

Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht: Zwischen Transparenz und Subjekt der Gewinnermittlung

von Hermann Brandenburg, Düsseldorf

Berlin, 14.06.2010

I. Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht: Zwischen Transparenz und Subjekt der Gewinnermittlung

- § 1 EStG, § 1 KStG: Personengesellschaften sind weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig
- Keine Option zur KSt

I. Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht: Zwischen Transparenz und Subjekt der Gewinnermittlung

Duales System

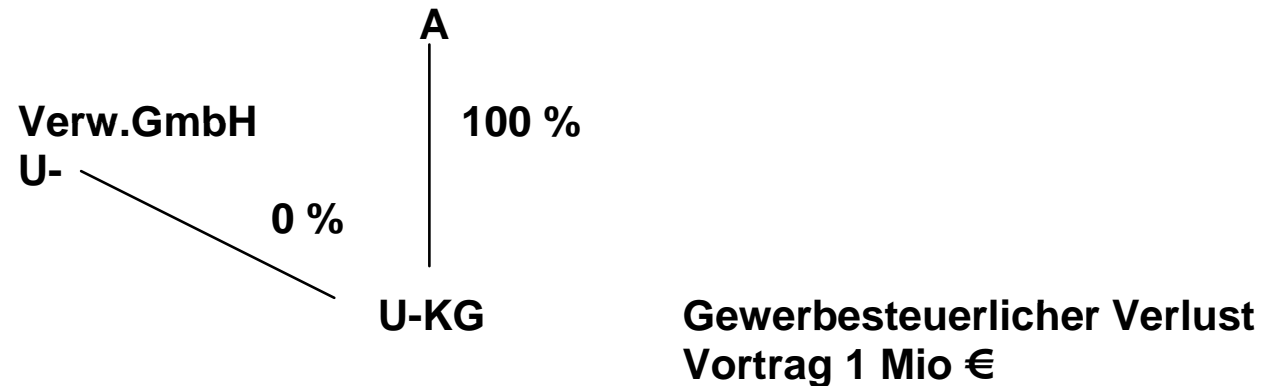
- Einkommensteuerpflichtig ist Mitunternehmer
- Personengesellschaft ist Gewinnermittlungssubjekt
 - Einheitliche Gewinnermittlung
 - Einkünftequalifikation
 - Personengesellschaft kann ihrerseits Mitunternehmer sein
 - Anerkennung von Rechtsgeschäften zwischen Gesellschafter und Gesellschaft

II. Folgerichtige Lösungen

1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag
 - Grundfall
 - Doppelstöckige Personengesellschaft
 - § 8 c KStG
2. Übertragung zwischen Schwestergesellschaften

