Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:37

By PwC Deutschland | 08 April 2025

Zur Auswirkung der Hinzurechnung gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Höhe des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG und zum Begriff des Kapitalkontos im Sinne des § 15a EStG

Die außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG lässt das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten im Sinne des § 15a EStG unberührt. Sie ist daher nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes gemäß § 15a EStG einzubeziehen. Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:37

Sachverhalt

Die Beteiligten streiten über die Höhe des verrechenbaren Verlustes nach § 15a des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der in den Jahren 2018 und 2019 (Streitjahre) geltenden Fassung. Streitig ist, ob eine (Sach-)Einlage im Jahr 2018 das Kapitalkonto erhöht hat und wie sich Hinzurechnungen gemäß § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG auf die Höhe des verrechenbaren Verlustes der Streitjahre ausgewirkt haben.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Komplementärin nicht am Kapital beteiligt ist. Alleiniger Kommanditist mit einer Kommanditeinlage von 1.000€ ist der beigeladene B.

Die Klägerin führte für jeden Gesellschafter ein Kapitalkonto und ein Darlehenskonto sowie für alle Gesellschafter gemeinsam ein Rücklagenkonto und ein Verlustvortragskonto.Der Gesellschaftsvertrag sah dabei vor, dass jeder Gesellschafter Guthaben auf seinem Darlehenskonto jederzeit entnehmen darf.

2017 beschlossen die Gesellschafter der Klägerin, das sogenannte KapitalkontoIII einzurichten. Auf dem Konto werden Einlagen sowie positive Jahresergebnisse, die dem jeweiligen Gesellschafter nach Ausgleich des jeweiligen Verlustvortragskontos zugeordnet werden, gebucht. Das KapitalkontoIII wurde jeweils dem Eigenkapital des Gesellschafters zugeordnet. Negative Jahresergebnisse wurden unverändert jeweils auf dem Verlustvortragskonto gebucht.

Im Streitjahr 2018 leistete B eine (Sach-)Einlage, die auf dem KapitalkontoIII verbucht wurde. Für das Streitjahr 2018 ermittelte die Klägerin einen Gesamthandsverlust, den sie außerbilanziell gemäß §7g Abs.2 Satz1 EStG durch eine Hinzurechnung minderte.

Im Verlustfeststellungsbescheid berücksichtigte das Finanzamt die auf dem KapitalkontoIII gebuchte Einlage nicht in der Kapitalkontenentwicklung gemäß §15a EStG. Der Ermittlung des von B nach § 15a EStG abziehbaren Verlustes legte das Finanzamt in beiden Streitjahren den um den Hinzurechnungsbetrag nach § 7g EStG geminderten Jahresfehlbetrag zugrunde und vertrat somit die Auffassung, dass die Hinzurechnungsbeträge nach § 7g Abs. 2 Satz 1 EStG nicht in die Ermittlung des verrechenbaren Verlustes einzubeziehen seien.

Die Klage vor dem NiedersächsischenFinanzgericht hatte keinen Erfolg.

Entscheidung des BFH

Der BFH hat sich der Entscheidung der Vorinstanz angeschlossen und die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Das Finanzgericht ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die im Jahr 2018 geleistete Einlage keinen Einfluss auf das (bereits negative) Kapitalkonto des Beigeladenen hatte, weil das sogenannte KapitalkontoIII, auf dem die "Einlage" verbucht worden ist, kein Eigenkapitalkonto darstellt. Es gehört daher nicht zum Kapitalkonto im Sinne des §15a EStG.

Das Kapitalkonto eines Kommanditisten kann sich aus mehreren Konten mit verschiedenen Bezeichnungen

Downloaded from Blogs on 23.11.2026 03:37

zusammensetzen (BFH-Urteil vom 07.04.2005- IVR24/03, BStBl II 2005, 598, unter II.1. [Rz21]).Führt eine KG für die Kommanditisten mehrere Konten mit verschiedenen Bezeichnungen, ist daher anhand des Gesellschaftsvertrags zu ermitteln, welche zivilrechtliche Rechtsnatur diese Konten haben, das heißt, ob sie Eigenkapital oder Forderungen und Schulden ausweisen (z.B. BFH-Urteil vom 15.05.2008- IVR46/05, BStBl II 2008, 812, unter II.2. [Rz42], m.w.N.). Nur Eigenkapitalkonten gehören zum Kapitalkonto im Sinne des §15a EStG.

Ein Kapitalkonto im Sinne des §15a EStG wird in der Regel angenommen, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können.

Bei der Abgrenzung der Gesellschafterkonten kommt auch der Frage der Verfügbarkeit von Guthaben erhebliche Bedeutung zu. Während Verfügungsbeschränkungen für das Vorliegen eines Eigenkapitalkontos sprechen, steht eine freie Verfügbarkeit des Guthabens und damit ein unbeschränkter Auszahlungsanspruch der Einordnung als Kapitalkonto im Sinne des §15a EStG entgegen.

Nach Maßgabe dieser Grundsätze ist das sogenannte KapitalkontoIII kein Kapitalkonto im Sinne des §15a EStG. Es ist nicht erkennbar, dass das sogenannte KapitalkontoIII an Verlusten der Gesellschaft teilhat.

Der Hinzurechnungsbetrag gemäß §7g Abs.2 Satz1 EStG stellt keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar. Er ist außerbilanziell zu erfassen. Er wirkt sich daher nicht innerhalb der Steuerbilanz der Gesellschaft durch eine Aufwands- oder Ertragsbuchung aus. Der Hinzurechnungsbetrag gemäß §7g Abs.2 Satz1 EStG berührt somit weder die Steuerbilanz der Gesellschaft noch das steuerliche Kapitalkonto des Kommanditisten. Die Berechnung des verrechenbaren Verlustes nach §15a EStG hat somit ohne den Hinzurechnungsbetrag zu erfolgen.

Entsprechendes gilt in Bezug auf den Investitionsabzugsbetrag gemäß §7g Abs.1 EStG. Auch er stellt keine handels- oder steuerrechtliche Bilanzposition dar und ist außerbilanziell zu erfassen.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 16. Januar 2025 (**IV R 28/23**), veröffentlicht am 3. April 2025.

Keywords

Einkommensteuerrecht, Hinzurechnung, Kapitalkonto, Kommanditist, Verrechenbare Verluste