35. Berliner Steuergespräch – Besteuerung von Personengesellschaften

Prof. Dr. Joachim Hennrichs, Lehrstuhl für Bürgerliches Recht, Bilanz- und Steuerrecht, Universität zu Köln

Personengesellschaft zwischen Einzelunternehmer und Kapitalgesellschaft

Einzel-Kfm

- Ein-Subjekt
- Keine Rechtsbeziehungen mit sich selbst möglich

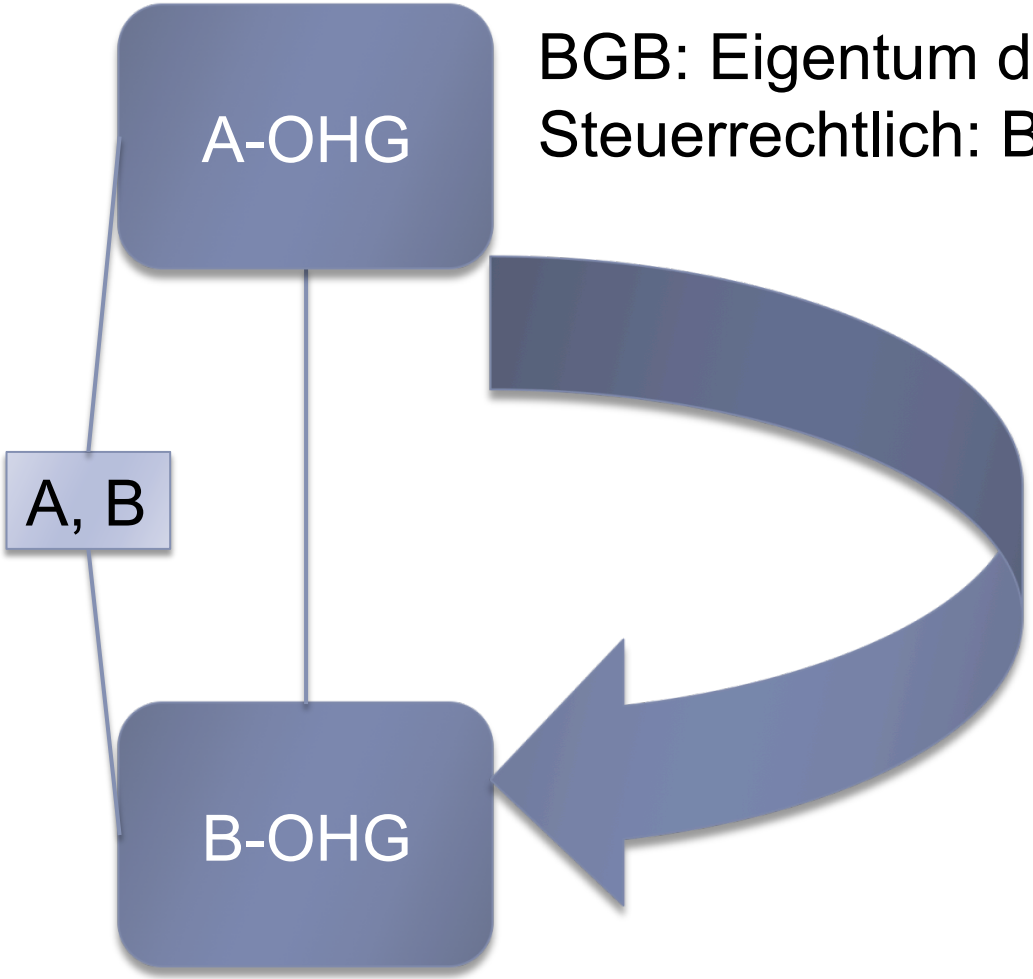
PersGes

- Gruppe von MU‘ern (unternehmer-bezogene Sichtweise)
- Transparenzprinzip (Semintransparenz)

KapGes

- Eigene KSt-Subjektivität (steuerjuristische Person)
- Trennungsprinzip

BFH zwischen Einheit und Vielheit (1)



BGB: Eigentum der Gesellschaft
Steuerrechtlich: BV der MU‘schaft

Unentgeltliche Übertragung

➔§ 6 V EStG (analog)?