Folgerichtige Lösungen

1. Gewerbesteuerlicher Verlustvortrag

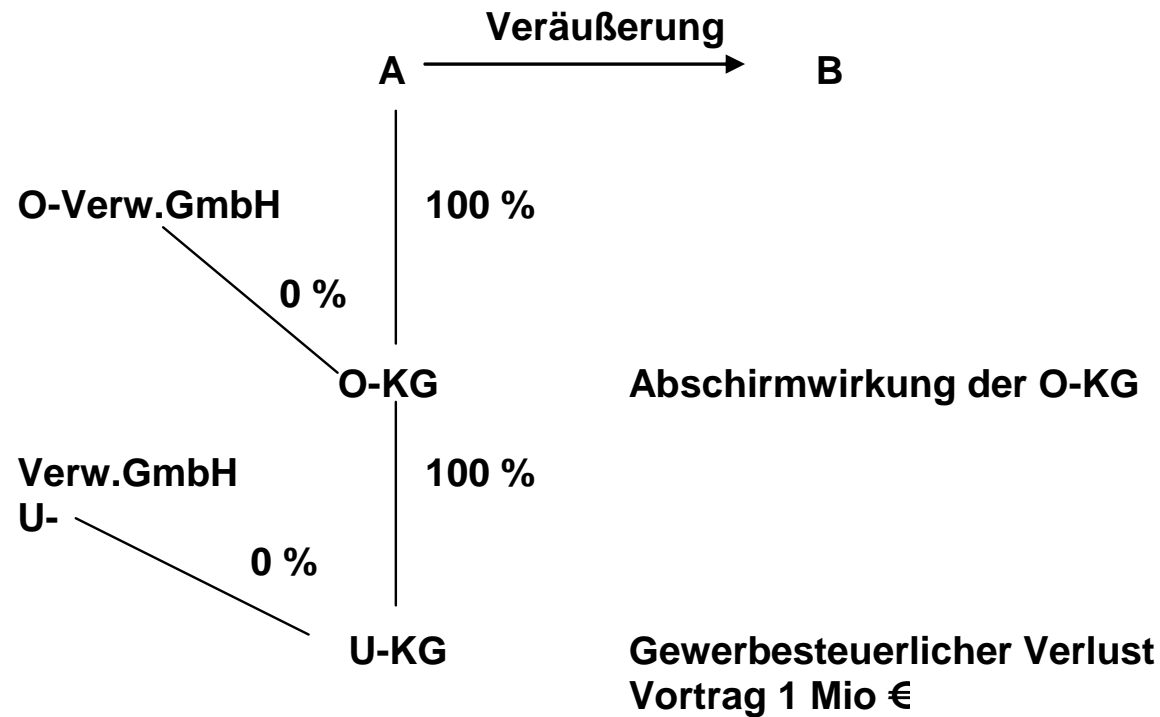


- Begriffe "Unternehmer" beim Einzelunternehmen und "Mitunternehmer" bei Mitunternehmerschaft sind gleichrangig
- Gewerbesteuerlicher Verlustabzug verlangt Unternehmer- und Unternehmensidentität
- Mitunternehmerwechsel führt ganz oder anteilig zum Untergang des Verlustes

Folgerichtige Lösungen

Gewerbesteuerlicher Verlustabzug

Doppelstöckige Personengesellschaft



- O-KG ist Mitunternehmerin der U-KG
- Abschirmwirkung der O-KG für Gesellschafterwechsel
- Nachteile bei Anwachsung

Folgerichtige Lösungen

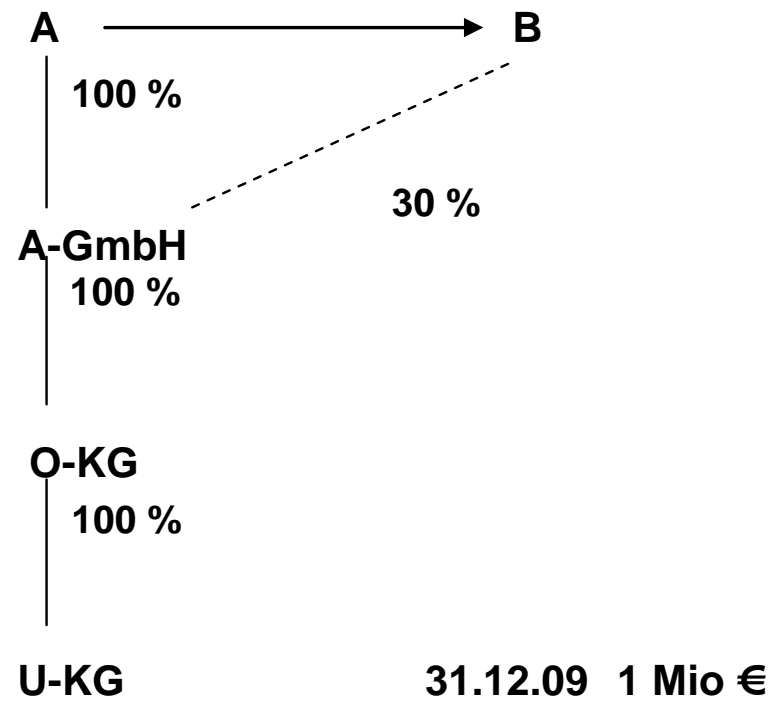
Entsprechende Anwendung des § 8 c KStG auf Mitunternehmerschaften, soweit dieser

- einer Körperschaft unmittelbar oder
- einer Mitunternehmerschaft, soweit an dieser eine Körperschaft unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt ist,

zuzurechnen ist.

