft zu beziffern und den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen. Hierdurch gelingt es, das absolute Haftungsrisiko der unbeschränkt haftenden Gesellschafter zu beziffern und deren Verlustausgleichsvolumen hierauf zu beschränken. Dies erlaubt auch eine Berücksichtigung sämtlicher Haftungstatbestände ohne die Gefahr einer Multiplikation der Verlustausgleichsvolumina. Übernimmt ein Gesellschafter eine überobligatorische Haftung, kommt es lediglich zu einer abweichenden Zuteilung, aber nicht zu einer Erhöhung des absoluten für die Verlustzuweisung erheblichen Haftungsrisikos der Gesellschaft. Erklärt etwa ein Kommanditist eine Bürgschaft (unter Regressverzicht),²⁵⁶¹ reduziert sich insoweit das absolute Haftungsrisiko der unbeschränkt haftenden Gesellschafter, die andernfalls für die Verbindlichkeit einzustehen hätten. Es kommt für diese allerdings erst dann zu einer spürbaren Beschränkung des Verlustausgleiches, wenn der Verlustanteil ihren individuellen Risikobetrag übersteigt. Erst dann ist eine Beschränkung auch gerechtfertigt.

Neben der Möglichkeit, das maximale Haftungsrisiko zu beziffern, bietet das *worst case scenario* einen Praktikabilitätsgewinn. Hierdurch wird eine jeweils zum Bilanzstichtag ergehende Feststellung, in welcher Höhe, gemessen am Verkehrswert, den Passiva (werthaltige) Aktiva gegenüberstehen, obsolet. Eine andere Möglichkeit der Vereinfachung würde das Abstellen auf die Buchwerte darstellen. Dies würde im Ergebnis eine Begrenzung des Verlustausgleiches auf die Höhe des Kapitalkontos bedeuten. Das Kapitalkonto spiegelt das tatsächliche wirtschaftliche Verlustrisiko jedoch nur unvollständig wider, da es keine abweichenden Haftungsvereinbarungen berücksichtigt.

2561 S.u. E.II.2.h.ii Absatz 1 Satz 6: Haftungsreduktion.

e. Absatz 1 Satz 2: das Kapitalkonto – Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen?

Auch wenn künftig das individuelle Haftungsrisiko des Einzelnen in den Mittelpunkt gerückt werden soll, kommt nach wie vor auch dem Kapitalkonto Bedeutung zu. Das Kapitalkonto bildet eine von zwei Komponenten, beziehungsweise bei Kommanditisten, die keine darüber hinausgehende Haftung trifft, sogar die einzige Komponente des Risikobetrages. Für die Bestimmung des maßgeblichen Kapitalkontos gelten die im Rahmen des § 15a EStG getätigten Ausführungen entsprechend.²⁵⁶²

Parallel zu § 15a EStG wird auch hier auf das Kapitalkonto des Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft abgestellt, um einerseits eine Einbeziehung der Ergänzungsbilanz zu gewährleisten und um andererseits das Sonderbetriebsvermögen auszuschließen, das zivilrechtlich einem separaten Haftungskreis zuzurechnen ist. Die Ergänzungsbilanz bildet dagegen lediglich Wertkorrekturen für Wirtschaftsgüter in der Steuerbilanz der Gesellschaft ab. Sie wird daher begrifflich von der „Steuerbilanz der Gesellschaft“ erfasst. An der Signifikanz der Steuerbilanz soll festgehalten werden, auch wenn dies zu einer Abweichung von der Handelsbilanz und damit zu einer gewissen Diskrepanz des Haftungsrisikos im fingierten *worst case scenario* führt. Diese muss meines Erachtens hingenommen werden, um eine Kongruenz zwischen „Kapitalkonto“ und „Anteil an den negativen Einkünften“ innerhalb der Vorschrift zu gewährleisten.

Es hat nach wie vor eine Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital der Gesellschaft zu erfolgen. Für die Abgrenzung gelten die zum bisherigen § 15a EStG (Kapitalkonto) getätigten Ausführungen entsprechend.²⁵⁶³ Anders als im Rahmen von § 15a EStG gilt es zu beachten, dass ein Forderungskonto eines Gesellschafters zwar bei der Ermittlung des maßgeblichen Kapitalkontos außer Ansatz bleibt, die Gesellschafterforderung allerdings im Rahmen der zweiten Komponente des Risikobetrages Bedeutung erlangt. Spiegelbildlich zu der Gesellschafterforderung existiert für die Gesellschaft eine Verbindlichkeit. Diese ist den Gesellschaftern entsprechend ihrem Haftungsanteil anteilig zuzurechnen.²⁵⁶⁴

Die Einbeziehung des Kapitalkontos hat zur Konsequenz, dass sich nicht nur das positive Kapitalkonto erhöhend, sondern auch das negative Kapi-

2562 S.o. D.I.1.b.i(2) Kapitalkonto.

2563 S.o. D.I.1.b.i(2) Kapitalkonto.

2564 S.u. E.II.2.f Absatz 1 Satz 2: Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft.

talkonto mindernd auf den Risikobetrag auswirkt. Hierdurch soll dem wirtschaftlichen Umstand Rechnung getragen werden, dass das positive Kapitalkonto einen Zuwachs an Haftungsmasse darstellt und damit das wirtschaftliche Risiko des Gesellschafters in einem *worst case scenario* erhöht; ein negatives Kapitalkonto mindert hingegen die Haftungsmasse.

Von einer Regelung nach dem Beispiel der USA, nach der auch Verbindlichkeiten des Gesellschafters, die er im Zusammenhang mit der Tätigkeit begründet hat, das Haftungsvolumen des Gesellschafters erhöhen,²⁵⁶⁵ wird bewusst Abstand genommen. In das deutsche Steuersystem übertragen, würde dies eine Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen bedeuten, was aufgrund der separaten und unabhängigen Haftungskreise gerade nicht stattfinden soll.

f. Absatz 1 Satz 2: Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft

An dem Vorbild der USA orientiert, ist der Haftungsanteil des Gesellschafters an den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft in die Ermittlung seines Risikobetrags mit einzubeziehen. In gleicher Weise wie bei der Ermittlung des Kapitalkontos soll bei der Bestimmung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen durch das Abstellen auf die „Steuerbilanz der Gesellschaft“ sichergestellt werden, dass das Sonderbetriebsvermögen unberücksichtigt bleibt. Die Einbeziehung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen begünstigt auf den ersten Blick eine hohe Fremdkapitalquote. Allerdings kommt dem Eigenkapital bei der Ermittlung des Risikobetrags die gleiche Bedeutung zu. Denn auch Gewinnrücklagen erhöhen als Teil des Eigenkapitals in vollem Umfang den Risikobetrag.²⁵⁶⁶ Zudem wird auf Ebene der Gesellschaft regelmäßig zumindest der Zinsausgabenabzug sichergestellt werden sollen. Das setzt den Finanzierungszusammenhang, mithin voraus, dass zwischen der Finanzierung über Fremdkapital und der Tätigkeit der Gesellschaft ein Veranlassungszusammenhang im Sinne des § 4 Abs. 4 EStG beziehungsweise § 9 Abs. 1 EStG besteht. Typischerweise wird die Gesellschaft, wenn der Zinsaufwand abziehbar sein soll, mit dem aufgenommenen Fremdkapital Verbindlichkeiten bedienen, die durch ihre originäre Tätigkeit entstanden sind. Sofern der Gesellschafter bereits für diese haftet, und damit sein Verlustverrechnungspotential