BFH zwischen Einheit und Vielheit (2)

Einheit	Vielheit
BFH v. 25.11.2009, **I** R 72/08: Aufdeckung stiller Reserven (keine BW-Fortführung) bei unentgeltlicher Überführung von WG zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften. → Arg.: kein Fall des § 6 V 1 EStG („von einem BV in ein anderes BV desselben Steuerpflichtigen“), weil MU‘schaft selbständiges Steuersubjekt mit eigenem BV sei.	BFH v. 15.4.2010, **IV** B 105/09 (explizit gegen BFH I R 72/08!): keine Aufdeckung stiller Reserven bei Übertragung eines WG zwischen beteiligungsidentischen Schwester-Personengesellschaften. → Arg.: Subjektsteuer- und Transparenzprinzip, bei transparenter Betrachtung wird das WG von einem BV in ein anderes BV desselben Gesellschafters überführt.

BVerfG v. 21.6.2006 (2 BvL 2/99)

- Steuergesetzgeber dürfe zivilrechtlich vorgefundene Strukturen (Dualismus Gesamthandsgesellschaften vs. Körperschaften) steuergesetzlich aufgreifen und zivilrechtliche Grundentscheidungen fortsetzen
- Abschirmung der Vermögenssphäre bei Körperschaften rechtfertige Trennungsprinzip der KSt
- Transparenzdenken als (angebliche) zivilrechtliche Grundentscheidung bei Personengesellschaften
- Ausweichoptionen durch Freiheit der Rechtsformenwahl und Möglichkeiten der Umwandlung minderten verfassungsrechtliche Anforderungen an die Gleichheit

Konzeptionelle Einwände – zivilrechtliche Grundentscheidungen

- Gesellschaftsrechtliches Trennungsprinzip auch bei Personengesellschaften →
  - Zivilrechtliche Anerkennung der eigenen Vermögensrechtsfähigkeit der OHG/KG (§ 124 HGB)
  - Zivilrechtliche Anerkennung von Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern
- Gesellschaftsvermögen ≠ Gesellschafter-Vermögen ≠ Mitberechtigung der Gesellschafter an den einzelnen VG
- Beteiligung an einer PersGes ist zivilrechtlich VG
- Primäres Haftungsobjekt für GesVerbindlichkeiten ist GesVermögen → persönliche GfterHaftung hat Bürgen-Funktion (inkl. Ausgleichsanspruch gegen Gesellschaft)

EKfm – PersGes – KapGes

	EKfm	PersGes	KapGes
Unmittelbare Berechtigung der natürlichen Person an WG des BV	Ja, Alleinberechtigung	Nein, nur Mitgliedschaft; Einigungsrisiko	Nein, nur Mitgliedschaft; Einigungsrisiko
Entnahmen	Ja, unbeschränkt	Grds. ja, nach BilFeststellung, Rücklagen möglich	Grds. ja, i.H. Beschluss über GewinnVerwendg.
Subjekt der für den Gewinn relevanten Rechte/Pflichten	Natürliche Person	Gesellschaft	Gesellschaft
Schuldrechtliche Beziehungen	Nicht möglich	Ja	Ja
Persönliche Haftung	Ja	phG: ja Kdst: beschränkt	GesR: grds. nein Praxis: vielfach ja (Bürgschaft)

Konzeptionelle Einwände – zivilrechtliche Grundentscheidungen – Zwischenfazit

➔ Gegenwärtiges System der Besteuerung bei PersGes orientiert sich nicht (mehr) an den zivilrechtlichen Grundentscheidungen!

➔ Personengesellschaft steht nach den zivilrechtlichen Grundentscheidungen der Kapitalgesellschaft näher als dem Einzelunternehmer!