Folgerichtige Lösungen

cc) Gewerbeverlustrücktrag in Verbindung mit § 8c KStG



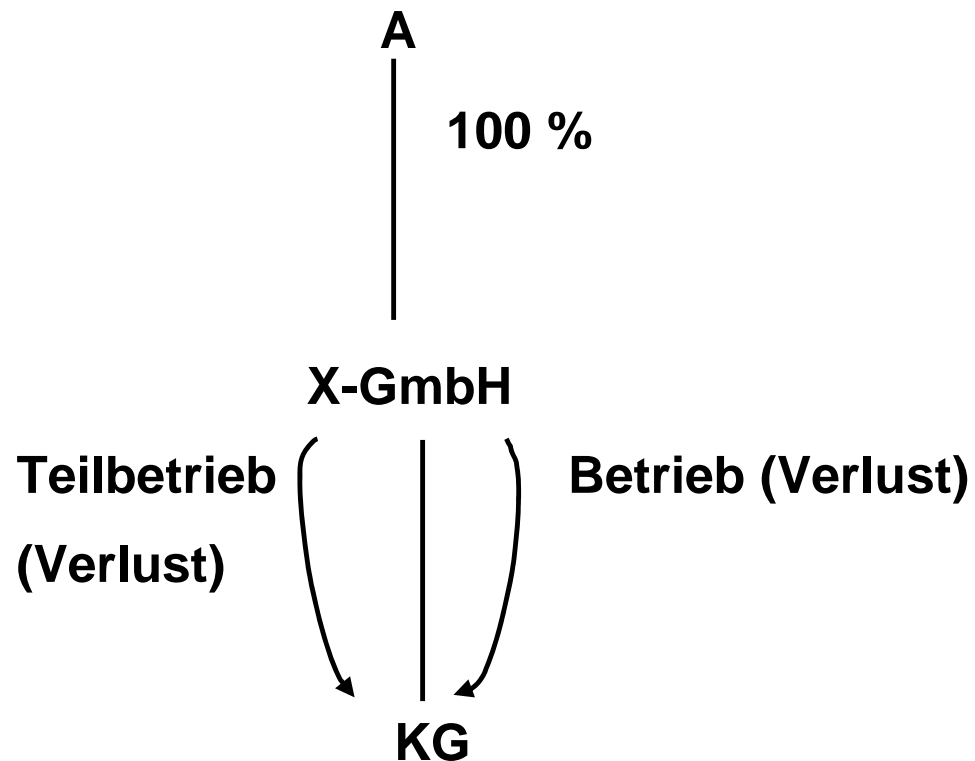
Folgerichtige Lösungen

Gewerbeverlust in Verbindung mit § 8 c KStG

Sinn und Zweck: Verhinderung unliebsamer Gestaltungen durch Ausgliederung des Verlustbetriebes in Personengesellschaft

Folgerichtige Lösungen

Ausgliederung von Verlustbetrieben in Personengesellschaften



Folgerichtige Lösungen

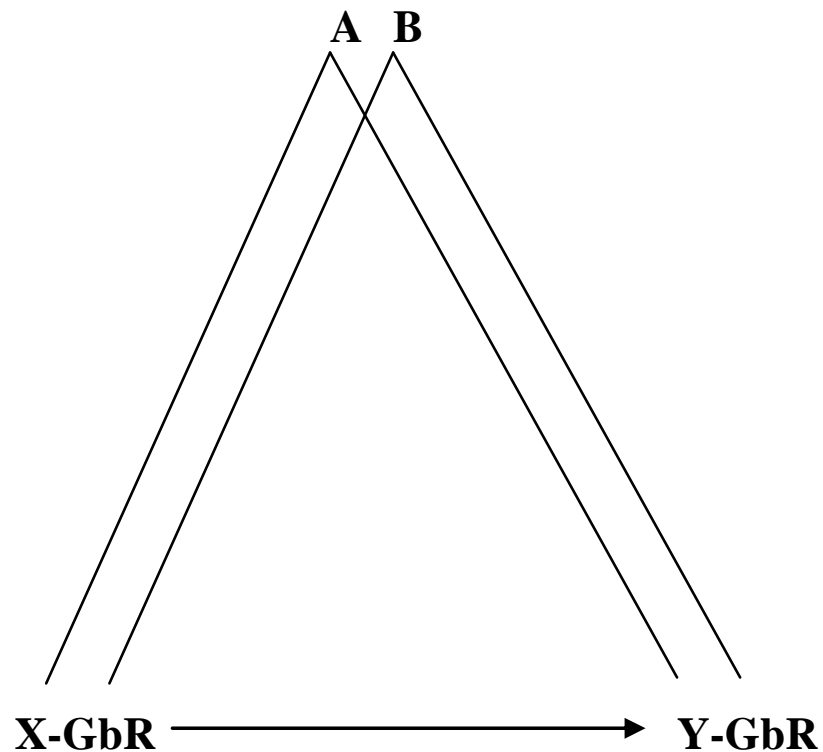
Gewerbeverlust iVm § 8 c KStG

Fazit:

- Tätigkeit der Kapitalgesellschaft gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb
- Nach Etablierung des § 8 c KStG: Veräußerung des Betriebes durch Kapitalgesellschaft berührt Unternehmensidentität der Kapitalgesellschaft nicht
- Dann berührt auch Einbringung des Verlustbetriebes in Personengesellschaft nicht die Identität der Kapitalgesellschaft
Folge: Verlust wird nicht der Personengesellschaft zugeordnet
- Entsprechende Anwendung des § 8 c KStG in § 10 a GewStG kann gestrichen werden

Folgerichtige Lösungen

2. Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen einer Gesellschaft in das Gesamthandsvermögen einer Schwestergesellschaft



a) Literatur

b) Rechtsprechung

c) Stellungnahme

- Enumerativer Charakter des § 6 Abs. 5 EStG verbietet analoge Anwendung, da Regelungslücke nicht erkennbar
- Analoge Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 1 EStG unzutreffend, da Rechtsträgerwechsel vorliegt
- Analoge Anwendung nicht auf personen- und beteiligungsidentische Schwestergesellschaften zu beschränken
- „Überführung“ bedeutet Zuordnung des Wirtschaftsguts von einem zum anderen Betriebsvermögen **desselben** Steuerpflichtigen; Folge: Buchwertfortführung ist zwingend; Veräußerung zwischen Schwestergesellschaften nicht denkbar
- Bilanzbündeltheorie lebt

d) Gestaltungsalternative: Nutzung des § 6 b EStG

3. Vereinfachung: § 15a EStG

Praxisprobleme:

- Die tatbestandliche Anknüpfung an die handelsrechtlichen Haftungsregelungen (z.B. Bestehen, Nichtbestehen, Wiederaufleben der Haftung nach HGB; sog erweiterter Verlustausgleich bei überschießender Außenhaftung);
- die Abkoppelung von allgemeinen Grundsätzen der Gewinnermittlung. Hier ist die für Zwecke des § 15a EStG besondere Ermittlung des maßgebenden Kapitalkontos hervorzuheben, z.B. die gesonderte Behandlung des Sonderbetriebsvermögens sowie die regelmäßig bei Mitunternehmerschaften ansonsten nicht erforderliche Abgrenzung des Eigenkapitals von Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter.

3. Vereinfachung: § 15a EStG

- Die über den Gesetzeswortlaut hinausgehende, norminterpretierende Rechtsprechung des BFH: Sog. vorgezogene Einlagen, vgl. BFH-Urteile vom 14.10.2003 – BStBl 2004 II S. 359 und vom 26.06.2007 – BStBl II S. 934. Die Umsetzung dieser Rechtsprechung erforderte über die ohnehin umfangreichen Feststellungen zu § 15a EStG hinaus – eine von den Finanzbehörden laufend zu kontrollierende Bildung und Fortentwicklung eines besonderen Korrekturpostens, der grds. ein zusätzliches Feststellungsverfahren erfordern würde. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 ist durch Einfügung des § 15a Abs. 1a EStG geregelt worden, dass durch vorgezogene Einlagen die nach dem 24.12.2008 geleistet werden, kein Verlustausgleichspotenzial geschaffen werden kann. (§ 52 Abs. 33 Satz 6 EStG). Für davor erbrachte Einlagen gilt die o.g. Rechtsprechung des BFH.

3. Vereinfachung: § 15a EStG

Lösungsansatz:

- Konsequentes Anknüpfen an das Kapitalkonto in der Steuerbilanz;
- Einbeziehung von Sonderbetriebsvermögen
- Erweiterter Verlustausgleich mit Rücksicht auf Haftung entfällt

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit