

Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 29. November 2001

Organisatorischer Hinweis: Am Montag, den 03.12.01, besteht Gelegenheit zur Teilnahme an einer Sitzung des 8. Senats des FG Berlin. Die Sitzung beginnt um 9.30 Uhr; der Sitzungssaal liegt im 3. Stock des Gerichtsgebäudes. Wir treffen uns um 9.20 Uhr im Eingangsbereich im Erdgeschoss, Schönstedtstr. 5, Berlin-Wedding.

I. Verluste

§ 2 III 2 bis 8 EStG, auf den in § 10d EStG verwiesen wird, stelle ich Ihnen noch einmal mit einem Zahlenbeispiel vor. Das Zahlenbeispiel habe ich, damit Sie es nachlesen können, dem Lehrbuch von Birk entnommen, wobei ich die Euro- in DM-Beträge umgewandelt habe (dort Rn. 545).

Zahlenbeispiel: S erwirtschaftet 2001 mit seinem Maklerbüro einen Gewinn iHv 350.000 DM und mit seiner Werkzeugfabrik einen Verlust iHv 250.000 DM. Daneben erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv 50.000 DM. Aus selbstständiger Arbeit erzielt er einen Verlust iHv 50.000 DM, aus Vermietung und Verpachtung einen weiteren Verlust iHv 150.000 DM. Wie hoch ist die Summe der von S 2001 erzielten Einkünfte.

Würde man die genannten Beträge ohne weiteres saldieren, so käme man zu einem Gesamtverlust von 50.000 DM. Dem steht aber § 2 III EStG entgegen.

Diese Vorschrift betrifft den externen Verlustausgleich und lässt den internen Verlustausgleich unberührt (zu Letzterem § 2 III 2, 1. Hs. EStG). Es bleibt darum bei der Saldierung des Gewinns aus dem Maklerbüro mit dem Verlust aus der Werkzeugfabrik, die zu einem Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb iHv 100.000 DM führt.

Im nach § 2 III 2, 2. Hs. EStG nächsten Rechenschritt ist die Summe der positiven Einkünfte zu ermitteln. Positiv sind in dem Zahlenbeispiel die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus Kapitalvermögen, zusammen 150.000 DM.

Nach der Kernaussage des § 2 III 3 EStG können Verluste – in dem Zahlenbeispiel 200.000 DM – nicht mit der Summe der positiven Einkünfte, sondern nur mit einem ausgleichsfähigen Betrag verrechnet werden. Nach § 2 III EStG darf der Teilbetrag der positiven Einkünfte, der über 100.000 DM hinausgeht, hier 50.000 DM, nur zur Hälfte mit negativen Einkünften ausgeglichen werden; wie mit übrigen negativen Einkünften, die nicht ausgleichsfähig sind, zu verfahren ist, ergibt sich aus § 2 III 5 EStG. Der ausgleichsfähige Betrag liegt hier bei 125.000 DM.

Wenn Verluste nur in dieser Höhe ausgleichsfähig sind, steht schon jetzt fest, dass der Gesamtverlust von 200.000 DM (selbstständige Arbeit + Vermietung und Verpachtung) nicht in voller Höhe, sondern nur bis zur Grenze von 125.000 DM abzugsfähig ist. Auf die Summe der positiven Einkünfte angewandt, bedeutet dies, dass die Summe der Einkünfte von S im Veranlagungszeitraum **25.000 DM** beträgt (150.000 – 125.000 DM). Dies anstelle des oben ermittelten rechnerischen Gesamtverlustes von **50.000 DM**.

Doch damit ist die Rechnung noch nicht zu Ende. Es muss nun bestimmt werden, in welchem Verhältnis sich die positiven Einkünfte (150.000 DM) auf den ausgleichsfähigen Betrag (125.000

DM) verteilen (§ 2 III 4 EStG). Das ist wichtig etwa für die Gewerbesteueranrechnung in § 35 EStG, weil diese nur hinsichtlich anteilig im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte stattfindet.

Ausgehend davon, dass die positiven Einkünfte zu 2 / 3 auf Gewerbebetrieb und zu 1 / 3 auf Kapitalvermögen entfallen, ergibt sich eine entsprechende Aufteilung des ausgleichsfähigen Betrags: 83.750 DM (= 2 / 3 von 125.000 DM) entfallen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und 41.250 DM auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen. Nach dem externen Verlustausgleich hat S darum Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 16.250 DM (100.000 – 83.750 DM) und Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 8.750 DM (50.000 – 41.250 DM). Zusammen ergibt dies den schon ermittelten Betrag von 25.000 DM.

§ 2 III 5 EStG betrifft den Fall, dass die Summe der negativen Einkünfte den ausgleichsfähigen Betrag übersteigt; das ist hier der Fall (200.000 ist größer als 125.000 DM). Dann müssen die einzelnen negativen Einkünfte anteilig auf den ausgleichsfähigen Betrag aufgeteilt werden, wobei sich für die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit ein Anteil von 25 % und für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein Anteil von 75 % und damit ein Anteil von 31.250 bzw. 93.750 DM am ausgleichsfähigen Betrag ergibt. Aus § 10d I 3 und II 3 EStG ergibt sich, dass nur die entsprechend geminderten Verluste in einen periodenübergreifenden Verlustabzug eingestellt werden dürfen. Der periodenübergreifende Verlustabzug wird auch insoweit beschränkt, als auch dort Verluste nicht mit den positiven Einkünften, sondern maximal mit einem ausgleichsfähigen Betrag verrechnet werden dürfen.

Die Regelung über die Beschränkung des Verlustausgleichs in den §§ 2 III und 10d EStG ist nicht nur wegen ihrer Kompliziertheit umstritten. Das Ziel des Gesetzgebers ist, gegen sog. Abschreibungskünstler vorzugehen und eine Mindestbesteuerung einzuführen, damit auch „reiche“ Steuerpflichtige sich nicht durch Steuersparmodelle arm rechnen können. Im Hinblick auf dieses Ziel wird der gesetzlichen Regelung mangelnde Eignung vorgeworfen, weil nur der externe, nicht der interne Verlustausgleich beschränkt wird, weiter mangelnde Erforderlichkeit, weil die Regelung nicht zwischen echten und gekünstelten Verlusten unterscheidet. BFH und BVerfG haben sich dieser Kritik nicht angeschlossen (BFH DB 2001, 1460; zuvor BVerfGE 99, 89); nach dem BFH ist der Verlustabzug nur dem Grunde nach, nicht aber periodengenau verfassungsrechtlich gewährleistet. Beim periodenübergreifenden Verlustausgleich ist sogar dem Grunde nach umstritten, ob er aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt; das BVerfG fordert einen periodenübergreifenden Verlustausgleich immerhin in derselben Einkunftsart.

II. Einschränkungen des objektiven Nettoprinzips allgemein

Die Regelungen der §§ 2 III, 10d EStG gehören zu einer Gruppe von Normen, deren systematischer Zusammenhang in der Einschränkung des objektiven Nettoprinzips bestehen. Diese Gruppe kann man unterteilen in Abzugsverbote, deren legitimierender Grund in einer privaten Mitveranlassung besteht, und Verlustausgleichsverbote oder -beschränkungen.

Zu den Abzugsverboten gehören § 4 IVa und V sowie 9 V EStG. Dogmatischer Hintegrund ist hier vielfach das Aufteilungs- und Abzugsverbot in § 12 Nr. 1 EStG; der Grundgedanke von § 4 V kommt auch in dessen Nr. 7 zum Ausdruck. Zu den Verlustausgleichsverböten gehört § 15 IV EStG, der Verluste aus gewerblicher Tierzucht und bestimmte Verluste aus Termingeschäften betrifft.

III. Bestandteile der Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft

Die Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft werden zweistufig ermittelt: auf der ersten Stufe die Gewinnanteile aller Gesellschafter (§ 15 I 1 Nr. 2, S. 1, 1. Alt. EStG) und auf der zweiten Stufe die Sondervergütungen einzelner Gesellschafter (§ 15 I 1 Nr. 2, 2. Alt. EStG). Der Sonderbereich umfasst den außerhalb der Gesamthand erwirtschafteten Gewinn des einzelnen Mitunternehmers, wobei das Gesetz nennt: Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit in deren Dienst, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhalten hat und wobei § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG – als Reaktion des Gesetzgebers auf eine gegenteilige Entscheidung des BFH – in den Sonderbereich auch Vergütungen einbezieht, die der Mitunternehmer nicht von der Gesellschaft erhält, an der er unmittelbar beteiligt ist, sondern von einer anderen Gesellschaft, an der die Gesellschaft beteiligt ist, an der er unmittelbar beteiligt ist (mehrstöckige Personengesellschaft).

Der Sondervergütungstatbestand hat zunächst Qualifikationsfunktion: Einkünfte des einzelnen Mitunternehmers sollen den Gewerbeertrag nicht mindern, indem sie bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben abgezogen und dann beim Gesellschafter gewerbesteuerfrei, z.B. als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung, besteuert werden. Der Sondervergütungstatbestand hat sodann eine Ermittlungsfunktion: Die Ermittlung der Mitunternehmereinkünfte wird über die Gesamthand hinaus erweitert.

Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung wird noch dadurch ergänzt, dass innerhalb der ersten Stufe Ergänzungsbilanzen für Sondervorgänge gebildet werden, durch die der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene Anteilswert zu korrigieren ist. **Beispiel:** Ein Mitunternehmeranteil wird unter Vergütung der darin enthaltenen stillen Reserven veräußert. Dann ergeben sich für den erwerbenden Mitunternehmer andere Anschaffungskosten, als sie der Gesellschaftsbilanz zugrunde liegen. Sie können nicht in der Gesellschaftsbilanz dargestellt werden, da dort der Erwerber das Kapitalkonto des Veräußerers übernimmt. Die Mehranschaffungskosten werden vielmehr in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und in der Folgezeit ggfs. abgeschrieben; die Abschreibung führt dann zu negativen Ergebnisbeträgen aus der Ergänzungsbilanz.

Nach Auffassung des BFH (GrS BStBl. 1991, 697) werden beim einzelnen Mitunternehmer Gewinnanteil und Sonderbilanzgewinn addiert. Beides in einer konsolidierten Gesamtbilanz des Mitunternehmers zusammenzufassen, würde die bilanzielle Einheit des Personenunternehmens aufgeben. Die Addition erfolgt nach den Grundsätzen einer korrespondierenden Bilanzierung, so dass eine Mietverbindlichkeit der Gesellschaft gegen den Gesellschafter in gleicher Höhe in dessen Sonderbilanz als Forderung auszuweisen ist. Die Sonderbetriebseinnahmen der einzelnen Gesellschafter fließen in den nach § 180 I Nr. 2 lit. a) AO einheitlich und gesondert festzustellenden steuerlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ein.

IV. Ergebnisse aus Sonderbereichen

Während die Ergänzungsbilanz die erste Stufe der Gewinnermittlung betrifft, geht es bei der Sonderbilanz um die zweite. Grundlage für die Gewinnermittlung auf der zweiten Stufe ist das Sonderbetriebsvermögen, das über die im Gesetz genannten Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben hinausgeht. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die nicht gesamthänderisch gebunden sind, sondern der Vermögenssphäre einzelner Mitunternehmer angehören. Das Sondervermögen wird in Sonderbilanzen dargestellt. Der Sonderbilanzgewinn oder -verlust resultiert dabei aus Sondererträgen, hauptsächlich den Sondervergütungen, und aus Sonderaufwendungen, die, entsprechend der allgemeinen Terminologie der steuerlichen Gewinnermittlung, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben genannt werden.

Die Methode der Bilanzierung ist dabei stark steuerrechtlich geprägt und weicht von den handelsrechtlichen Grundsätzen schon deshalb ab, weil entsprechende Bilanzen handelsrechtlich nicht erstellt werden; die Mitunternehmer sind in dieser Eigenschaft keine Kaufleute, die buchführungspflichtig wären. Das Ergebnis, im Sonderbereich finde § 4 III EStG Anwendung, wird mit unterschiedlichen Begründungen vermieden; teils wird dies mit der zusammenhängenden Regelung beider Stufen in § 15 I 1 Nr. 2 EStG begründet, teils mit § 141 AO, wobei zur Berechnung auf das Gesamtvermögen der Mitunternehmerschaft abgestellt wird.

Je nachdem, ob das Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der Personengesellschaft dient oder ob es der eigenen Beteiligung dient, spricht man von Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Beiden gemeinsam ist der Gedanke, dass der Sonderbereich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Beispiel für Sonderbetriebsvermögen I (nach Birk, Steuerrecht, Rn. 1030): A und sein Bruder bilden eine Erbengemeinschaft nach ihrem verstorbenen Vater. Zur hälftig zwischen A und seinem Bruder aufzuteilenden Erbmasse gehört ein Grundstück, das an eine KG vermietet ist, an der A, nicht sein Bruder, beteiligt ist. Das Grundstück gehört dann zum Sonderbetriebsvermögen von A. Wird das Grundstück vom Sonderbetriebs- in ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen, so führt dies gemäß § 6 V 2 EStG nicht zur Aktivierung stiller Reserven; vielmehr ist das Grundstück mangels Rechtsträgerwechsel zum Buchwert anzusetzen (Buchwertfortführung). Nach § 6 V 3 EStG scheint dies auch zu gelten, wenn ein Wirtschaftsgut voll entgeltlich aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen der Gesellschaft wechselt. Insoweit wird die Norm aber teleologisch reduziert.