- Gesellschafter haben keine unmittelbare Berechtigung an den einzelnen WG des Gesellschaftsvermögens, sondern allein Gesellschafterrechte
- Die unmittelbare Alleinberechtigung des Einzelunternehmers und die vergesellschafteten Mitgliedschaftsrechte eines Gesellschafters sind ungleich (Einigungsrisiko)

Konzeptionelle Einwände – steuerrechtliche Leistungsfähigkeitsindikatoren (1)

- Beurteilung der steuerrechtlich relevanten Leistungsfähigkeit
  - Bezogen auf den Leistungsfähigkeitsindikator Gewinn (Thesaurierungsbesteuerung) und Verlust (Verlustzurechnung) ist PersGes selbst Subjekt der Leistungsfähigkeit (denn die einkommensrelevanten Leistungsbeziehungen sind der Gesellschaft zugeordnet)
  - Bezogen auf den Leistungsfähigkeitsindikator Ausschüttung (Ausschüttungsbesteuerung) sind die Gesellschafter die Subjekte der Leistungsfähigkeit, dies allerdings nur und erst bei Ausschüttung, nicht bei Thesaurierung!

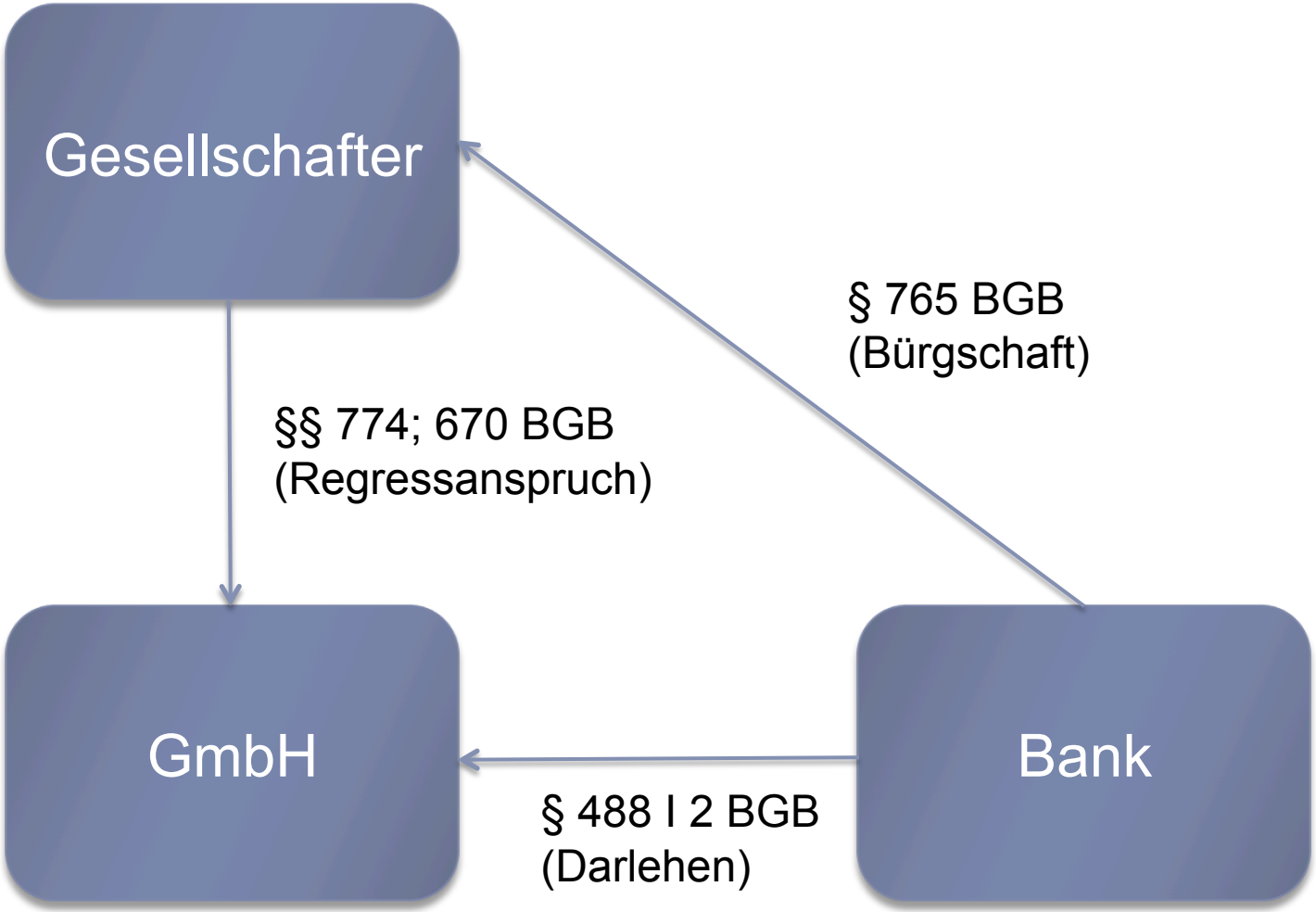
Konzeptionelle Einwände – steuerrechtliche Leistungsfähigkeitsindikatoren (2)

