

A. Einleitung

Diese Arbeit beschäftigt sich mit der Frage des Verlustausgleiches im Rahmen der transparenten Besteuerung. Im Zentrum stehen dabei insbesondere die Personengesellschaften. Aber auch Körperschaften, die entweder aufgrund einer Optionsausübung oder aufgrund gesetzlicher Gleichstellung mit einer Personengesellschaft transparent besteuert werden, sind Gegenstand dieser Arbeit. Darüber hinaus werden Unterschiede der Verlustberücksichtigung bei dem Trennungsprinzip unterliegenden Gesellschaften herausgearbeitet sowie ein Vergleich mit anderen Jurisdiktionen herstellt.

Ziel der Arbeit ist ein Reformvorschlag zu den deutschen Vorschriften des Verlustausgleichs im Rahmen der transparenten Besteuerung. Das Mittel der Wahl und den Schwerpunkt der Arbeit stellt dabei die rechtsvergleichende Methode dar.

Im Rahmen der Betrachtung des deutschen Steuerrechts spielt die Kommanditgesellschaft (KG) eine herausgehobene Rolle. Aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Struktur, die eine Kombination von voll und beschränkt haftenden Gesellschaftern ermöglicht, und nicht zuletzt der Option, die Haftung durch Strukturierung einer Körperschaft als Komplementärin faktisch gänzlich zu beschränken, erfreut sich die KG großer Beliebtheit im Mittelstand und hier insbesondere bei Familienunternehmen.¹ Neben dem gesellschaftsrechtlich determinierten Haftungsregime liegt der Vorteil der Personengesellschaft vor allem auch im Steuerrecht.² Dieser Vorteil liegt zuvorderst in der unmittelbaren Zurechnung der Verluste an die Gesellschafter.³ Daneben ermöglichen Personengesellschaften eine ertragsteuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern⁴ oder die Schaffung von

1 *Schmelz*, DStR 2006, 1704, 1704; *Peters*, RNotZ 2002, 425, 425.

2 *Prinz*, FR 2010, 736, 737.

3 *Prinz*, FR 2010, 736, 737; *Schmitt*, FR 2010, 750, 751; etwas anderes gilt seit dem 01.01.2022, sofern die Gesellschaft von ihrer Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG Gebrauch macht.

4 § 6 Abs. 5 EStG; *Prinz*, FR 2010, 736, 737; *Schmitt*, FR 2010, 750, 751; etwas anderes gilt seit dem 01.01.2022, sofern die Gesellschaft von ihrer Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG Gebrauch macht.

Abschreibungspotential mittels Ergänzungsbilanzen.⁵ Die Personengesellschaft weist mithin ein hohes Maß an Freiheit und Flexibilität auf.⁶

Während in den meisten Staaten überwiegend die Kapitalgesellschaft als Unternehmensform gewählt wird und Personengesellschaften nur eine untergeordnete Rolle spielen, herrscht in Deutschland eine „Kultur der Personengesellschaften“.⁷ 2017 wurden über 70 % aller Unternehmen als Einzelunternehmen oder in der Rechtsform einer Personengesellschaft, mithin als Personenunternehmen betrieben.⁸ Zwar machen den Großteil hiervon die Einzelunternehmer aus, doch entschieden sich 2017 immerhin knapp über 10 % der Unternehmen für eine Personengesellschaft, was nicht zuletzt an den angesprochenen gesellschaftsrechtlichen sowie steuerrechtlichen Vorteilen liegen dürfte. So werden namhafte deutsche Unternehmen wie etwa Würth⁹, Lidl¹⁰ und Ritter Sport¹¹ als Personengesellschaften in Form einer GmbH & Co. KG betrieben.

Eine genauere Untersuchung der Verlustverrechnung ist besonders interessant, da diese, trotz ihrer steuerlichen Bedeutung, vom Gesetzgeber noch stiefmütterlich behandelt wird. So bezeichnete *Wolfgang Ritter* die Verluste schon 1978 als die „Stiefkinder des Steuerrechts“.¹² Da der Begriff „Verlust“ im Gesetz nicht vorkommt, erwecke der Gesetzgeber den Eindruck, dass er Verluste nicht mag und „mit ihrem Namen auch ihre

5 *Prinz*, FR 2010, 736, 737; etwas anderes gilt seit dem 01.01.2022, sofern die Gesellschaft von ihrer Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG Gebrauch macht.

6 *Prinz*, FR 2010, 736, 737 f.; *Schmitt*, FR 2010, 750, 751; seit dem 01.01.2022 haben Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften nach § 1a KStG zudem die Möglichkeit, für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden.

7 *Raupach*, in: Pelka (Hrsg.), Europa- und verfassungsrechtliche Grenzen der Unternehmensbesteuerung (2000), 151, 152; genereller zur Kultur der Personenunternehmen: BT-Drs. 14/2683, S. 97; *Rädler*, in: Kirchhof et al. (Hrsg.), FS für Arndt Raupach (2006), 97, 98; *Prinz*, FR 2010, 736, 737; *Lang*, BB 2006, 1769, 1770; *Lang*, in: Ebling (Hrsg.), Besteuerung von Einkommen (2001), 49, 54.

8 *Statistisches Bundesamt*, Unternehmen in Deutschland: Anzahl der rechtlichen Einheiten* nach Rechtsform und Anzahl der Beschäftigten im Jahr 2018, abrufbar unter: <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/237346/umfrage/unternehmen-in-deutschland-nach-rechtsform-und-anzahl-der-beschaeftigten/> (zuletzt abgerufen am 02.12.2020).

9 Siehe <https://www.wuerth.de/web/de/awkg/impressum/impressum.php> (zuletzt abgerufen am 02.12.2020).

10 Siehe <https://www.lidl.de/de/impressum/s5> (zuletzt abgerufen am 02.12.2020).

11 Siehe <https://www.ritter-sport.de/de/impressum.html> (zuletzt abgerufen am 02.12.2020).

12 *Ritter*, FR 1978, 397, 397.

Existenz verdrängt“¹³. Auch über 40 Jahre später wird der Begriff „Verlust“ im deutschen Steuerrecht nicht definiert. Darüber hinaus ist § 15a EStG, der sich explizit insbesondere mit der Verlustverrechnung von Kommanditisten befasst, sowohl in der Rechtsprechung als auch in der Literatur und Gesetzgebung kontinuierlich präsent.¹⁴ So erfolgte zuletzt 2009 eine Änderung, die teils heftig kritisiert wird.¹⁵ Das Spektrum der Beurteilung des § 15a EStG reicht von: es handele sich „nicht um ein Meisterwerk des deutschen Gesetzgebers“¹⁶ bis hin zu einer schlichten „Mißgeburt“¹⁷. Die Verlustbehandlung hat erst kürzlich, in Folge der Covid19-Pandemie, wieder an Relevanz gewonnen. Nicht zuletzt deshalb, weil durch eine erhöhte und zeitnahe Verlustverrechnungsmöglichkeit eine stärkere Entlastung insbesondere der Unternehmen erreicht werden kann.

Ein Rechtsvergleich lohnt, da auch im Ausland die Bedeutung der transparenten Besteuerung aufgrund der mit einer transparenten Besteuerung einhergehenden Vorteile – namentlich der unmittelbaren Verlustzurechnung an die Gesellschafter – und nicht zuletzt wegen Optionsrechten und neuen Gesellschaftsformen immer mehr zunimmt.¹⁸ Ein Rechtsvergleich mit Frankreich ist dabei besonders interessant, da Frankreich für die Einordnung unter das Transparenz- oder Trennungsprinzip historisch an die Haftung der Gesellschafter anknüpft. Dieses Qualifikierungskriterium führt bis heute zu einer hybriden Besteuerung einer *société en commandite simple* (vergleichbar der deutschen Kommanditgesellschaft).¹⁹ Während die voll haftenden Gesellschafter, sofern es sich dabei um natürliche Personen handelt, mit ihren Gesellschaftsergebnissen der Einkommensteuer unterliegen, wird das Gesellschaftsergebnis der beschränkt haftenden Gesellschafter dem Körperschaftsteuerregime unterworfen. Demzufolge unterliegen Ausschüttungen an beschränkt haftende Gesellschafter der Dividendenbesteuerung.²⁰ Infolge der Sonderstellung beschränkt haftender Gesellschafter blieb in Frankreich das Problem der Verlustzuweisungsge-

13 Ritter, FR 1978, 397, 397.

14 Kopplin/Maßbaum/Sureth, WPg 2010, 1203, 1203.

15 S.u. D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a.

16 Sahrman, DStR 2012, 1109, 1115.

17 Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht (1993), S. 487; Knobbe-Keuk, NJW 1980, 2557, 2557, 2560.

18 Zur zunehmenden Bedeutung der Personengesellschaften und Nachweisen zu Vor- und Nachteilen der Personengesellschaft: Spengel/Schaden/Wehrße, StuW 2010, 44, 44.

