

# Personengesellschaften – aktuelle ertragsteuerliche Entwicklungen

- Bericht zum Vortrag von RiBFH Michael Wendt am 23. Februar 2010 in Münster -

Am 23. Februar 2010 referierte RiBFH Michael Wendt auf Einladung des Westfälischen Steuerkreises e.V. in den Räumen der IHK Nord in Münster zu aktuellen ertragsteuerlichen Entwicklungen bei der Besteuerung der Personengesellschaften.

Prof. Birk leitete die Veranstaltung ein und konstatierte, dass vielfältige Entwicklungen im Bereich der Besteuerung der Personengesellschaften die Themenfindung erleichtert haben. Anschließend stellte er den Referenten vor.

RiBFH Michael Wendt hat nach seinem Abitur die Ausbildung in der Finanzverwaltung zum Dipl. Finanzwirt absolviert, und danach das Studium der Rechtswissenschaften aufgenommen. Nach mehrjähriger Richtertätigkeit in Münster und Brandenburg und Abordnung an das Justizministerium in Berlin ist Michael Wendt seit 1994 Richter des 4. Senats des BFH und somit für rechtliche Fragen zur Personengesellschaft zuständig. Weiterhin ist der Referent auch als Lehrbeauftragter an der Ludwig-Maximilian-Universität in München tätig und veröffentlicht zahlreiche Artikel in Fachzeitschriften.

Zudem dankte Prof. Birk der IHK für die Stellung des Veranstaltungsortes

Herr Wendt leitete seinen Vortrag mit einer Gliederung ein, und erklärte, dass er sowohl wissenschaftliche als auch praktische Fragen erörtern wolle.

## **A. Gesellschafterkonten und verdeckte Einlage**

Zunächst ging Herr Wendt auf die Qualifikation von Gesellschafterkonten insbesondere im Hinblick auf die Eigen- bzw. Fremdkapitaleigenschaft ein. Dieses Thema habe gerade im Bereich der Gestaltungsberatung große Bedeutung. Grundsätzlich seien Gesellschafterkonten zwar ein handelsrechtliches Problem, aber da das Steuerrecht daran anknüpfe, habe sich auch der BFH mit diesen Fragen zu beschäftigen.

Der Referent stellte insoweit auf das Urteil des BFH vom 16.10.2008 (Az.: IV R 98/06, BStBl II 2009, 272) vor. Nach einer kurzen Einführung in den Sachverhalt erörterte der Referent die Leitsätze der Entscheidung.

Danach kann der Kommanditist durch Leistung einer zusätzlichen Bareinlage zu der im Handelsregister eingetragenen, nicht voll eingezahlten Hafteinlage im Wege einer negativen Tilgungsbestimmung die Rechtsfolge herbeiführen, dass die Einlage nicht mit der eingetragenen Haftsumme zu verrechnen ist, sondern im Umfang ihres Wertes die Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos verhindert und auf diese Weise nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG zur Ausgleichs- und Abzugsfähigkeit von Verlusten führt.

Wird das im Rahmen eines sog. Vier-Konten-Modells eingerichtete "Darlehenskonto" eines Gesellschafters infolge von gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehenen Auszahlungen negativ, so weist das nunmehr aktivische "Darlehenskonto" eine Forderung der Gesellschaft gegenüber dem Gesellschafter aus mit der Folge, dass es in die Ermittlung des Kapitalkontos des Kommanditisten nach § 15a Abs. 1 EStG nicht einzubeziehen ist.

Herr Wendt wies darauf hin, dass die Entscheidung schulbuchmäßige die Regelungen über die Kapitalkonten der verschiedenen möglichen Gesellschafterkontenmodelle aufarbeite.

Er stellte dar, dass bei einem Aktivischem Gesellschafterkonto das Konto im Zwei-Konten-Modell wegen der Verlustverrechnung steuerliches Eigenkapital bliebe. Im Drei/Vier-Konten-Modell könne ein Negativ-Saldo auf einem Forderungskonto zu einer Änderung des Charakters führen: dies sei der Fall bei Einlagenrückgewähr und bei gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnvorschüssen. Aber eben nicht bei gesellschaftsvertraglich nicht vorgesehenen Auszahlungen. Insgesamt käme es bei der Beurteilung, ob sich der Charakter ändere auf die zugrunde liegende Vereinbarung an.