- Keine leistungsfähigkeitsrelevanten Unterschiede zwischen (personalistisch strukturierter) GmbH / AG und (legaltypisch strukturierter) OHG / KG
- Umwandlungsoption kein tauglicher Rechtfertigungsgrund für Ungleichheiten, weil Umwandlung jedenfalls nicht einfach und kostengünstig zu bewerkstelligen ist (vgl. BVerfG v. 17.11.2009, 1 BvR 2192/05)

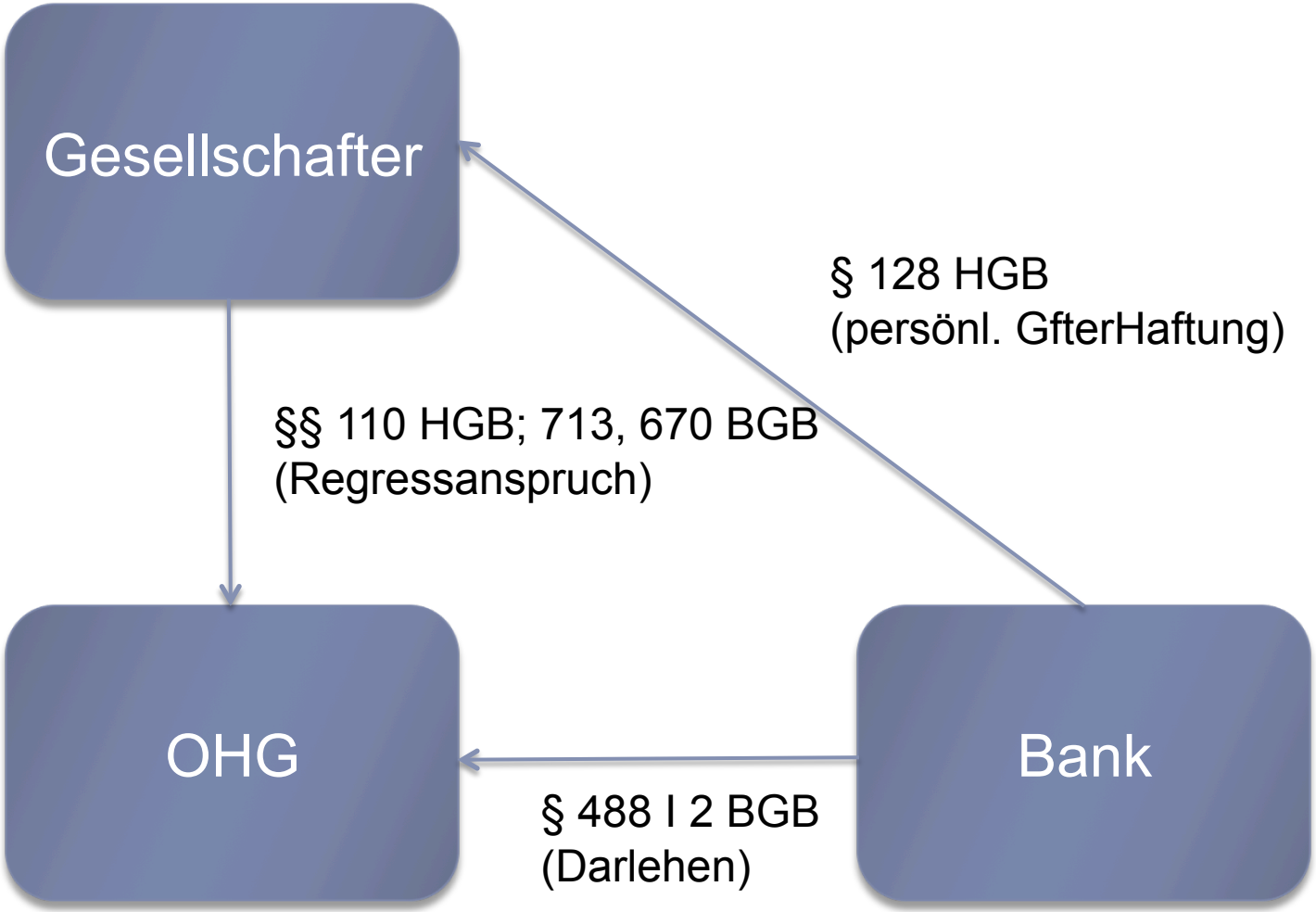
Ausgewählte Gleichheitsprobleme – Überblick