19 S.u. C.I.3.b.i Einordnung in das Transparenz- oder Trennungsprinzip.

20 S.u. C.I.3.b.iii(2) Hybride Besteuerung.

sellschaften, wie es in den 60er Jahren in Deutschland auftrat, aus. Einer dem § 15a EStG vergleichbaren Vorschrift bedarf es in Frankreich nicht. Unter einem anderen Aspekt ist daneben ein Rechtsvergleich mit den USA lohnend. Die deutsche Regelung zur Verlustverrechnungsbeschränkung bei beschränkter Haftung ist von den US-amerikanischen Vorschriften inspiriert.²¹ Nach dem Vorbild der USA bezieht auch der deutsche Gesetzgeber hierfür die zivilrechtliche Haftung mit ein. Wie sich zeigen wird, hat der deutsche Gesetzgeber dies jedoch nicht konsequent umgesetzt und hierdurch – von der Literatur teils für verfassungswidrig gehaltene – Unstimmigkeiten verursacht.²²

Ein Rechtsvergleich ist möglich, da allen hier in den Blick genommenen Ländern das Instrument der Personengesellschaft bekannt und das Verständnis einer solchen im Wesentlichen gleich ist. Danach ist eine „Personengesellschaft ein Zusammenschluss von zwei oder mehr Personen auf Grundlage eines Vertrages zur Verfolgung eines gemeinsamen, (hier) wirtschaftlichen Zwecks [...], dass die Gewinne unmittelbar oder mittelbar via Ausschüttung zwischen den Gesellschaftern aufgeteilt werden, dass der Fortbestand der Gesellschaft mit dem Fortbestand der Gesellschafter in einer bestimmten Art und Weise verbunden ist, dass lediglich unbeschränkt haftende Gesellschafter zur (gemeinsamen) Geschäftsführung berechtigt sind und dass zumindest ein Gesellschafter unbeschränkt im Außenverhältnis für die Gesellschaft haftet.“²³ Eine Kapitalgesellschaft zeichnet sich demgegenüber durch eine von ihren Gesellschaftern getrennte Rechtspersönlichkeit aus, bei der der persönliche Status der Gesellschafter für die Gesellschaft unbedeutend ist.²⁴ Außerdem haften die Gesellschafter nicht für die Gesellschaftsverbindlichkeiten, es besteht die Möglichkeit der Fremdorganschaft und ein Gesellschaftsanteil ist leicht, wenn nicht gar frei, auf andere übertragbar.²⁵

21 BT-Drs. 8/3648, S. 16.

22 S.u. zum Vorwurf der Verfassungswidrigkeit: D.I.1.b.iii Erweiterter Verlustausgleich als Ausnahmeregel, und D.I.1.b.iv Einlage und spätere Verlustnutzung; Einführung des Absatz 1a, sowie zum Rechtsvergleich: D.II.2 Bestimmung des Verlustausgleichsvolumens – technische Anknüpfung.

23 *Spengel/Schaden/Wehrße*, StuW 2010, 44, 44; ausführlicher hierzu: *Hermann*, Die Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Mitgliedstaaten und den USA (2006), S. 27 ff.

24 *Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois/Vega Borrego*, in: Gutmann (Hrsg.), *Corporate Income Tax Subjects* (2015), 17, 18.

25 *Jiménez-Valladolid de L'Hotellerie-Fallois/Vega Borrego*, in: Gutmann (Hrsg.), *Corporate Income Tax Subjects* (2015), 17, 18.

In einem ersten Teil wird zunächst die Bedeutung der Personengesellschaft sowie des Transparenzprinzips erläutert, bevor sodann auf die verschiedenen Herangehensweisen an die Verlustverrechnung im Rahmen der transparenten Besteuerung eingegangen wird. Dabei wird auf einen möglichen, aber nicht zwingenden Gleichlauf von zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Behandlung eingegangen. Als mögliche Vorbilder für ein von den deutschen Steuervorschriften abweichendes System werden anschließend sowohl das französische als auch das US-amerikanische Konzept näher erörtert. Dem schließt sich eine rechtsvergleichende Analyse an, die zu klären versucht, ob ein vergleichbares System auch für Deutschland gangbar und erstrebenswert ist.

Im Anschluss erfolgt eine detaillierte Darstellung sowohl der deutschen als auch der US-amerikanischen Regelungen zum Verlustausgleich im Rahmen der transparenten Besteuerung sowie einer vergleichbaren französischen Regelung. Hierauf aufbauend werden einzelne Regelungsinhalte gegenübergestellt und die Möglichkeiten einer etwaigen Reform der deutschen Regelung insbesondere nach dem US-amerikanischen Vorbild erörtert.

Der letzte Teil der Arbeit beschäftigt sich mit den rechtlichen Rahmenbedingungen einer potenziellen Neuregelung und den Zielforderungen, die an sie gestellt werden, und mündet in einen konkreten Formulierungsvorschlag, der im Anschluss abschließend kommentiert wird.