Im Anschluss daran ging Herr Wendt auf die Abbildung von Einbringungen auf Gesellschafterkonten ein.

Meistens entscheide der Buchhalter durch seine Buchung, wie der Austausch zwischen dem Gesellschafter und seiner Gesellschaft zu behandeln sei. Dabei sei jedoch genau zwischen Einlage und Einbringung abzugrenzen:

Ein Vorgang ist als Einlage zu beurteilen, wenn dem Vorgang ein unentgeltliches Geschäft zugrunde liegt. Eine Einbringung hingegen erfolgt entgeltlich gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten.

In diesem Zusammenhang erwähnte der Referent das Urteil des BFH vom 24.1.2008 (Az.: IV R 37/06, DStR 2008, 761) dar. In dieser Entscheidung erklärt der BFH, dass die Einbringung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens in eine gewerbliche Personengesellschaft (gegen die Gewährung von Mitunternehmeranteilen) keine Einlage im Sinne von § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG begründet. Dies soll auch gelten, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes nicht nur dem Kapitalkonto I, sondern auch anderen Kapitalunterkonten gutgeschrieben wird.

In einem weiteren Urteil vom 17.7.2008 (Az.: I R 77/06, BStBl II 2009, 464) beurteilt der BFH die Einbringung eines Wirtschaftsgutes als Sacheinlage in eine KG ertragsteuerlich auch insoweit als Veräußerungsvorgang, als ein Teil des Einbringungswertes in eine Kapitalrücklage eingestellt worden ist. Dieser Behandlung hat sich auch das BMF mit Schreiben vom 20.5.2009 (BStBl. I 2009, 671) angeschlossen und für eine Übergangszeit bis zum 30.6.2009 im Falle der Verschärfung für den Steuerpflichtigen durch die Rechtsauffassung des BFH die die weitere Anwendung des BMF Schreibens vom 26.11.2004 (BStBl. I 2004, 1190) angeordnet, in dem noch eine Aufteilung zwischen entgeltlichem und unentgeltlichem Vorgang vorgenommen wurde.

Der Referent nahm dann zu der Frage Stellung, ob unentgeltliche Sacheinlagen überhaupt noch möglich sind, ohne stille Reserven, die im Privatvermögen entstanden sind, als privates Veräußerungsgeschäft i. S. d. § 23 EStG, als Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung gem. § 17 EStG oder als Veräußerung eines Kapitalstocks nach § 20 Abs. 2 EStG zu besteuern.

Eine entgeltliche Einbringung sei zumindest bei Begründung einer Forderung durch die Buchung auf einem Darlehenskonto oder unechtem Kapitalkonto II und bei einer Erhöhung des Kapitalkonto I gegeben. Auch eine Buchung auf einem echten Kapitalkonto II oder auf einer gesamthänderisch gebundenen Rücklage stellt nach Auffassung des Referenten einen entgeltlichen Vorgang dar. Auch eine persönliche Zuordnung der Rücklage scheidet als unentgeltlicher Vorgang aus.

Herr Wendt stellte die These auf, dass eine Gleichstellung von Einlage und Einbringung vorliegen könne, deren einzige Lösung die Aufgabe der Theorie vom tauschähnlichen Vorgang sein könne. Dabei vertrat Herr Wendt jedoch eher die Auffassung, alle Einbringungen als unentgeltlich zu behandeln. AfA-Volumen könne durch Veräußerungen geschaffen werden.

## **B. Nachträgliche Einlagen und § 15a EStG**

Im zweiten Teil des Vortrags ging der Referent auf Zweck und Funktion des § 15 a EStG ein. Danach sollen einem beschränkt haftenden Gesellschafter nur so viele Verluste anerkannt werden, wie er wirtschaftlich tatsächlich zu tragen hat. Wenn ein Verlustanteil eines Kommanditisten vorliegt, und durch dessen Berücksichtigung ein negatives Kapitalkonto entsteht oder erhöht würde, darf kein Verlustausgleich oder Verlustvor- bzw. Rücktrag vorgenommen werden, da dieser Verlustanteil nur mit künftigen Gewinnanteilen gem. § 15 a Abs. 2 EStG verrechnet werden darf. Eine Ausnahme vom Verlustausgleichsverbot sieht § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG vor. Diese Vorschrift knüpft an das Außenverhältnis an. Danach ist ein Verlust ausgleichsfähig, soweit der Kommanditist seine Einlage noch nicht geleistet hat und den Gläubigern der Gesellschaft deshalb bis zur Höhe seiner im Handelsregister eingetragenen Haftungssumme nach § 171 Abs. 1 HGB haftet.

Der Referent vertrat die Auffassung, dass § 15 a Abs. 1 Satz 2 EStG als Art von Billigkeitslösung systemwidrig sei, da die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern so lange ohne Bedeutung sei, wie die Gesellschaft bestünde.

Des Weiteren wies Herr Wendt darauf hin, dass aufgrund des Stichtagsprinzips die Einlage, die am Bilanzstichtag tatsächlich geleistet war für § 15 a EStG berücksichtigt wird. Eine Einlagenerhöhung kurz vor Ablauf des Wirtschaftsjahres und Leistung der Einlage schafft damit Potenzial zum Ausgleich des erwarteten Verlustes. Eine nach dem Bilanzstichtag geleistete Einlage erhöht aber das Verlustausgleichsvolumen für frühere Wirtschaftsjahre nicht. Der BFH nimmt somit keine „Umpolung“ verrechenbarer Verluste in ausgleichsfähige Verluste vor. Nach dem System des § 15 a EStG müsste aber ein Verlustausgleich möglich sein, da der Kommanditist aktuell in Höhe der nachträglichen Einlage durch weitere wirtschaftliche Verluste belastet würde. Die Lösung sieht der BFH in der Erfindung eines Korrekturpostens durch lückenfüllende Rechtsfortbildung und Erweiterung des Wortlauts (vgl. Urteil vom 14.10.2003, Az. VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359; Bestätigung in den Urteilen vom 26.6.2007, Az. IV R 28/06, BStBl. II 2007, 934 und vom 20.9.2007 IV R 10/07, BStBl. II 2008, 118). Dies wurde seitens des Referenten an einem Rechenbeispiel erläutert. Auch die Finanzverwaltung ist dieser Lösung gefolgt (vgl. BMF-Schreiben vom 19.11.2007, BStBl. I 2007, 823).

Der Gesetzgeber hat jedoch durch die Einführung des § 15 a Abs. 1 a EStG im Jahressteuergesetz 2009 die Bildung des Korrekturpostens unterbunden. Als Argument wird dafür die Bekämpfung willkürlicher Verlustnutzungen angeführt.

Herr Wendt äußerte sich dahingehend, dass auch die Neuregelung aus Sicht des BFH nichts an der verfassungswidrigen Ungleichbehandlung ändere. Es sei kein sachlicher Grund für die Zulassung des Verlustausgleichs aufgrund der Eintragung einer höheren Haftungssumme, aber Versagung des Verlustausgleichs bei tatsächlicher wirtschaftlicher Belastung vorhanden.

### **C. Vorabgewinnanteile bei Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG**

In dem dritten Teil des Vortrags ging Herr Wendt auf den Beschluss des BFH vom 7.4.2009 (Az. IV B 109/08, BStBl. II 2010, 116) zu Vorabgewinnanteilen bei der Gewerbesteueranrechnung ein. In diesem Beschluss stellt der 4. Senat des BFH fest, dass keine ernstlichen Zweifel daran bestehen, dass Vorabgewinnanteile für die Bemessung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nicht zu berücksichtigen sind.

Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Der Wortlaut des Gesetzes gibt auch den Willen des Gesetzgebers richtig wieder. Die gegenteilige der Finanzverwaltung, gewinnabhängige Vorabgewinnanteile seien Bestandteil des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, deckt sich insoweit nicht mit dem gesetzgeberischen Willen. Nach der von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verfolgten Konzeption der Mitunternehmerbesteuerung hätte es nahe gelegen, auf den Anteil der Mitunternehmer an den Einkünften abzustellen. Indessen war der Gesetzgeber dazu weder durch den Gleichheitssatz im Allgemeinen noch durch das Folgerichtigkeitsgebot gezwungen. Das Entstehen von Anrechnungsüberhängen wegen der fehlenden Abstimmung des Anteils am Gewerbesteuermessbetrag mit dem Anteil an den steuerlichen Einkünften ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Das gilt selbst dann, wenn ein Anrechnungsüberhang endgültig nicht genutzt werden kann, wie etwa im Fall eines Überhangs zugunsten einer an der Mitunternehmerschaft beteiligten Kapitalgesellschaft.

Die Finanzverwaltung wendet diese Rechtsprechung nach dem BMF-Schreiben vom 22.12.2009 (BStBl. I 2010, 43) mit einigen Vertrauensschutzregelungen an.

Der Referent sieht hier großen Beratungsbedarf, da eine Vielzahl von Gesellschaftsverträgen zu ändern sei. Dabei müsse die Schaffung von Ausgleichsmechanismen zwischen den Gesellschaftern und ggf. auch eine Umstrukturierung der Gewinnverteilung ins Auge gefasst werden.

## **D. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwestergesellschaften**

Im letzten Teil des Vortrags ging der Referent auf das Urteil des BFH vom 25.11.2009 (Az.: I R 72/08, DStR 2010, 269) zur Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwesterngesellschaften ein.

Der BFH entschied, dass wenn ein Kommanditist einer GmbH & Co. KG zugleich an der Komplementär-GmbH beteiligt ist, diese Beteiligung bei funktionaler Betrachtung keine wesentliche Betriebsgrundlage seines Mitunternehmeranteils ist, wenn der Kommanditist im Rahmen der GmbH nicht seinen geschäftlichen Willen durchsetzen kann. In diesem Fall kann der Kommanditist deshalb seinen Mitunternehmeranteil auch dann gemäß § 20 UmwStG zum Buchwert in eine andere GmbH einbringen, wenn er seine Beteiligung an der Komplementär-GmbH zurückbehält.

Als weiteren Leitsatz stellte der BFH auf, dass wenn ein Wirtschaftsgut unentgeltlich aus dem Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft in das Betriebsvermögen einer beteiligungsidentischen anderen Personengesellschaft übertragen wird, dies zur Aufdeckung der in dem Wirtschaftsgut ruhenden stillen Reserven führt.

Eine Buchwertübertragung - wie sie nach dem früheren Mitunternehmererlass möglich war - schließt § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG in der seit 2001 geltenden Fassung aus. Dies war ausweislich der Gesetzesmaterialien eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, so dass eine analoge Anwendung auf beteiligungsidentische Schwestergesellschaften mangels planwidriger Regelungslücke nicht möglich ist.

Der Referent merkte zu diesem Thema an, dass es bei einer Übertragung zwischen den Gesamthandsvermögen von beteiligungsidentischen Personengesellschaften durch die Fortführung von Buchwerten nicht zu einer Verschiebung stiller Reserven führen würde. Der Zweck des § 6 Abs. 5 EStG fordere danach keine Besteuerung der stillen Reserven.

Herr Wendt vertrat entgegen der Entscheidung des 1. Senates des BFH die Auffassung, dass durch Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG („von einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen“) oder alternativ über eine teleologische Extension des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG eine Übertragung zum Buchwert möglich sein müsse.

Im Anschluss an den Vortrag erfolgte eine anregende Fragerunde, die nochmals einige Problemfelder insbesondere im Beratungsbereich rekapitulierte.

*Silke Witulla, Wiss. Hilfskraft  
am Institut für Steuerrecht der Universität Münster*