- Transparente Verlustzurechnung vs. Trennungsprimzip
- Abgrenzung PV vs. (Sonder-)BV
- Übertragung von WG zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

„Wenn zwei das Gleiche tun ...“ (1a) Verlustzurechnung und persönliche Haftung



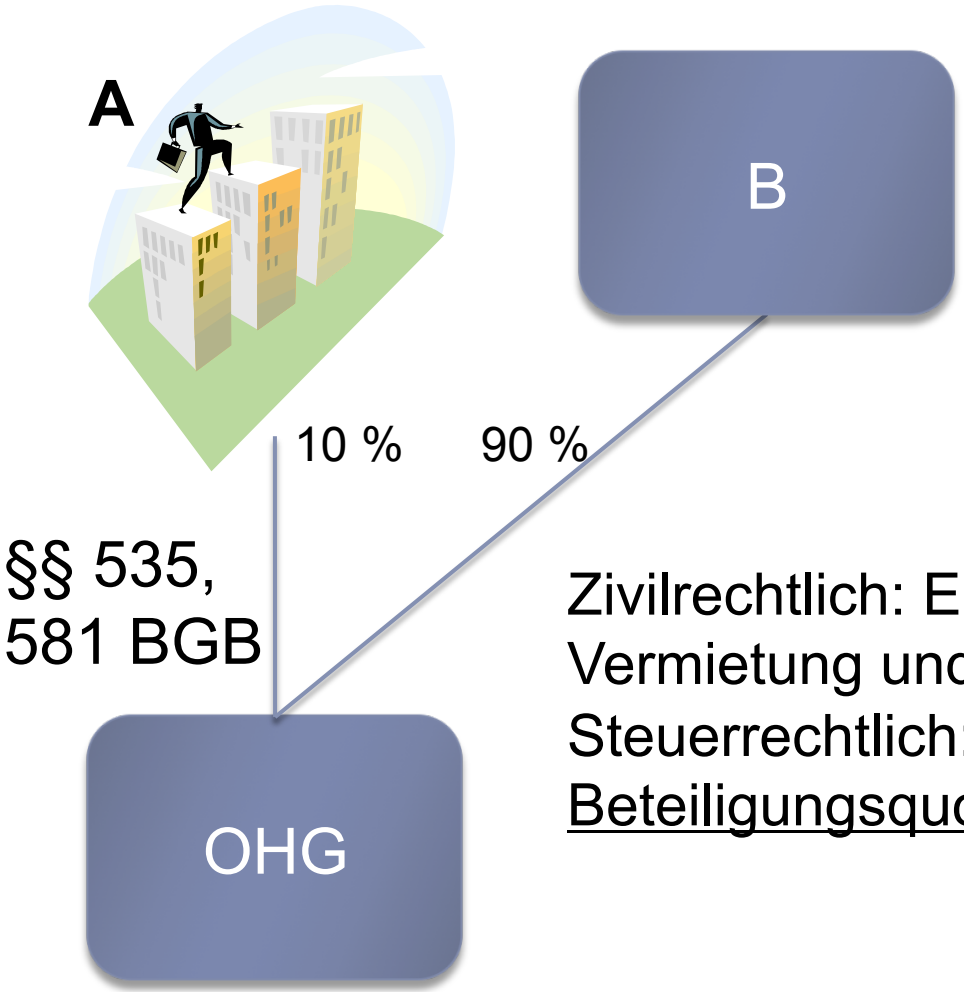
„Wenn zwei das Gleiche tun ...“ (1b) Verlustzurechnung und persönliche Haftung



„Wenn zwei das Gleiche tun ...“ (1c) Verlustzurechnung und persönliche Haftung

- § 128 HGB ist wirtschaftlich betrachtet gesetzliches Pendant zur vertraglichen Bürgenhaftung des GmbHG-Gesellschafters ➔ Steuerfolgen sollten gleich sein!
- Entscheidend ist nicht die (abstrakte) persönliche Haftung, sondern die tatsächliche <u>Verlusttragung</u>
- Tatsächlich getragene Verluste aus persönlicher Haftung müssen gem. Nettoprinzip (voll) steuerlich berücksichtigungsfähig sein
- Transparente Verlustzurechnung als Reaktion auf persönliche Haftung nicht erforderlich

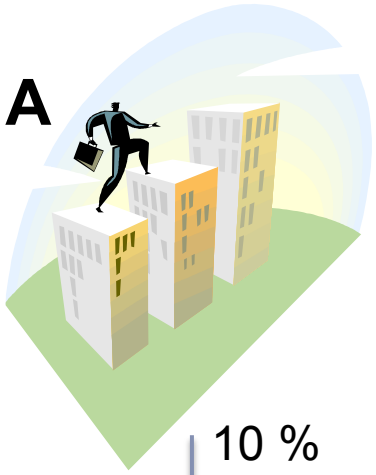
„Wenn zwei das Gleiche tun ...“ (2) – Abgrenzung BV – PV: Sonder-BV des MU ...



Zivilrechtlich: Eigentum des Gesellschafters; Vermietung und Verpachtung

Steuerrechtlich: Sonder-BV I (unabhängig von Beteiligungsquote des Gesellschafters!)

... vs. PV des GmbH-Gesellschafters



B

10 %

90 %

§§ 535,
581 BGB

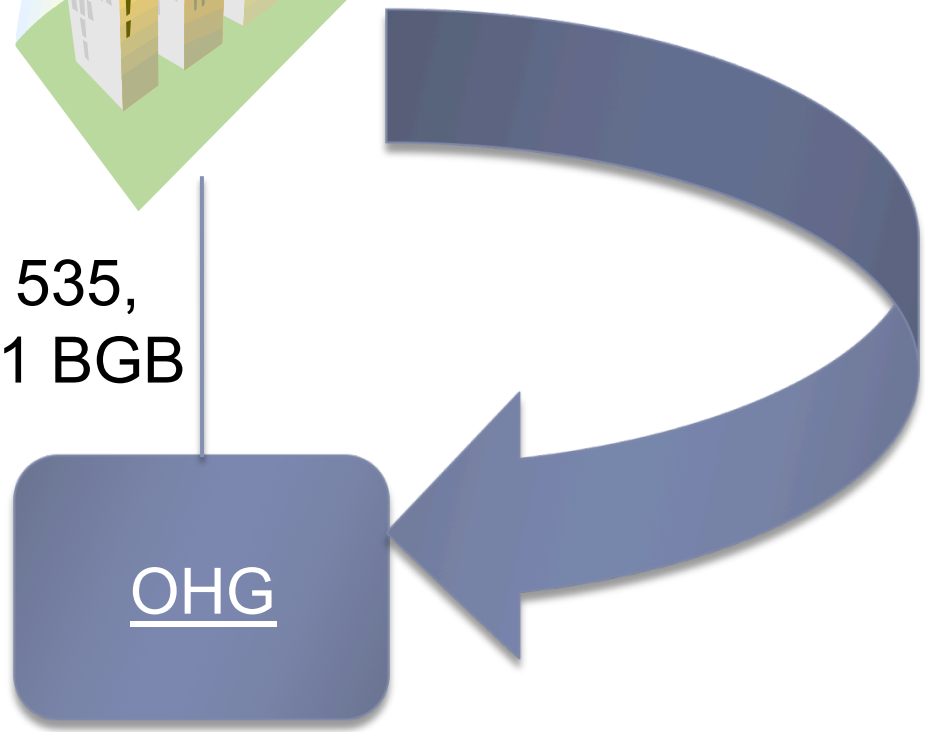
GmbH

Zivilrechtlich: Eigentum des Gesellschafters
Steuerrechtlich: PV des A (!)
(Ausnahme: Betriebsaufspaltung; aber nur bei sachlicher und personeller Verflechtung)

„Wenn zwei das Gleiche tun ...“ (3) – Flexibilität bei Personengesellschaften ...

BGB: Eigentum des Gesellschafters
Steuerrechtlich: Sonder-BV I

§§ 535, 581 BGB



Einbringung

➔§ 6 V 3 (Nr. 2) EStG (+) (d.h. BW-Fortführung)
➔§ 5 II GrEStG (+) (anteilig keine GrESt!)

… vs. GmbH

BGB: Eigentum des Gesellschafters

§§ 535,
581 BGB

GmbH

Einbringung

➔§ 6 V 3 (Nr. 2) EStG (-) (d.h. Realisation evtl. stiller Reserven)
➔§ 5 II GrEStG (-) (d.h. GrESt)

Rechtsvergleichender Blick (1)

Besteuerung von PersGes nach Trennungsprinzip	**„Volle Transparenz“ (d.h. Gesellschafter sind Subjekt der ESt und der Gewinnermittlung)**	**„Semi-Transparenz“ (d.h. Gesellschafter sind ESt-Subjekt, Gesellschaft aber Subjekt der Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation)**
Entsprechend der zivilrechtlichen Einordnung als jur. P.: **Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Rumänien, Slowenien, Spanien**	Dänemark, Irland Niederlande	**Deutschland**, Italien, Lettland, Malta, Österreich, UK, Zypern
Fernern (obwohl zivilrechtlich nicht rechtsfähig!): **Ungarn**		Ferner (obwohl zivilrechtlich jur. P. !): Finnland, Luxemburg, Schweden

Rechtsvergleichender Blick (2)

	Hybride Systeme
Frankreich	• Semitransparenz (trotz Einordnung der PersGes als jur. P.), • Aber: KSt-System auf den Gewinnanteil von beschränkt Haftenden, d.h. der auf sie entfallende Gewinnanteil wird zunächst auf Ebene der Gesellschaft besteuert; bei Ausschüttung dann Teileinkünfteverfahren • Außerdem: KSt-Option (mit Ausübung wird PersGes zum KSt-Subjekt)
Slowakei, Tschechien	Semitransparenz mit Besonderheit für Gewinnanteil der beschränkt Haftenden

Fazit des Rechtsvergleichs:
- Bereits zivilrechtliche Einordnung der PersGes sehr unterschiedlich
- Steuerrecht: ebenfalls höchst divergierende nationale Konzepte

➔ „anything goes!“

Thesen (1)

- Personengesellschaften stehen hinsichtlich der relevanten Leistungsfähigkeitsindikatoren den Kapitalgesellschaften näher als den Einzelunternehmern und sollten in die KSt einbezogen werden
- Ein Systemwechsel sollte für die Gesamtheit der Personengesellschaften keine Mehrbelastung bewirken; sich ggf. ergebende Aufkommenserhöhungen sollten für eine allen KSt-Subjekten zugute kommende Tarifsenkung genutzt werden
- Das System der Verlustberücksichtigung ist zu reformieren

Thesen (2)

- Die ertrag- und grunderwerbsteuerrechtlich gewährte Flexibilität für die „Wanderung“ von WG zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern (§§ 6 III, V EStG, §§ 5, 6 GrEStG) könnte auf die entsprechenden Sachverhalte bei Kapitalgesellschaften ausgedehnt werden

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!