

Verfassungsmäßigkeit des § 15a Abs. 1a EStG

Die Behandlung sogenannter vorgezogener Einlagen durch § 15a Abs. 1a Satz 1 Alternative 2 des Einkommensteuergesetzes ist verfassungsgemäß.

*BFH, Urf. v. 26.02.2026 - IV R 27/23

Im Streitfall stritten eine GmbH & Co. KG und das Finanzamt darüber, ob ein im Jahr 2016 geleisteter zusätzlicher Kapitalbeitrag des alleinigen Kommanditisten im Folgejahr 2017 noch ein Verlustausgleichsvolumen nach § 15a EStG eröffnen konnte. Der Kommanditist hatte seine Einlage 2016 um 130.000 € erhöht. Diese Einlage war noch im selben Jahr im Handelsregister eingetragen und vollständig erbracht. Im Verlustfeststellungsbescheid für 2016 wirkte sich die Einlage bereits teilweise verlustausgleichend aus. Im Streitjahr 2017 erzielte der Kommanditist erneut einen Verlust. Die Klägerin wollte erreichen, dass der im Jahr 2016 nicht "verbrauchte" Teil der Einlage den Verlust des Jahres 2017 noch teilweise ausgleichs- oder abzugsfähig macht. Das Finanzamt lehnte dies unter Hinweis auf § 15a Abs. 1a EStG ab; FG und BFH folgten dieser Sicht.

Der BFH bestätigt zunächst die inzwischen gefestigte Linie zu § 15a EStG: Gewinnfeststellungsbescheid und Verlustfeststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG seien trotz formeller Verbindung selbständige Verwaltungsakte. Streitgegenstand des Revisionsverfahrens war daher allein die begehrte Änderung der Feststellung des verrechenbaren Verlusts für 2017.

In der Sache stellte der BFH klar, dass § 15a Abs. 1a Satz 1 EStG gerade verhindern solle, dass nachträgliche oder "vorgezogene" Einlagen bei negativem Kapitalkonto Verlustausgleichsvolumen für spätere Wirtschaftsjahre schaffen. Nach dem Gesetz führten solche Einlagen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit bereits vorhandener verrechenbarer Verluste noch dazu, dass Verluste eines künftigen Wirtschaftsjahres ausgleichsfähig würden, soweit durch diese Verluste ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Begünstigt blieben nur zeitkongruente Einlagen, also Einlagen im Jahr der Verlustentstehung. Genau daran scheiterte die Klägerin: Die 2016 geleistete Einlage konnte den Verlust 2017 nicht mehr "freischalten".

Nach älterer Rechtsprechung zu § 15a Abs. 1 EStG a. F. konnten Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Einlagejahr nicht vollständig verbraucht wurden, in Form eines Korrekturpostens für spätere Verluste fortwirken. Dieser Ansatz ist nach Auffassung des BFH durch die Einführung des § 15a Abs. 1a EStG überholt. Der Gesetzgeber habe bewusst sicherstellen wollen, dass Einlagen bei negativem Kapitalkonto nur noch für Verluste des Einlagejahres Bedeutung haben. Eine Fortführung der Korrekturposten-Rechtsprechung sei deshalb weder mit dem Wortlaut noch mit dem gesetzgeberischen Zweck vereinbar.

Im Mittelpunkt der Entscheidung stand außerdem die verfassungsrechtliche Prüfung. Der BFH verneinte einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Zwar erkannte der Senat ausdrücklich an, dass § 15a Abs. 1a EStG zu Ungleichbehandlungen führe: Zum einen werden vorgezogene Einlagen schlechter behandelt als zeitkongruente Einlagen; zum anderen wirken sie anders als eine im Handelsregister eingetragene Haftsumme nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG. Denn bei zeitkongruenten Einlagen oder bestehender Außenhaftung könne der Verlust bereits im Jahr der Entstehung ausgeglichen werden, während bei vorgezogenen Einlagen regelmäßig nur ein verrechenbarer Verlust entstehe, der erst später - etwa bei Veräußerung, Aufgabe oder Beendigung der Gesellschaft - berücksichtigt werden könne.

Ausschlaggebend für die Rechtmäßigkeit dieser Ungleichbehandlung war für den BFH, dass der Steuerpflichtige die maßgeblichen Umstände selbst beeinflussen kann: Er kann entscheiden, ob und wann er eine Einlage leistet und ob er statt einer Einzahlung lediglich eine Haftsumme im Handelsregister eintragen lässt.

Mit § 15a Abs. 1a EStG habe der Gesetzgeber außerdem die bis dahin erforderliche Dokumentation und Fortschreibung eines Korrekturpostens beseitigt. Gerade dieser Korrekturposten habe zahlreiche Zweifelsfragen ausgelöst und eine aufwendige Nebenrechnung erfordert. Die gesetzliche Neuregelung typisiere deshalb alle Fälle zeitinkongruenter Einlagen einheitlich und verzichte bewusst auf weitere Differenzierungen.

Hinweis:

Die Entscheidung schafft Klarheit. Vorgezogene Einlagen eines Kommanditisten eröffnen für spätere Jahre kein zusätzliches Verlustausgleichsvolumen mehr. Soll also ein Verlustausgleich nach § 15a EStG erreicht werden, kommt dem Zeitpunkt der Einlage zentrale Bedeutung zu. Wer Verluste eines künftigen Wirtschaftsjahres absichern will, kann sich nicht darauf verlassen, dass ein im Vorjahr geleisteter Kapitalzufluss später noch "nachwirkt".

Kein Gewerbeertrag einer GmbH aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils an einer Projektgesellschaft

- 1. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt bei dieser grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer.**
- 2. Dies gilt auch bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Projektgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, deren sachliche Gewerbesteuerpflicht noch nicht begonnen hat.**

*BFH, Urt. v. 11.12.2025 - III R 38/22

Streitig war, ob der Gewinn einer GmbH aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an einer Projektgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG der Gewerbesteuer unterliegt. Im Kern geht es um die Frage, ob ein solcher Gewinn bei der Obergesellschaft ausnahmsweise als laufender Gewerbeertrag zu erfassen ist oder ob er selbst bei Einbeziehung in den Gewerbeertrag - jedenfalls nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG wieder auszuscheiden ist.

Sachverhalt und Entscheidung

Die Klägerin betrieb ein standardisiertes Modell, bei dem sie Projektgesellschaften in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG gründete, die aufschiebend bedingte Immobilienverträge abschlossen. Noch vor Eintritt der Bedingungen und vor Eigentumserwerb veräußerte sie ihre Kommanditanteile.

Im Streitjahr erzielte sie hieraus einen Gewinn, obwohl die Projektgesellschaft im Veräußerungszeitpunkt weder über Grundbesitz noch über nennenswerte Wirtschaftsgüter verfügte. Das Finanzamt behandelte die Vorgänge als gewerblichen Grundstückshandel. Der BFH weist dies zurück: Der Veräußerungsgewinn unterliegt bei der Klägerin nicht der Gewerbesteuer.

Begründung und Einordnung

Ein laufender Gewinn aus eigenem Grundstücks- oder Beteiligungshandel liegt nicht vor, da es bereits an einem Handel mit Wirtschaftsgütern fehlt. Ein Mitunternehmeranteil ist kein eigenständiges Wirtschaftsgut, sondern lediglich die Zusammenfassung der anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft.

Entscheidend ist zudem, dass im Veräußerungszeitpunkt keine zurechenbaren Vermögenspositionen bestanden. Weder Eigentum noch Anwartschaftsrechte oder wirtschaftliches Eigentum waren begründet; die Verträge standen noch unter aufschiebenden Bedingungen. Damit fehlt es auch an einer mittelbaren Zurechnung von Wirtschaftsgütern. Die Rechtsprechung zum eigenen Grundstückshandel der Obergesellschaft ist daher nicht einschlägig. Ob der Gewinn bereits auf Ebene des § 7 GewStG auszuscheiden ist, lässt der BFH offen. Jedenfalls greift die Kürzung nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG - und zwar unabhängig davon, ob die Mitunternehmerschaft ihre werbende Tätigkeit bereits aufgenommen hat.

Die Entscheidung ist systematisch konsequent: § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG verlagert die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen grundsätzlich auf die Ebene der Mitunternehmerschaft - allerdings nur bei bestehender sachlicher Gewerbesteuerpflicht. Fehlt es daran, kann eine Besteuerung nicht auf die Obergesellschaft verlagert werden. Zugleich schärft der BFH die Abgrenzung zum eigenen Grundstückshandel. Maßgeblich ist nicht das Geschäftsmodell, sondern ob im Veräußerungszeitpunkt überhaupt verfestigte und zurechenbare Wirtschaftsgüter vorliegen. Offen bleibt, ob die Neutralisierung bereits über § 7 GewStG oder erst über § 9 Nr. 2 GewStG erfolgt.

Hinweis:

Das Urteil bestätigt, dass Veräußerungsgewinne aus Mitunternehmeranteilen auf Ebene einer Kapitalgesellschaft regelmäßig nicht der Gewerbesteuer unterliegen, wenn im Veräußerungszeitpunkt noch keine verfestigten Vermögenspositionen auf Ebene der Projektgesellschaft bestehen. Maßgeblich ist eine präzise Analyse des tatsächlichen Entwicklungsstands der Gesellschaft, insbesondere im Hinblick auf Eigentumserwerb, wirtschaftliches Eigentum und das Entstehen belastbarer Rechtspositionen. Besondere Bedeutung kommt der Klarstellung zu, dass § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG auch dann eingreift, wenn die Mitunternehmerschaft selbst (noch) keiner Gewerbesteuer unterliegt. Die Vorschrift dient nicht nur der Vermeidung doppelter Besteuerung, sondern verhindert zugleich, dass Gewinne auf Ebene des Mitunternehmers erfasst werden, die auf Ebene der Mitunternehmerschaft nicht steuerbar sind. Für die Beratungspraxis bedeutet dies, dass strukturierte Projektmodelle weiterhin tragfähig sein können, solange die maßgeblichen Wertschöpfungsschritte - insbesondere der Erwerb und die wirtschaftliche Zurechnung von Immobilien noch nicht vollzogen sind. Sobald sich die Rechtspositionen verdichten, kann sich die gewerbesteuerliche Beurteilung jedoch grundlegend ändern.

Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften neu geregelt

Mit der Neufassung des § 2 Abs. 1 UStG hat der Gesetzgeber klargestellt, dass die Unternehmereigenschaft nicht mehr von der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit abhängt. Damit wird die frühere BFH-Rechtsprechung ausdrücklich korrigiert und die frühere Verwaltungsauffassung wiederhergestellt.

Für die Praxis bedeutet das: Auch Bruchteilsgemeinschaften und andere nicht rechtsfähige Gebilde können umsatzsteuerliche Unternehmer sein, wenn sie eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit entfalten und entsprechend nach außen auftreten. Entscheidend ist also nicht die zivilrechtliche Einordnung, sondern die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit.

Abgrenzung: Gemeinschaft vs. Gemeinschafter

Die zentrale Frage bleibt, wer im konkreten Fall Unternehmer ist. Maßgeblich ist das Auftreten nach außen: Wird etwa ein einheitlicher Mietvertrag abgeschlossen, spricht dies für eine Unternehmereigenschaft der Bruchteilsgemeinschaft. Fehlt es hingegen an einer einheitlichen Willensbildung, oder werden Leistungen getrennt erbracht, kann jeder Gemeinschafter für sich Unternehmer sein.

Besonders bei Ehegattenmodellen oder unterschiedlichen Beteiligungsquoten ist hier sorgfältig zu prüfen, wie die tatsächlichen Verhältnisse ausgestaltet sind und dokumentiert werden.

Auswirkungen auf Vorsteuer und Beratungspraxis

Die Einordnung hat erhebliche praktische Konsequenzen. Sie entscheidet über den Vorsteuerabzug, die umsatzsteuerliche Registrierung sowie die korrekte Rechnungsstellung. Ist die Gemeinschaft Unternehmerin, stehen ihr die entsprechenden Rechte zu; andernfalls erfolgt eine anteilige Zuordnung auf Ebene der Beteiligten.

Für die Gestaltungspraxis heißt das: Verträge sollten bewusst strukturiert, das gemeinsame Auftreten klar dokumentiert und die wirtschaftlichen Abläufe konsistent umgesetzt werden. Nur so lassen sich spätere Diskussionen mit der Finanzverwaltung vermeiden.

*BMF-Schreiben v. 09.04.2026 - III C 2 - S 7104/00030/006/041

In eigener Sache:

Am Freitag, den 08. Mai 2026 bleibt unsere Kanzlei geschlossen.

Ihre Steuerberater

Steuertermine Mai 2026

- 11.05. Umsatzsteuer für Monatszahler
- 11.05. Lohn- und Kirchensteuer der Arbeitnehmer für Monatszahler
- 11.05. Umsatzsteuer für Quartalszahler mit Fristverlängerung
- 15.05. Gewerbesteuer

Sie finden dieses Infoblatt auch unter www.kanzlei-gleisl.de/Mandanteninformationen/Informationsbrief