2565 S.o. D.I.2.c.ii(4)(b) Berechnung des *amount at risk*.

2566 S.o. E.II.2.e Absatz 1 Satz 2: das Kapitalkonto – Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen?

beeinflusst, führt die Aufnahme von Fremdkapital für Zwecke der Tilgung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft – bei Lichte besehen – nur zu einem Wechsel des Haftungsgläubigers. So tritt die Bank mit ihrem Tilgungsanspruch an die Stelle des mit der Valuta befriedigten Gläubigers. Wirtschaftlich betrachtet ändert sich damit für den Gesellschafter zunächst nichts. Nimmt man die Zinsbelastung über die Laufzeit der Fremdfinanzierung mit in den Blick, erhöht sich zwar der absolute Haftungsbetrag des jeweiligen Gesellschafters, womit sich grundsätzlich auch das Verlustverrechnungsvolumen erhöht. Das ist aber, da sich der Haftungsbetrag des Gesellschafters tatsächlich erhöht, auch folgerichtig. Mithin favorisiert der Reformvorschlag die Fremdkapitalfinanzierung nicht zwingend.

Durch die Formulierung „auszuweisende“ statt „ausgewiesene“ soll gewährleistet werden, dass die richtigerweise auszuweisenden, nicht die tatsächlich ausgewiesenen Beträge maßgeblich sind.

Eine Sonderrolle unter den Gesellschaftsverbindlichkeiten nehmen die Gesellschafterdarlehen ein. Diese sind zugleich Verbindlichkeit in der Steuerbilanz der Gesellschaft wie auch Forderung in der Sonderbilanz des Gesellschafters.²⁵⁶⁷ Die Berücksichtigung der Gesellschafterdarlehen über den „Umweg“ des Haftungsanteils an den Verbindlichkeiten der Gesellschaft ist lediglich einer konsequenten Anwendung des *worst case scenarios* geschuldet und führt nicht zu einer Vermischung zweier zivilrechtlich separater Haftungskreise. Im Gegensatz zu einer direkten Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen in den Risikobetrag des jeweiligen Gesellschafters wird das Gesellschafterdarlehen nicht dem darlehensgebenden Gesellschafter allein zugerechnet, sondern vielmehr (wie alle Gesellschaftsverbindlichkeiten) anteilig allen Gesellschaftern, soweit sie hierfür haften. Mithin kann nach wie vor nicht auf die teils sehr schwere Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital verzichtet werden.²⁵⁶⁸

In Abweichung zu den USA sollen auch Rückstellungen in die Ermittlung des Risikobetrages einbezogen werden, da in dem fingierten *worst case scenario* davon auszugehen ist, dass auch die zugrundeliegenden Verbindlichkeiten entstehen und fällig werden, mithin auch insoweit gehaftet wird.

Auf der Passivseite nicht einbezogen werden hingegen passive Rechnungsabgrenzungsposten (pRAP) sowie latente Steuern. Erstere stellen

2567 *Fischer*, in: Westermann/Wertenbruch, Handbuch Personengesellschaften, Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen [Stand 06/2019] Rn. 290.

2568 S.o. E.II.2.e Absatz 1 Satz 2: das Kapitalkonto – Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen?.

lediglich Einnahmen dar, die erst in einem späteren Wirtschaftsjahr als Ertrag zu erfassen sind. Mithin handelt es sich nur um ein bilanzielles Werkzeug, nicht um eine Zahlungsverpflichtung und damit um ein mögliches Haftungsrisiko der Gesellschaft. Die latenten Steuern indes werden nur in der Handelsbilanz ausgewiesen und sind mithin nicht in der für die Anwendung des § 2b EStG (neu) maßgebenden Steuerbilanz zu finden.

Durch das Einbeziehen des Haftungsanteils an den Gesellschaftsverbindlichkeiten in den Risikobetrag ohne eine Verrechnung mit Aktiva ergibt sich auf den ersten Blick eine offenkundige und sehr einfache Missbrauchsmöglichkeit. Allein durch die Aufnahme eines Darlehens kann der Risikobetrag und damit das Verlustausgleichsvolumen erhöht werden. Auf die Spitze getrieben, könnte zum 31.12. ein Darlehen aufgenommen werden, dessen Rückzahlung bereits für den 1.1. vereinbart ist. Das Verlustausgleichsvolumen erhöht sich um den Darlehensbetrag, ohne dass ein wirkliches Haftungsrisiko eingegangen wird. Diesem Problem wird mittels § 2b Abs. 3 EStG (neu) begegnet. Zwar wird durch die Darlehensaufnahme der Risikobetrag erhöht, doch führt die Tilgung zu einer Minderung des Risikobetrages und unter den Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 EStG (neu) zu einer Nachversteuerung.

Eine Ausnahmegesetzgebung mit vielen Unterausnahmen und Definitionen, wie sie in den USA für Darlehen von nahestehenden Personen vorliegt,²⁵⁶⁹ ist für Deutschland entbehrlich. Für Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen kann auf die allgemeine Vorschrift des § 41 AO zurückgegriffen werden.²⁵⁷⁰ Hält ein Vertrag dieser Überprüfung stand, ist es gerechtfertigt, ihn auch bei der Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens zu berücksichtigen.

2569 § 465(b)(3) IRC; s.o. D.I.2.c.ii(4)(b) Berechnung des *amount at risk*.

2570 Drüen, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 41 AO [Stand 07/2016] Rn. 29: „Vertragsverhältnisse zwischen nahen Angehörigen sind steuerrechtlich nur anzuerkennen, wenn die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Fehlt es innerhalb eines Familienverbundes typischerweise an einem Interessengegensatz und können zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten steuerrechtlich missbraucht werden, so ist es im Interesse einer effektiven Missbrauchsbekämpfung geboten und zulässig, an den Beweis des Abschlusses und an den Nachweis der Ernstlichkeit von Vertragsgestaltungen zwischen nahen Angehörigen strenge Anforderungen zu stellen“.

g. Absatz 1 Sätze 2 bis 4: die persönliche sowie dingliche Haftung

Für die Bestimmung des individuellen Haftungsanteils des einzelnen Gesellschafters an den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft ist sein persönlicher sowie dinglicher Haftungsumfang maßgeblich. Nach dem Vorbild der USA findet durch den weiten Begriff der Haftung bewusst keine Beschränkung mehr auf bestimmte Fälle der (Außen-)Haftung statt. Hierdurch wird de lege ferenda etwa auch der Fall der „überschießenden Innenhaftung“ erfasst.²⁵⁷¹

Dem Reformvorschlag steht nicht entgegen, dass er sich in Widerspruch zu den Bilanzierungsregeln setzt. Eines Gleichlaufs mit den Bilanzierungsregeln (etwa Bilanzierung der Bürgschaft erst, wenn die Inanspruchnahme hieraus droht)²⁵⁷² bedarf es nicht, da es vorliegend allein um die Bestimmung des abstrakten zivilrechtlichen Haftungsrisikos in einem *worst case scenario* für die Zuteilung der Verbindlichkeiten und Rückstellungen zur Ermittlung des Verlustausgleichsvolumens geht. Auch bei dem persönlich haftenden Gesellschafter ist bisher schon allein das Bestehen der Haftung für den unbeschränkten Verlustausgleich ausreichend. Der Umstand, wie wahrscheinlich die Inanspruchnahme tatsächlich ist, bleibt dagegen unberücksichtigt.

i. Absatz 1 Satz 2: die persönliche Haftung

Durch das Abstellen auf die persönliche Haftung werden sowohl vertraglich vereinbarte wie gesetzliche Haftungstatbestände der Innen- und Außenhaftung erfasst.²⁵⁷³ Hierbei wird bewusst nicht auf die „zivilrechtliche Haftung“ abgestellt, da mögliche öffentlich-rechtlich bedingte Haftungstatbestände nicht ausgeklammert werden sollen.

2571 Die überschießende Innenhaftung betrifft u.a. den Fall einer noch ausstehenden Pflichteinlage, die höher als die Haftsumme ist. Dieser Fall wird de lege lata weder von § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG (mangels tatsächlicher Einlage) noch von § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG (nur in Höhe der Haftsumme) erfasst; andere Beispiele bei: *Lüdemann*, in: H/H/R, EStG/KStG, § 15a EStG [Stand 09/2017] Rz. 87.

2572 BFH, Urteil v. 18.04.2012 – X R 5/10, BStBl. II 2013, 785 (Tz. 22).

2573 Z.B. die Bürgschaft, Nachschusspflicht, Haftung nach § 176 HGB, um nur einige zu nennen.

ii. Absatz 1 Sätze 2 bis 4: die dingliche Haftung

Die Einbeziehung von dinglichen Sicherheiten trägt dem Umstand Rechnung, dass es für den Gesellschafter wirtschaftlich keinen Unterschied macht, ob er eine Personal- oder Realsicherheit leistet. Allerdings findet insoweit eine betragsmäßige Begrenzung auf den Verkehrswert des Sicherungsgutes (grundsätzlich zum Zeitpunkt der Sicherheitsbestellung) statt. Hiermit wird zum einen berücksichtigt, dass maximal insoweit ein Verlust, das heißt ein wirtschaftliches Risiko droht.²⁵⁷⁴ Gleichzeitig wird ermöglicht, andere, vorrangige Sicherheiten, die auf dem Sicherungsgut lasten, in Abzug zu bringen. Hierdurch soll verhindert werden, dass ein und dasselbe Sicherungsgut mehrfach als Sicherheit und damit zur Begründung von Haftungs- und Verlustausgleichsvolumen genutzt wird.

Aus Praktikabilitätsr erwägungen wird für die Bestimmung des Verkehrswertes auf den Zeitpunkt der Sicherheitsbestellung abgestellt. Dies verhindert, dass eine laufende Verkehrswertfeststellung vorgenommen werden muss. Es soll dem Gesellschafter jedoch die Möglichkeit eingeräumt werden, einen anderen – in der Regel höheren – Verkehrswert und damit ein höheres Verlustausgleichsvolumen nachzuweisen. Für den Fall, dass ausnahmsweise der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswertes für den Gesellschafter vorteilhaft ist (die Haftung und damit das Verlustausgleichsvolumen fällt hier entsprechend auf die anderen Gesellschafter zurück), ist auch dies möglich. Sofern der Gesellschafter einmal einen aktuelleren Verkehrswert nachweist, soll dieser aus Praktikabilitätsgründen fortan maßgeblich sein. Hierdurch wird vermieden, dass nach einem einmal nachgewiesenen aktuellen Verkehrswert wiederkehrend ein aktueller Verkehrswert nachgewiesen werden muss, beziehungsweise es andernfalls zu einem Rückfall auf den Verkehrswert zum Zeitpunkt der Sicherheitsbestellung käme. Es wird bewusst nicht schlicht die Möglichkeit eingeräumt, einen aktuelleren Verkehrswert nachzuweisen. Hierdurch soll verhindert werden, dass der Gesellschafter nachträglich den Zeitpunkt wählt, in dem der Verkehrswert einen für ihn günstigen Wert aufwies, auch wenn dieser nicht dem aktuellen Verkehrswert entspricht. Dies dient der Missbrauchsvermeidung.

Die Berücksichtigung dinglicher Sicherheiten führt auch nicht zu einer Vermischung der beiden Haftungskreise (Gesellschaftsvermögen und Sonderbetriebsvermögen). Schließlich wirkt sich während des Bestehens der Gesellschaft weder die Bestellung einer solchen Sicherheit noch die dro-

2574 S.o. D.II.2.c.ii Einbeziehung einer erweiterten Haftung.

hende oder tatsächliche Inanspruchnahme hieraus steuermindernd im Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters aus.²⁵⁷⁵ Nur für den Fall des (Fort-)Bestehens der Gesellschaft, das heißt für die Ausgleichsfähigkeit der laufenden Verluste, ist die dingliche Sicherheit jedoch relevant.

h. Absatz 1 Sätze 5 und 6: Bestimmung des Haftungsumfangs

Die Sätze 5 und 6 regeln den Haftungsumfang der einzelnen Gesellschafter für Zwecke des § 2b EStG (neu). Mit anderen Worten wird festgelegt, wie sich das maximale Haftungsrisiko der Gesellschaft auf ihre Gesellschafter verteilt.

i. Absatz 1 Satz 5: Bestimmung der Haftung

Orientiert an dem US-amerikanischen Vorbild ist maßgeblich darauf abzustellen, wer als letztes Glied einer möglichen Haftungskette für die Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft einzustehen hat (*obligor of last resort*).²⁵⁷⁶ Dabei werden sämtliche Haftungstatbestände berücksichtigt, wobei Regressansprüche des Gesellschafters dazu führen können, dass er insoweit nicht das letzte Glied der Haftungskette ist. Regressansprüche gegen die Gesellschaft bleiben dabei unberücksichtigt.²⁵⁷⁷ Dies liegt in dem gesetzlich fingierten *worst case scenario* begründet, das von der Liquidation der Gesellschaft ausgeht.²⁵⁷⁸ Durch die Berücksichtigung sämtlicher Haftungstatbestände wird die Gefahr einer Unionsrechtswidrigkeit vermieden.²⁵⁷⁹

Auf eine Vorschrift nach dem Vorbild der USA, wonach eine erklärte Sicherheit nur dann berücksichtigt wird, wenn sie mindestens 90 % des Wertes der Hauptverbindlichkeit abdeckt, wird hier verzichtet. In den USA sollen durch diese Regelung sogenannte *bottom dollar payment obligations* ausgeschlossen werden.²⁵⁸⁰ In der Möglichkeit, eine Sicherheit

2575 FG Bremen, Urteil v. 13.03.2019 – 1 K 96/16 (3) (Tz. 42); BFH, Urteil v. 05.02.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464 (Tz. 32 ff.).

2576 S.o. D.I.2.c.ii(4)(b) Berechnung des *amount at risk*.

2577 S.o. D.II.2.c.ii Einbeziehung einer erweiterten Haftung.

2578 Zu den Annahmen im Rahmen der fingierten Liquidation: E.II.2.d Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetragtes.

2579 S.o. E.I.2.d Europäische Grundfreiheiten.

2580 S.o. D.II.2.b.ii Einbeziehung der Haftung.

betragsmäßig auf den unteren Bereich einer Verbindlichkeit zu beschränken (zum Beispiel für die ersten 10 % einer *nonrecourse* Verbindlichkeit), wurde die Gefahr gesehen, Verlustausgleichsvolumina zu generieren, obwohl das tatsächliche Haftungsrisiko gegen null geht, denn insbesondere für die ersten Tilgungsraten ist deutlich sicherer mit einer Begleichung durch die Gesellschaft zu rechnen als für die letzten. Zwar besteht auch in Deutschland die Gefahr, dass ein Gesellschafter (regelmäßig ein ansonsten beschränkt haftender Gesellschafter) durch eine solche Erklärung sein Haftungsvolumen erhöht. Doch vermindert sich dadurch in gleichem Umfang das Haftungsvolumen seiner Mitgesellschafter. Im Gegensatz zu den USA kann durch die Übernahme einer Sicherheit für eine ansonsten als *nonrecourse* Verbindlichkeit qualifizierende Verbindlichkeit in Deutschland kein zusätzliches Haftungs- und damit Verlustausgleichsvolumen geschaffen werden, denn für *nonrecourse* Verbindlichkeiten besteht ein Bilanzierungsverbot.²⁵⁸¹ Mithin bleiben diese im maximalen Haftungsrisiko der Gesellschaft unberücksichtigt. So führt eine *bottom dollar payment obligation* in Deutschland allenfalls zu einer Verschiebung, nicht aber zur Schaffung neuen Verlustausgleichspotentials. Eine solche Gestaltung ist in Deutschland mithin nur attraktiv, wenn den persönlich haftenden Gesellschaftern ausreichend Verlustausgleichspotential zur Verfügung steht. Derartigen Gestaltungen kann in Deutschland mit der Beschränkung in § 2b Abs. 1 Satz 6 EStG (neu) begegnet werden. Danach reduziert sich die Haftung, soweit eine Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

ii. Absatz 1 Satz 6: Haftungsreduktion

Durch Satz 6 sollen künftig auch sogenannte *stop loss* Vereinbarungen haftungsmindernd berücksichtigt werden. Zu den *stop loss* Vereinbarungen gehören neben vertraglichen Absicherungen auch gesetzliche Regressansprüche. Die Formulierung „soweit“ stellt dabei sicher, dass jedem Gesellschafter nur sein Haftungsanteil an den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft zugeschrieben wird. In Bezug auf die Berücksichtigung von Regressansprüchen kommt Satz 6 gegenüber Satz 5 insoweit ein eigener Regelungsinhalt zu, als er Fälle erfasst, in denen nach Satz 5 eine gleichrangige Haftung mehrerer Gesellschafter festgestellt wurde. Nach

2581 § 5 Abs. 2a EStG; BFH, Beschluss v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68 (Tz. 16).

Satz 6 ist bei jedem Haftenden der Regressanspruch gegenüber seinen gleichrangig mithaftenden Gesellschaftern in Abzug zu bringen.

Ebenso führt bei einer Bürgschaftsübernahme der damit einhergehende Forderungsübergang respektive Regressanspruch gegenüber den Mitgesellschaftern (ein Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft scheidet aufgrund gesetzlich fingierter Liquidation aus)²⁵⁸² zu einer Haftungsreduzierung. Eine Bürgschaftserklärung wirkt sich folglich nur unter Regressverzicht tatsächlich in vollem Umfang erhöhend auf die Haftung und damit auf das Verlustausgleichsvolumen des einzelnen Gesellschafters aus.²⁵⁸³ Gleichzeitig stellt die Bürgschaftserklärung unter Regressverzicht eine *stop loss* Vereinbarung zugunsten der anderen Gesellschafter dar, die andernfalls für die Verbindlichkeit einzustehen hätten.

Auch an dieser Stelle wird die Liquidation der Gesellschaft gesetzlich fingiert. Hierdurch soll noch einmal das dem § 2b EStG (neu) zugrundeliegende *worst case scenario* fixiert und sichergestellt werden, dass auch im Rahmen des Satzes 6 ein möglicher Regressanspruch gegenüber der Gesellschaft unberücksichtigt bleibt.

Sofern auf einen möglichen vertraglichen Haftungsausschluss oder die Unwahrscheinlichkeit einer Inanspruchnahme nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs verwiesen wird, wird der Wortlaut von § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG übernommen. Wie bisher soll hierdurch ein möglicher Haftungsausschluss „zB durch einen Versicherungsvertrag, einen Garantievertrag, einen Vertrag auf Haftungsfreistellung oder die Vereinbarung einer Bankbürgschaft für den gesetzlichen Regressanspruch des K'disten“²⁵⁸⁴ respektive des Gesellschafters Berücksichtigung finden.

i. Absatz 2: Behandlung nicht ausgleichsfähiger Verluste

§ 2b Abs. 2 EStG (neu) wird im Wesentlichen unverändert von § 15a Abs. 2 EStG übernommen. Es wird künftig lediglich klargestellt, dass ausschließlich steuerpflichtige Einkünfte zu einer Verlustverrechnung führen.²⁵⁸⁵ Durch den Begriff „Einkünfte“ sollen Gewinne sowie Einnahmenüber-

2582 S.o. E.II.2.d Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetrages.

2583 Ohne Regressverzicht erhöht sich seine Haftung nur insoweit, als ihm kein anteiliger Regressanspruch gegenüber seinen Mitgesellschaftern zusteht.

2584 Von Beckerath, in: Kirchhof, EStG, 19. Auflage 2020, § 15a EStG Rz. 33.

2585 Zu den bisherigen Auswirkungen steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben: s.o. D.II.7.a Deutschland.

schüsse gleichermaßen erfasst werden.²⁵⁸⁶ Auch der „Veräußerungs- oder Aufgabegewinn“ in Satz 2 wird nicht im Sinne einer Kategorisierung in Gewinn- und Überschusseinkünfte, sondern im Sinne eines alle Einkunftsarten überlagernden allgemeinen Sprachgebrauchs verstanden.

Satz 1 trägt, jedenfalls beim Kommanditisten, dem zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Umstand Rechnung, dass der Kommanditist Gewinne zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos (als die erste Komponente des Verlustverrechnungsvolumens) stehen lassen muss. Es spricht auch nicht gegen den Reformvorschlag, dass der Steuerpflichtige künftig eventuell derartige Gewinne versteuern muss, sofern er in den Vorjahren, aufgrund eines ausreichend hohen Verlustverrechnungsvolumens, einen entsprechenden Verlustausgleich hatte. Dies hat lediglich zur Folge, dass dem Gesellschafter Gewinne steuerlich zuzurechnen sind, die er zivilrechtlich nicht entnehmen kann. Dies ist derzeit bereits das Prinzip der transparenten Besteuerung und trifft aktuell bereits auf die persönlich haftenden Gesellschafter sowie, im Falle des erweiterten Verlustausgleichs, auch auf die beschränkt haftenden Gesellschafter zu.

Verrechenbare negative Einkünfte werden nach dem Reformvorschlag nicht nur durch künftige steuerpflichtige Gewinne ausgleichsfähig, sondern auch soweit sich der Risikobetrag durch Einlagen, Haftungserweiterung, steuerfreie Einnahmen oder die Rückerstattung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben erhöht oder gar positiv wird.²⁵⁸⁷

j. Absatz 3 Sätze 1 bis 3: Nachversteuerung namentlich aus Gründen der Entnahme und Haftungsminderung

Der Reformvorschlag sieht, wie bereits § 15a EStG, in Absatz 3 eine Nachversteuerung für Fälle der Entnahme und Haftungsminderung vor, soweit sie zu einem negativen Risikobetrag führen oder einen solchen erhöhen. Der Gesellschafter soll so gestellt werden, als hätte er von vornherein einen insoweit geminderten Risikobetrag. In diesem Fall hätte er von Anfang an nur einen um diesen Betrag geminderten Verlustausgleich geltend machen können.²⁵⁸⁸

2586 § 2 Abs. 2 Satz 1 EStG.

2587 § 2b Abs. 3 Satz 4 EStG (neu) bzw. § 2b Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG (neu).

2588 S.o. D.I.1.b.vi Folgen einer Einlage- und einer Haftungsminderung nach § 15a Abs. 3 EStG.

Ein Fall der Haftungsminde- rung liegt nach dem Reformvorschlag vor, wenn sich der Haftungsanteil des Gesellschafters an den Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft reduziert. Dies kann der Fall sein, wenn das eigene Haftungsrisiko aufgrund einer zusätzlichen Haftung eines Mitgesellschafters sinkt. Es ist aber auch der Fall, soweit die Hauptverbindlichkeit getilgt wird, für die der Gesellschafter eine Sicherheit bestellt hat, sofern die Hauptverbindlichkeit nicht über den Verkehrswert des Sicherungsgutes hinausgeht.²⁵⁸⁹

Vorrangiges Ziel der Nachversteuerung ist die Missbrauchsverhinderung. Eine neu hinzukommende Missbrauchsgefahr besteht in Folge des *worst case scenarios* durch die Möglichkeit, mittels Darlehensaufnahme den Risikobetrag zu erhöhen, obgleich in selber Höhe (eventuell reduziert um ein Disagio) ein Vermögenswert auf der Aktivseite der Bilanz gegenübersteht.²⁵⁹⁰ Für solche Fälle sieht § 2b Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG (neu) eine Nachversteuerung vor, denn die Rückzahlung führt zu einer Reduzierung der Verbindlichkeit und damit zu einer Minderung des Risikobetrages.²⁵⁹¹

Zusätzlich zu den Fällen der Entnahme und Haftungsminde- rung sieht der Reformvorschlag eine Nachversteuerung auch für die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen vor. Dies ist konsequent, führen doch die steuerfreien Einnahmen zu einer Erhöhung des Verlustausgleichsvolumens und im Falle des Ausgleichs eines negativen Risikobetrages zu einer Umqualifikation von verrechenbaren in ausgleichsfähige negative Einkünfte.²⁵⁹² Durch die explizite Aufnahme in den Gesetzestext erübrigt sich eine Subsumtion unter die Fallvariante der Einlagenminderung.²⁵⁹³ Entsprechendes gilt für die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben.

Die Gewinnhinzurechnung nach Absatz 3 erfolgt nach dem Reformvorschlag außerbilanziell und führt, abweichend von dem US-amerikanischen Vorbild, nicht zu einem Ausgleich des Risikobetrages auf null.²⁵⁹⁴ Ziel des

2589 S.o. E.II.2.g.ii Absatz 1 Sätze 2 bis 4: die dingliche Haftung.

2590 Siehe auch: E.II.2.f Absatz 1 Satz 2: Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft.

2591 Zur Stellung der Verbindlichkeiten im Rahmen des Risikobetrages: E.II.2.f Absatz 1 Satz 2: Verbindlichkeiten und Rückstellungen der Gesellschaft.

2592 S.u. E.II.2.k Absatz 3 Satz 4: Rechtsfolgen insbesondere nachträglicher oder vorweggenommener Einlagen, und E.II.2.o Auswirkungen steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben.

2593 Die Finanzverwaltung hat bisher vertreten, dass unter die „Entnahme“ auch die Fälle der Rückzahlung steuerfreier Einnahmen gefasst werden sollen, die zwar begrifflich keine Entnahme darstellen, aber wie eine solche behandelt werden. Hierzu: OFD Frankfurt/M. v. 19.10.2017, DB 2017, 2706, 2706.

2594 Zum US-Recht: D.I.2.c.ii(7) Nachversteuerung nach § 465(e) IRC.

Reformvorschlages ist es unter anderem, einen Merkposten, wie ihn § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG vorsieht,²⁵⁹⁵ die Fortentwicklung eines Korrekturpostens, wie es die Korrekturposten-Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs erforderlich machte,²⁵⁹⁶ oder eine fortlaufende außerbilanzielle Ermittlung, wie es in den USA der Fall ist,²⁵⁹⁷ obsolet zu machen. Der maximale Risikobetrag der Gesellschaft soll, ohne eine Nebenrechnung, aus der Bilanz ablesbar sein.

Durch die Einschränkung „jedoch vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge“ soll – wie auch schon im Rahmen des § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG – sichergestellt werden, dass kein Gewinn hinzugerechnet wird, soweit sich durch eine Zahlung das Haftungsrisiko bereits realisiert hat. In Abzug zu bringen sind jedoch Regressansprüche gegenüber Mitgesellschaftern oder Dritten,²⁵⁹⁸ denn insoweit ist das Haftungsrisiko des Steuerpflichtigen reduziert. Die im Vergleich zu § 15a Abs. 3 Satz 3 EStG vorgenommene Ergänzung „soweit sie nicht als Einlage in das Gesellschaftsvermögen zu werten sind“ soll zudem eine doppelte Berücksichtigung der Zahlung vermeiden. Soweit die Zahlung als Einlage zu werten ist, wirkt sie sich erhöhend auf den Risikobetrag aus, mit der Folge, dass insoweit der Nachversteuerungsgewinn bereits gemindert ist.

Eine Beschränkung, wie sie in § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG enthalten ist („soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht“), ist im Rahmen des § 2b Abs. 3 EStG (neu) entbehrlich. Es wird ohnehin auf die wertmäßige Veränderung des Risikobetrages abgestellt. Der Risikobetrag setzt sich aus den Komponenten Kapitalkonto und Haftungsanteil an den Verbindlichkeiten sowie Rückstellungen der Gesellschaft zusammen.²⁵⁹⁹ Zieht eine Entnahme in gleichem Umfang eine Haftungsbegründung nach sich, verändert sich der Risikobetrag lediglich in seiner Zusammensetzung, nicht jedoch in seiner Höhe. Es liegt mithin kein nachversteuerungswürdiger Sachverhalt vor.

2595 S.o. D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel.

2596 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

2597 Zur Ermittlung des *amount at risk* ist Form 6198 auszufüllen.

2598 S.u. E.II.2.h Absatz 1 Sätze 5 und 6: Bestimmung des Haftungsumfangs.

2599 § 2b Abs. 1 Satz 2 EStG (neu); E.II.2.d Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetrages.

k. Absatz 3 Satz 4: Rechtsfolgen insbesondere nachträglicher oder vorweggenommener Einlagen

Die Auswirkungen nachträglicher beziehungsweise vorweggenommener Einlagen werden de lege lata in § 15a Abs. 1a EStG behandelt. Von einer solchen Regelung wird in dem Reformvorschlag ausdrücklich Abstand genommen. Die Regelung widerspricht dem durch den Reformvorschlag verfolgten Ansatz, die individuelle Haftung des Gesellschafters in den Mittelpunkt zu rücken und im Wege eines zeitnahen Verlustausgleichs zu würdigen. Zudem führt die derzeitige Regelung zu einer Ungleichbehandlung einerseits von zeitkongruenten Einlagen zu vorweggenommenen sowie nachträglichen Einlagen und andererseits von vorweggenommenen Einlagen zu einer Haftungserweiterung.²⁶⁰⁰ § 2b Abs. 3 Satz 4 EStG (neu) sieht daher einen Paradigmenwechsel und eine sinngemäße Erweiterung für Fälle der Einlagenerhöhung und Haftungserweiterung, von steuerfreien Einnahmen sowie der Rückerstattung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben zum Ausgleich eines negativen Risikobetrag vor. Bei der Einlage ist dies durch die Mehrung der Haftungsmasse gerechtfertigt. Dies gilt auch bei einem ansonsten nur beschränkt haftenden Gesellschafter, denn die Entnahme einer durch Verluste bereits aufgebrauchten Einlage führt auch dann zu einem Aufleben der Haftung nach §§ 172 Abs. 4, 171 Abs. 1 HGB, wenn es sich bei der Einlage um ein Agjo, das heißt um eine über die eigentliche Hafteinlage hinausgehende Einlage handelt.²⁶⁰¹ Da es wirtschaftlich keinen Unterschied machen kann, ob der beschränkt haftende Gesellschafter eine Einlage erbringt, die durch Verlust bereits aufgebraucht ist, oder er diese augenblicklich wieder entnimmt und damit eine Haftung nach §§ 172 Abs. 4, 171 Abs. 1 HGB auslöst, führt allein die Einlage zu einem berücksichtigungswürdigen Ereignis.²⁶⁰² Die Umqualifikation von bisher nur verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste ist nicht nur wirtschaftlich gerechtfertigt, vielmehr wird hierdurch auch die Bildung eines Korrekturpostens vermieden, wie es die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bis zur Einführung des neuen § 15a Abs. 1a EStG vorgesehen hatte. Die Bildung eines Korrekturpostens war erforderlich, da die Rechtsprechung der nachträglichen Einlage keine Umqualifikation von

2600 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

2601 BFH, Urteil v. 06.03.2008 – IV R 35/07, BStBl. II 2008, 676 (Tz. 26); v. 06.03.2008 – IV R 15/06, BFH/NV 2008, 1142 (Tz. 22); BGH, Urteil v. 12.07.1982 – II ZR 201/81, BGHZ 84, 383 (Tz. 21).

2602 So auch *Kempermann*, DStR 2008, 1917, 1919.

bisher nur verrechenbaren Verlusten zuerkennen wollte, sie aber zugleich die oben angesprochenen Ungleichbehandlungen sah.²⁶⁰³

Einer möglichen Missbrauchsgefahr durch kurzfristige Einlagen wird durch § 2b Abs. 3 Sätze 1 bis 3 EStG (neu) sowie § 42 AO ausreichend Rechnung getragen.

Neben den Einlagen führen auch eine Haftungserweiterung, steuerfreie Einnahmen sowie die Rückerstattung nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben zu einer Erhöhung des Risikobetrages und zu neuem Haftungsvolumen.²⁶⁰⁴ Mithin ist auch in diesen Fällen eine Umqualifikation von verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste gerechtfertigt.

Durch diesen Paradigmenwechsel soll steuerpolitisch ein Anreiz gesetzt werden, „frisches Geld“ in die Gesellschaft nachzuschießen²⁶⁰⁵ und ein negatives Kapitalkonto zeitnah auszugleichen. Hiermit soll die Kapitalausstattung der Gesellschaften gestärkt werden.

1. Absatz 3: Rechtsfolgen eines Statuswechsels

§ 2b Abs. 3 EStG (neu) erfasst auch die Fälle des Statuswechsels. Während Satz 4 eine Umqualifikation von bisher nur verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste für den Fall des Statuswechsels eines beschränkt haftenden Gesellschafters hin zum persönlich haftenden Gesellschafter regelt, befassen sich die Sätze 1 bis 3 mit dem spiegelbildlichen Fall. Die Argumente der Rechtsprechung, die bisher gegen eine Umqualifikation von verrechenbaren in ausgleichsfähige Verluste vorgebracht wurden, sind nach dem Reformvorschlag nicht mehr stichhaltig. Soweit ins Feld geführt wird, auch nachträgliche Einlagen und eine nachträgliche Haftungsaufstockung würden nicht zu einer Umpolung führen,²⁶⁰⁶ ist dies nach § 2b Abs. 3 Satz 4 EStG (neu) nicht mehr zutreffend. Auch das Argument, der Gesetzgeber habe bewusst nicht alle Haftungstatbestände, sondern lediglich § 171 Abs. 1 HGB berücksichtigen wollen, entfällt *de lege ferenda*.²⁶⁰⁷

Eine Nachversteuerung für Fälle des Statuswechsels hin zu einem beschränkt haftenden Gesellschafter wird grundsätzlich von § 2b Abs. 3

2603 S.o. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

2604 Vgl. hierzu: *Dornheim*, DStZ 2015, 174, 177; vgl. auch: E.II.2.o Auswirkungen steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben.

2605 *Van Lishaut*, FR 1994, 273, 284.

2606 BFH, Urteil v. 14.10.2003 – VIII R 38/02, BStBl. II 2004, 115 (Tz. 21).

2607 S.o. E.II.2.a Regelungsziel und -technik des Reformvorschlages.

Satz 1 EStG (neu) erfasst, denn in diesem Fall liegt eine Haftungsminde-
rung vor. Aufgrund der Ent- respektive Nachhaftung des vormals unbeschränkt haftenden Gesellschafters nach § 160 HGB²⁶⁰⁸ ist die Nachhaftung jedoch regelmäßig betragsmäßig beschränkt. § 160 HGB sieht eine Nachhaftung des Gesellschafters für Verbindlichkeiten der Gesellschaft vor, die bis zu seinem Statuswechsel bereits begründet wurden und innerhalb von fünf Jahren nach dem Statuswechsel fällig werden.²⁶⁰⁹ Dies ist ein sachgerechtes Ergebnis, da der Gesellschafter insoweit tatsächlich ein (Nach-)Haftungsrisiko trägt. Sein Haftungsrisiko erstreckt sich dabei nicht nur auf die Verbindlichkeiten, die in seiner Zeit als unbeschränkt haftender Gesellschafter begründet wurden, sondern auf alle auch vor dieser Zeit begründeten Verbindlichkeiten.²⁶¹⁰ Allein das umfangreiche Haftungsrisiko bei einem Statuswechsel in die unbeschränkte Haftung und wieder zurück macht einen Missbrauch in diesem Zusammenhang unattraktiv.

Da § 2b EStG (neu) für seinen persönlichen Anwendungsbereich nicht zwischen beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern unterscheidet, entfällt künftig die Frage, ob festgestellte verrechenbare Verluste in Folge der Unanwendbarkeit der Norm auf unbeschränkt haftende Gesellschafter untergehen. Auch ist nach wie vor keine zeitanteilige Aufteilung des laufenden Verlusts erforderlich. Der unterjährige Statuswechsel wirkt sich lediglich auf die Zurechnung der Gesellschaftsverbindlichkeiten für die Ermittlung des Verlustausgleichspotentials zum Bilanzstichtag aus. Aus Praktikabilitätsgründen gilt nach wie vor das Stichtagsprinzip.²⁶¹¹

m. Absatz 4: gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts

Absatz 4 des Reformvorschlages wurde im Wesentlichen unverändert § 15a Abs. 4 EStG entnommen.

2608 Für den GbR-Gesellschafter findet § 160 HGB über § 736 Abs. 2 BGB sinngemäß Anwendung.

2609 Vgl. zur Nachhaftung eines persönlich haftenden Gesellschafters für Altverbindlichkeiten der Gesellschaft aus Dauerschuldverhältnissen auch: OLG Hamm, Urteil v. 24.10.2007 – 8 U 29/07, NZG 2008, 101 (Tz. 3).

2610 § 130 HGB.

2611 § 2b Abs. 1 Satz 1 EStG (neu).

n. Absatz 5: Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs

Absatz 5 des Reformvorschlages soll sicherstellen, dass auch wirtschaftlich den Gesellschaften vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse, wie etwa Erben-, Güter- und Bruchteilsgemeinschaften aber auch verdeckte Mitunternehmenschaften von dem Anwendungsbereich der Norm erfasst werden.²⁶¹²

o. Auswirkungen steuerfreier Einnahmen und nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben

Durch das Einfügen der Worte „steuerlicher“ in Absatz 1 Satz 1 und „steuerpflichtigen“ in Absatz 2 Satz 1 wird gewährleistet, dass sowohl bei der Ermittlung des zuzurechnenden Verlustanteils nach § 2b Abs. 1 EStG (neu) als auch der steuerpflichtigen Einkünfte nach § 2b Abs. 2 EStG (neu) die steuerlichen Vorschriften zur Steuerfreiheit beziehungsweise zur Nichtabzugsfähigkeit berücksichtigt werden. Maßgeblich ist das nach steuerlichen Vorschriften ermittelte Ergebnis, nicht das handelsrechtliche. Für Absatz 2 bedeutet dies, dass lediglich die steuerpflichtigen Einkünfte mit den verrechenbaren Verlusten aus den Vorjahren ausgeglichen werden. Ein Ausgleich mit steuerfreien Einnahmen findet nicht statt, so dass die verrechenbaren Verluste für künftige steuerpflichtige Einkünfte zur Verfügung stehen. Hierdurch soll die steuerliche Grundentscheidung, bestimmte Einnahmen steuerfrei zu halten beziehungsweise bestimmte Ausgaben nicht zum Abzug zuzulassen, gewahrt werden. Insoweit genießt diese Entscheidung einen Vorrang gegenüber dem Regelungsziel des § 2b EStG (neu) einen Gleichlauf mit der handelsrechtlichen Haftung zu erreichen. Andernfalls wären die Regelungen zur Steuerfreiheit und Nichtabzugsfähigkeit ob des vorgeschlagenen weiten Anwendungsbereichs des § 2b EStG (neu) weitestgehend obsolet.²⁶¹³

Sowohl die steuerfreien Einnahmen als auch die nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben werden bilanziell erfasst und für die Besteuerung lediglich außerbilanziell korrigiert. Folglich beeinflussen sie in der Steuerbilanz die Höhe des Kapitalkontos und damit des Risikobetrages im Sinne des

2612 Zu einer verdeckten Mitunternehmenschaft: BFH, Urteil v. 05.06.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802.

2613 So auch für die steuerlichen Abzugsverbote im Falle einer grammatischen Auslegung des § 15a EStG: Müller/Dorn, BB 2014, 1572, 1572.

§ 2b EStG (neu).²⁶¹⁴ Dies ist angesichts des Regelungsziels des § 2b EStG (neu), die Verlustverrechnung stärker an die handelsrechtliche Haftung zu koppeln, konsequent und bedarf keiner Korrektur.²⁶¹⁵ Handelsrechtlich erhöhen steuerfreie Gewinne die Haftungsmasse ebenso wie steuerlich nicht abzugsfähige Betriebsausgaben diese mindern.²⁶¹⁶ Um die Bezugnahme auf die handelsrechtliche Haftungsmasse konsequent umzusetzen, sind sowohl steuerliche Abzugsverbote als auch Steuerfreiheiten in § 2b Abs. 3 EStG (neu) einzubeziehen. So können nicht abzugsfähige Betriebsausgaben ebenso wie Entnahmen zu einem negativen Kapitalkonto führen und steuerfreie Einnahmen spiegelbildlich ein solches ausgleichen. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben stellen mithin einen ebenso nachversteuerungspflichtigen Tatbestand dar, wie steuerfreie Einnahmen zu einer Umqualifizierung führen.²⁶¹⁷ Spiegelbildlich führt die Rückzahlung steuerfreier Einnahmen unter den Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Sätze 1 bis 3 EStG (neu) zu einer Nachversteuerung und die Rückerstattung von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben gemäß § 2b Abs. 3 Satz 4 EStG (neu) bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen zu einer Umqualifizierung.²⁶¹⁸

Die Behandlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben sowie der steuerfreien Einnahmen in dem Zusammenspiel aus Absatz 1, 2 und 3 verhindert de lege ferenda bei Steuerfreiheiten und Abzugsverboten eine doppelte (Nicht-)Berücksichtigung.²⁶¹⁹ Zudem wird sichergestellt, dass Normen wie derzeit § 7g EStG, die rein außerbilanzielle steuerliche Wirkungen ohne Niederschlag im handelsrechtlichen Haftungsrecht zeitigen, keinerlei Auswirkungen auf § 2b EStG (neu) haben. Zur Wahrung der inneren Logik des § 2b EStG (neu) wird dabei in Kauf genommen, dass

2614 S.o. E.II.2.d Absatz 1 Satz 2: Bestimmung und Bedeutung des Risikobetrages.

2615 Zum Regelungsziel des § 2b EStG (neu): E.II.2.a Regelungsziel und -technik des Reformvorschlages.

2616 Vgl. hierzu: *Dornheim*, DStZ 2015, 174, 177 f.; *Middendorf/Rickermann*, BB 2015, 929, 930.

2617 § 2b Abs. 3 EStG (neu); s.o. E.II.2.j Absatz 3 Sätze 1 bis 3: Nachversteuerung namentlich aus Gründen der Entnahme und Haftungsminderung, sowie: E.II.2.k Absatz 3 Satz 4: Rechtsfolgen insbesondere nachträglicher oder vorweggenommener Einlagen.

2618 § 2b Abs. 3 EStG (neu); s.o. E.II.2.j Absatz 3 Sätze 1 bis 3: Nachversteuerung namentlich aus Gründen der Entnahme und Haftungsminderung, sowie: E.II.2.k Absatz 3 Satz 4: Rechtsfolgen insbesondere nachträglicher oder vorweggenommener Einlagen.

2619 Siehe zu den bisherigen Problemen in diesem Zusammenhang insbesondere: *Dornheim*, DStZ 2015, 174; *Müller/Dorn*, BB 2014, 1572; *Heuermann*, in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 15a EStG [Stand 12/2018] Rz. 169.

ein Steuerpflichtiger mittels der Bildung eines Investitionsabzugsbetrages nach § 7g EStG außerhalb des Anwendungsbereichs des § 2b EStG (neu) einen abzugsfähigen Verlust generieren kann, auch wenn andere Verluste aufgrund eines negativen Risikobetrags nach § 2b Abs. 1 EStG (neu) nicht ausgleichsfähig sind.²⁶²⁰ Damit werden zugleich Investitionen im Sinne des § 7g EStG gefördert.

p. Besonderheiten im Zusammenhang mit vermögensverwaltenden Personengesellschaften (und anderen Nicht-Bilanzierern)

Da auch § 2b EStG (neu) für die Ermittlung des Verlustverrechnungsvolumens als einer Komponente auf das Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft abstellt, ist für alle Nicht-Bilanzierer ein fiktives Kapitalkonto zu ermitteln. Dieses ergibt sich nach wie vor aus den Einlagen, den positiven Einkünften, soweit sie Eigenkapital werden, abzüglich der Entnahmen und negativen Einkünfte.²⁶²¹ Soweit die positiven Einkünfte eine Forderung des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft, mithin aus Sicht der Gesellschaft Fremdkapital darstellen, sind sie gleich jeder Drittverbindlichkeit den Gesellschaftern entsprechend ihres Haftungsanteils hieran zuzurechnen.²⁶²² Darüber hinaus haben Nicht-Bilanzierer eine Aufstellung über ihre Verbindlichkeiten sowie fiktiven Rückstellungen zu erstellen, um auch die zweite Komponente des Verlustverrechnungsvolumens zu nutzen. Um übermäßigen Bürokratieaufwand zu vermeiden, sollten hierfür keine speziellen Formerfordernisse bestimmt werden.

Wie bereits bisher sind sämtliche Einkünfte, die mittels der vermögensverwaltenden Personengesellschaft erwirtschaftet werden, sowohl bei der Fortentwicklung des fiktiven Kapitalkontos als auch bei der Verlustverrechnung mit künftigen positiven Einkünften zu berücksichtigen.²⁶²³ Dies stellt im Rahmen des § 2b EStG (neu) allerdings keine Besonderheit mehr dar, denn auch im Rahmen des maßgeblichen Anteils der negativen

2620 Siehe zu dieser Problematik im Rahmen des § 15a EStG: *Schmelter/Suck*, DStR 2011, 1637, 1640.

2621 S.o. D.I.1.b.viii Besonderheiten im Rahmen vermögensverwaltender Personengesellschaften.

2622 Zur Differenzierung der positiven Einkünfte in Eigen- und Fremdkapital auch: *Engel*, Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Ertragsteuerrecht (2015), S. 392.

2623 Zur bisherigen Handhabung im Rahmen des § 15a EStG: s.o. D.I.1.b.viii Besonderheiten im Rahmen vermögensverwaltender Personengesellschaften.

Einkünfte nach § 2b Abs. 1 Satz 1 EStG (neu) sind künftig sämtliche Einkunftsarten miteinzubeziehen.²⁶²⁴

3. Fazit

Wohlwissend, dass bei einem solchen Reformvorschlag der Vorwurf des Bürokratiemonsters im Raum steht, sei mit den Worten *Hahns* entgegnet: „Einer der Vorzüge einer rechtsvergleichenden Behandlung solcher Probleme liegt darin, dass ein solcher Einwand der Nichtpraktikabilität doch sehr an Gewicht verliert angesichts der unbestreitbaren Tatsache, dass das Nichtpraktizierbare andernorts praktiziert wird. Man kann ihn jedenfalls nur dann geltend machen, wenn man einzuräumen bereit ist, dass die deutsche Steuerverwaltung weniger leistungsfähig ist“²⁶²⁵.

2624 Zum erweiterten sachlichen Anwendungsbereich des § 2b EStG (neu): s.o. E.II.2.b Absatz 1 Satz 1: persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich.

2625 *Hahn*, DStR 1999, 833, 834.