

§ 14 Personengesellschaften in der Ertragsbesteuerung – am Beispiel der Zinsschranke

Bernd Heuermann

Seit vielen Jahren bin ich als Lehrbeauftragter, seit Frühjahr 2015 als Honorarprofessor lehrend mit dem Institut für Finanz- und Steuerrecht verbunden. Immer wieder vertrete ich dabei das Fach „Unternehmensbesteuerung“, ob im Rahmen einer Vorlesung oder als Kolloquium. Ein Kernpunkt meiner Veranstaltungen war und ist dabei die Besteuerung von Personengesellschaften. Dieses überaus komplexe Gefecht von Rechtsbeziehungen soll keine Geheimwissenschaft bleiben, was sie wegen ihrer fachlicher Vertretung durch einen überschaubaren Personenkreis mitunter zu sein scheint. Doch ich habe in den Jahren wirklich ganz ausgezeichnete Studenten begleiten dürfen, die im Unterricht selbst wie auch in so mancher Studienarbeit verschiedene Problematiken gekonnt aufzubereiten wussten. Dabei ist Heidelberg der Ort des Bundessteuergesetzbuches von *Paul Kirchhof*.¹ Dort regelt der § 42 die persönliche Steuerpflicht. Diese umfasst neben den natürlichen Personen steuerjuristische Personen i.S. des § 12 BStGB und damit auch Personenvereinigungen. Ist das eine Steuerinnovation, welche die Schwierigkeiten der Personengesellschaftsbesteuerung löst? Daran mag man denken; denn die Problematik der Personengesellschaftsbesteuerung ist vor allem darin begründet, dass im Einkommensteuergesetz lediglich die natürliche Person steuerpflichtig ist (§ 1 EStG).

1. Betrieb der Mitunternehmerschaft

Spielen wir das einmal an einem Detailproblem durch. § 4h Abs. 1 EStG beschränkt die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen eines Betriebs. Bei

¹ *Paul Kirchhof*, Bundessteuergesetzbuch, 2011.

Personengesellschaften kommt es *de lege lata* auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft an.² Wir unterscheiden nämlich die Mitunternehmerschaft von der Gesellschaft. Der Betrieb einer Mitunternehmerschaft (nicht derjenige der Personengesellschaft) umfasst auch das Sonderbetriebsvermögen und das Ergebnis von Ergänzungsbilanzen. Für eine auf die Mitunternehmerschaft bezogene Auslegung des § 4h EStG spricht der Wortlaut der Norm, die an den „Betrieb“ anknüpft, dessen Begriffsverständnis sich bei Mitunternehmerschaften auf den Verbund – die Mitunternehmerschaft – bezieht. Anderenfalls wird nicht klar, inwieweit man die Zinsgrenze mit der Freigrenze kumulativ oder zum Teil auf beiden Ermittlungsebenen berücksichtigen muss. Überdies stellt § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c) Satz 7 EStG explizit auf den „Betrieb der Mitunternehmerschaft“ ab. Für diese Zuordnung spricht auch § 4h Abs. 5 Satz 2. EStG. Deshalb ist es folgerichtig, auch den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zugrunde zu legen und für die Abzugsbeschränkung neben Veränderungen der Ergänzungsbilanzen (Korrektur der Anschaffungskosten des Gesellschafters) auch Ergebnisse im Sonderbetriebsvermögen (z. B. Schuldzinsen aus einem Darlehen zur Anschaffung des Gesellschaftersanteils als Sonderbetriebsausgaben) zu berücksichtigen.

2. Aufteilung der Schuldzinsen gesellschafterbezogen

In welchem Verhältnis Schuldzinsen aus dem Sonderbetriebsvermögen auf der Ebene der Gesellschaft oder beim Gesellschafter vom Abzug ausgeschlossen werden, ist nach ähnlichen Grundsätzen zu entscheiden, die bei der Schuldzinsenhinzurechnung nach § 4 Abs. 4a EStG gelten³. Trotz partieller Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft gilt ein „*duales System*“ der Gewinnermittlung, nach dem der Mitunternehmer einerseits dem mitunternehmerischen Verbund angehört, andererseits aber in eigener Person als Subjekt der Gewinnermittlung anzusehen ist (Grundsatz *transparenter Besteuerung*)⁴. Danach muss die Abziehbarkeit der Zinsen im Sonderbetriebsvermögen *gesellschafterbezogen* beurteilt werden. Denn das Sonderbetriebsvermögen ist dem Gesellschafter zuzurechnen; er allein erfüllt auch

² BMF-Schreiben v. 4.7.08, BStBl I 2008, 718, Tz. 6, 7.

³ Dazu BFH v. 29.3.07 - IV R 72/02, BStBl II 2008, 420; BFH v. 12.2.2014 - IV R 22/10, BStBl II 2014, 621; R. Wacker, BB 2007, 1932.

⁴ BFH v. 15.4.10, IV - B 105/09, BStBl II 2010, 971

mit der Aufnahme des Darlehens (z. B. zur Finanzierung seines Gesellschaftsanteils) den Tatbestand der Zinsaufwendungen, an den das Gesetz in § 4h Abs. 1 EStG die Abzugsbeschränkung knüpft.

3. Das duale System am Beispiel

Diese Maßstäbe ergeben für die Abzugsbeschränkung folgende Lösung: Für die Frage, in welcher Höhe Schuldzinsen geltend gemacht werden können, kommt es auf den Gesamtbetrieb der Mitunternehmerschaft an. In diese Berechnung sind also alle Aufwendungen im Gesamthandsvermögen und Sonderbetriebsvermögen zusammen zu rechnen. Übersteigen die Zinsaufwendungen auf Gesellschafts- und Gesellschafter-Ebene die schädliche Grenze des § 4h Abs. 1 EStG, sind sie nur i.H. des verrechenbaren EBITDA's abziehbar (Definition des EBITDA in § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG, verkürzt ist es 30% des um Zinsaufwendungen und Zinserträge sowie AfA bereinigten Gewinns). Das verrechenbare EBITDA bezieht sich auf den Gesamtbetrieb der Mitunternehmerschaft⁵. Doch in welcher Weise sind die Aufwendungen zu verteilen (zuzurechnen)? Denkbar ist eine Zuordnung nach Gewinnverteilungsschlüssel oder anhand der Verursachungsbeiträge.⁶ Vorzuziehen ist ein duales System: Da nur der Mitunternehmer, dem die Sonderbetriebsausgaben zugerechnet werden müssen, die dadurch ausgelöste Abzugsbeschränkung hinnehmen muss, kann er keine Sonderbetriebsausgaben geltend machen, wenn und soweit allein sie bewirken, dass der Betrieb insgesamt die schädliche Grenze überschreitet.

Beträgt z. B. bei der Mitunternehmerschaft das verrechenbare EBITDA 300 und sind der Gesellschaft im Gesamthandsvermögen 300 Schuldzinsen entstanden, so sind sie voll abziehbar. Ist an der Gesellschaft neben dem beherrschenden Mutterunternehmen auch ein Mitunternehmer beteiligt, der seine Beteiligung fremdfinanziert und deshalb 200 Zinsaufwand als Sonderbetriebsausgaben hat, so kann er diese Zinsen wegen § 4h Abs. 1 EStG nicht abziehen. Zwar sind auch die Aufwendungen – wie das verrechenbare EBITDA – grundsätzlich zusammenzurechnen (das wären dann hier 500). Das würde bedeuten, dass $(500 \cdot 300 =)$ 200 nicht abziehbar

⁵ Vgl. *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 12; *Seiler* in Kirchhof, § 4h Rz. 63.

⁶ Umfassend *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 175 ff.; *Kaltenbach/Layh*, Ubg 2014, 573 ff.

wären. Indes gilt nicht der Gewinnverteilungsschlüssel; vielmehr sind die nicht abziehbaren Aufwendungen allein dem Mitunternehmer zuzurechnen, dem sie als Sonderbetriebsausgaben zuzurechnen sind. Denn anderenfalls wären die im Gesamthandsvermögen entstandenen jeweils nach dem Gesellschaftsanteil zuordenbaren Zinsaufwendungen nur eingeschränkt abziehbar. Den übrigen Mitunternehmern müsste dann ein höherer Gewinn zugerechnet werden, obschon diese Steigerung allein durch Sonderbetriebsaufwendungen in der Sphäre des Mitunternehmers entstanden wäre, der seine Beteiligung fremd finanziert. Andererseits kann dieser Mitunternehmer seine im Sonderbetriebsvermögen entstehenden Schuldzinsen in vollem Umfang – und nur in seiner Person – abziehen, wenn im Gesamthandsvermögen etwa nur Schuldzinsen von 100 angefallen, insgesamt nach § 4h Abs. 1 EStG aber 300 abziehbar sind. Die Folge dieser Auslegung, dass der Zinsabzug vorrangig im Gesamthandsvermögen vorzunehmen ist, gilt aber nur, wenn sich das verrechenbare EBITDA aus dem Gesamthandsbereich speist. Ist das nicht der Fall, fließen auch Einnahmen aus dem Sonderbetriebsvermögen in den maßgeblichen Gewinn, muss der Anteil des Mitunternehmers am verrechenbaren EBITDA verhältnismäßig berücksichtigt werden.

Würde man statt dessen die Zinsaufwendungen der Gesamthand zunächst separat auf der Ebene des Gesamthandsvermögens abziehen (also 300) und anschließend die Abzugsbeschränkung auf Gesellschafter-Ebene, so wären (nach dem oben gebildeten Beispiel) insgesamt mehr als 300 abziehbar, was aber wegen der Abzugsbeschränkung auf insgesamt 300 ausscheidet⁷. Man vermeidet mit einer dualen Betrachtung auch Kaskadeneffekte bei mehrstufigen Beteiligungsstrukturen⁸.

4. Die steuerjuristische Person – eine Reduktion von Komplexität?

Ganz anders wäre die Lösung nach dem BStGB mit seiner steuerjuristischen Person. Steuerjuristische Person ist nach § 12 Abs. 1 Satz 2 BStGB eine Personenvereinigung des privaten Rechts. Dann müsste wohl die Gesellschaft und nicht die Mitunternehmerschaft nach § 42 BStGB steuer-

⁷ Zu abweichenden Auffassungen *Heuermann* in Blümich, § 4h EStG, Rz. 41 ff.

⁸ Eingehend *Schenke* in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4h Rz. D 19; *Heuermann* in Blümich, § 4h Rz. 42; *Liekenbrock*, DStR 2014, 991.

pflichtig sein und es müsste auf ihren Betrieb abgestellt werden. Alle Überlegungen zu einer Mitunternehmerschaft mit Sonderbetrieb und Ergänzungsbereich wären überflüssig. Denn die Mitunternehmerschaft ist ja keine Personenvereinigung des privaten Rechts, sondern eine steuerrechtliche Entität auf Grundlage von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Mit der steuerjuristischen Person wäre sicherlich eine große Reduktion von Komplexität erreicht. Die Rechtslage wäre so wie sie sich gegenwärtig bei einer Kapitalgesellschaft darstellt. Die Ebenen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter vermischen sich nicht, sondern bleiben streng getrennt. Beteiligungserlöse sind nicht zu versteuern; umgekehrt sind Aufwendungen nicht abziehbar (§ 52 BStGB). Eine andere Frage ist, ob dann nicht bisheriges Sonderbetriebsvermögen Gegenstand einer eigenen Leistungsfähigkeit des Gesellschafters darstellt und unabhängig von der Wertschöpfung der steuerjuristischen Person zu erfassen wäre. Hierauf antwortet das Bundessteuergesetzbuch in seinem Anhang mit der Bilanzordnung, § 5 Abs. 2 BilV kennt so etwas ähnliches wie das Sonderbetriebsvermögen I (als eigenständiges Überlassungsgeschäft mit Zuordnungsoption). Dient aber ein Wirtschaftsgut (hier bedeutsam: Darlehen) der Beteiligung selbst (Sonderbetriebsvermögen II), soll es bei § 52 Abs. 2 BStGB bleiben⁹. Die Frage, ob sich mit der Figur einer steuerjuristischen Person bei Betrachtung aller Ebenen wirklich Komplexität reduzieren lässt, kann ich noch nicht abschließend beantworten; sie muss deshalb offen bleiben.

⁹ Vgl. Bundessteuergesetzbuch, S. 1125.