Der Sinn dieser Konstruktion liegt darin, Wertänderungen des Grundstücks steuerlich zu erfassen. Dies ist nur möglich, wenn man das Grundstück als Wirtschaftsgut begriff, in dem sich – etwa durch Zunahme des Marktwertes – stille Reserven bilden können. Sobald diese stillen Reserven – etwa bei einer Veräußerung des Grundstücks – aktiviert werden, unterliegt die Zunahme des Marktwertes als Einkommen aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Auf diese Weise kommt man zu einer Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer, bei dem ein betrieblich genutztes Grundstück immer Betriebsvermögen ist. Wie beim Betriebsvermögen der Gesellschaft ist im Bereich des Sonderbetriebsvermögens I auch gewillkürtes Betriebsvermögen denkbar.

Weiteres Beispiel: Eine KG gibt ihren Arbeitnehmern zur Hebung der Motivation einen Anteil in Höhe von 1.000 DM, mit den üblichen Rechten und Pflichten von Kommanditisten nach dem HGB. Dadurch werden die Arbeitnehmer zu Mitunternehmern. Dies hat die Umqualifikation des Arbeitslohns in Sonderbetriebseinnahmen zur Folge (§ 15 I 1 Nr. 2 S. 1, 2. Hs. EStG). Dies wiederum erhöht die Gewerbesteuerschuld der KG, weil diese Schuld sich nach dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft richtet. Dagegen einzuwenden, dass bei Arbeitnehmer-Kommanditisten Bagatellgrenzen zu berücksichtigen seien, ist kaum möglich, weil sich diese Grenzen nicht numerisch fixieren lassen.

Beispiel für Sondervermögen II: Der Kommanditist einer GmbH & Co. KG hält Anteile an der Komplementär-GmbH, deren Geschäftsbetrieb im Wesentlichen darin besteht, die Geschäfte der KG zu führen. Mit der Begründung, der Kommanditist könne über seine Beteiligung an der GmbH die KG beeinflussen, ordnet die Rechtsprechung die GmbH-Anteile einem Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten zu. Die GmbH-Anteile dienen der Beteiligung an der KG. Das hat im Wesentlichen die Folge, dass Ausschüttungen der GmbH als Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten zu behandeln sind. Diese Rechtsprechung wird als überzogene Rechtsfortbildung kritisiert. Eine gegen sie gerichtete Verfassungsbeschwerde hatte aber keinen

Erfolg (BVerfG DStR 1993, 603). Ein anderes Beispiel ist folgende Fallgestaltung. A ist Komplementär einer KG mit einem Anteil von 50 %; gleichzeitig hält er 20 % der Anteile einer GmbH, von der ein Viertel der Aufträge der KG stammen. Deshalb ist die GmbH-Beteiligung notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der KG-Beteiligung des A. Der Rechtsprechung reicht hier, dass intensive Geschäftsbeziehungen zwischen den Unternehmen bestehen.

V. Ergänzungsbilanzen

Beispiel (nach Birk, Steuerrecht, Rn. 1034): C erwirbt den 50%-Anteil des A an der A & B oHG. Für diesen Anteil bezahlt C 600.000 DM, obwohl der Buchwert nur bei 500.000 DM liegt. Der Mehrwert entfällt auf ein Gebäude, das mit 300.000 DM in der Bilanz steht, aber einen Teilwert von 500.000 DM hat; die Differenz von 200.000 DM steht zur Hälfte dem A zu. Da C das Kapitalkonto des A in der Gesellschaftsbilanz zu übernehmen hat, können seine Anschaffungskosten in Bezug auf das Gebäude dort nur mit einem Teilbetrag berücksichtigt werden. Nicht berücksichtigt wird der Betrag von 100.000 DM, der auf die Vergütung der stillen Reserven des Gebäudes entfällt. Diese Mehranschaffungskosten werden in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und in der Folgezeit abgeschrieben.

Das Beispiel verallgemeinernd kann man die Funktion von Ergänzungsbilanzen darin sehen, Mehr- oder Minderwerte von Wirtschaftsgütern der Hauptbilanz als Korrekturposten zu aktivieren.

Ergänzungsbilanzen kommen weiter in Betracht, wenn Steuervergünstigungen oder Sonderabschreibungen personenbezogen in Anspruch genommen werden und die Voraussetzungen nicht bei allen Mitunternehmern gleichmäßig vorliegen.