

Personengesellschaften in der Insolvenz

Prof. Dr. Gerrit Frotscher

Personengesellschaften in der Insolvenz

Fehlende Konvergenz zwischen Zivil-/Insolvenzrecht und Steuerrecht

Die Problematik der Personengesellschaft in der Insolvenz liegt in der Unabgestimmtheit von Zivilrecht/Insolvenzrecht und Steuerrecht.

- Zivilrechtlich: Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft
- Insolvenzzurechtlich: Personengesellschaft ist selbständig insolvenzfähig
- Steuerrecht: Unterschied zwischen Ertragssteuerrecht und sonstigen Steuerarten:
 - USt/GewSt/KfzSt: Personengesellschaft ist selbständiges Steuersubjekt (steuerrechtsfähig)
 - ESt: Personengesellschaft ist nicht steuerrechtsfähig; Besteuerung erfolgt bei dem Gesellschafter

Personengesellschaften in der Insolvenz

Grundsätze der Besteuerung der Personengesellschaft:

- Personengesellschaft ist ertragsteuerlich „transparent“ (Transparenzprinzip)
- Zwei-Stufen-Theorie:
 - Ermittlung des Gewinns erfolgt auf der Ebene der Personengesellschaft (1. Stufe)
 - Der Gewinn wird durch die einheitliche und gesonderte Feststellung den Gesellschaftern zur Besteuerung zugewiesen
- Folgen der Zwei-Stufen-Theorie:
 - Alle Elemente, die den gewerblichen Gewinn aus der Beteiligung an der Personengesellschaft betreffen, sind in die erste Stufe (Gewinnermittlung auf der Ebene der Personengesellschaft) einzubeziehen
 - Das betrifft auch Faktoren, die auf der Ebene der Gesellschafter verwirklicht wurden (Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebsausgaben und –einnahmen)

Personengesellschaften in der Insolvenz

Grundsätze der Besteuerung der Personengesellschaft:

- Weitere Folgen der Zwei-Stufen-Theorie:
 - Der auf der 1. Stufe ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb unterliegt bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer
 - Das betrifft auch Faktoren, die auf der Ebene der Gesellschafter verwirklicht wurden (Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebsausgaben und –einnahmen)
 - Als Folge beeinflussen Faktoren aus dem Vermögen der Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen; auch Ergänzungsbilanzen) die steuerliche Belastung der Personengesellschaft (Gewerbesteuer)
 - Umgekehrt beeinflussen Faktoren aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft die steuerliche Belastung der Gesellschafter (Gewinne, Verluste)
 - Fazit: Die insolvenzrechtliche Separierung von Vermögen der Personengesellschaft und der Gesellschafter kollidiert mit dem Steuerrecht

Personengesellschaften in der Insolvenz

Grundsätze der Insolvenz der Personengesellschaft:

- Personengesellschaft und Gesellschafter sind jeweils gesondert insolvenzfähig:
 - Insolvenzmasse der Personengesellschaft ist nur ihr Gesamthandsvermögen
 - Insolvenzmasse des Gesellschafters ist das Sonderbetriebsvermögen und sein sonstiges Vermögen
- Fazit: Die insolvenzrechtliche Separierung von Vermögen der Personengesellschaft und der Gesellschafter kollidiert mit dem Steuerrecht

Personengesellschaften in der Insolvenz

Beispiele (1):

- Der Gesellschafter hat ein Grundstück an die Personengesellschaft vermietet. Im Zuge der Insolvenz der Personengesellschaft wird der Mietvertrag aufgelöst.

Folge: Die Beendigung des Mietvertrags bewirkt eine Entnahme des Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaft mit Realisierung der stillen Reserven. Der Gewinn unterliegt bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer, bei dem Gesellschafter der Einkommensteuer.

Personengesellschaften in der Insolvenz

Beispiele (2):

- Die Personengesellschaft hält ein Grundstück im Gesamthandsvermögen. Im Zuge der Insolvenz der Personengesellschaft wird das Grundstück unter Realisierung stiller Reserven veräußert.

Folge: Der Veräußerungsgewinn unterliegt bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer, bei dem Gesellschafter der Einkommensteuer. Das gilt auch dann, wenn der Gesellschafter nicht persönlich haftet und er keine Mittel aus der Personengesellschaft zur Begleichung der Steuerschuld erhält.

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(1) Insolvenzverfahren über den Gesellschafter, nicht über die Personengesellschaft

Lösung: Zur Insolvenzmasse des Gesellschafters gehört auch die Beteiligung an der Personengesellschaft, über die der Insolvenzverwalter verwaltungs- und verfügungsberechtigt ist. Durch gewinne wird die zur Insolvenzmasse gehörende Beteiligung wertvoller. Bei Gewinnen der Personengesellschaft trägt diese die Gewerbesteuer, die Einkommensteuer ist, je nach Zeitpunkt der Begründung der Forderung, Masse- oder Insolvenzforderung.

Verluste der Personengesellschaft mindern im Rahmen der steuerlichen Verlustabzugsbeschränkungen (insbes. § 15a EStG) die steuerpflichtigen Einkünfte der Insolvenzmasse.

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(2) Insolvenzverfahren über die Personengesellschaft, nicht über den Gesellschafter

(a) Gewinne der Personengesellschaft

Lösung: Die Gewinne fallen in die Insolvenzmasse, für die die Personengesellschaft der GewSt unterliegt. Die Einkommensteuer trifft den Gesellschafter.

➤Haftet er für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft, mindern die Gewinne seine Haftung, erhöhen also seine Leistungsfähigkeit. Die Einkommensbesteuerung ist gerechtfertigt.

➤Haftet er nicht persönlich, ist seine Leistungsfähigkeit nicht erhöht, die Besteuerung daher ungerechtfertigt; Billigkeitsmaßnahme erforderlich

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(2) Insolvenzverfahren über die Personengesellschaft, nicht über den Gesellschafter

(b) Verluste der Personengesellschaft

Lösung: Die Verluste mindern die Insolvenzmasse. Die Steuermindern kommt im Rahmen der Abzugsbeschränkungen dem Gesellschafter zu Gute. Für eine Verpflichtung des Gesellschafters, die Steuervorteile zur Insolvenzmasse zu leisten, fehlt m.E. die Rechtsgrundlage.

Daher unbefriedigende Rechtslage.

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(2) Insolvenzverfahren über die Personengesellschaft, nicht über den Gesellschafter

(c) Gewinne und Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen

Lösung: Gewinne und Verluste berühren die Insolvenzmasse nicht. Einkommensteuerlich treffen sie zu Recht den Gesellschafter, da das Sonderbetriebsvermögen in seinem Eigentum steht.

Jedoch ist Personengesellschaft Steuerschuldner der GewSt bei Gewinnen aus dem Sonderbetriebsvermögen. Da das Sonderbetriebsvermögen aber nicht zur Insolvenzmasse gehört, nicht der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis des Insolvenzverwalters unterliegt, die GewSt nicht auf Handlungen des Insolvenzverwalters beruht und die Insolvenzmasse nicht bereichert ist, kann die GewSt nicht gegen die Insolvenzmasse geltend gemacht werden. Für eine Steuerschuldnerschaft des Gesellschafters fehlt die Rechtsgrundlage.

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(3) Insolvenzverfahren über die Personengesellschaft und über den Gesellschafter

(a) Gewinne und Verluste aus dem Gesamthandsvermögen

Problem: Gewinne der Personengesellschaft führen zur ESt-Schuld des Gesellschafters, aber:

- Insolvenzforderung? → nicht vor Insolvenzeröffnung über Gesellschaftervermögen begründet
- Masseforderung? → nicht durch den Insolvenzverwalter der Gesellschafterinsolvenz verursacht

Personengesellschaften in der Insolvenz

Lösungsansatz:

(3) Insolvenzverfahren über die Personengesellschaft und über den Gesellschafter

Lösung: ESt-Forderung kann in Gesellschafter-Insolvenz nur geltend gemacht werden, wenn Masse dieses Insolvenzverfahrens bereichert ist.

➤ Soweit der Gesellschafter haftet, ist durch die Gewinne die Insolvenzmasse des Gesellschafters bereichert, da die Haftung für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft gemindert wird. ESt ist daher Masseforderung oder Insolvenzforderung.

➤ Haftet der Gesellschafter nicht, ist die Insolvenzmasse in der Gesellschafterinsolvenz nicht bereichert. Die ESt richtet sich gegen das insolvenzfreie Vermögen; ev. Billigkeitsmaßnahme, da seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht erhöht ist

Exkurs: Sanierung/Insolvenz und Unternehmenssteuerreform

Zinsschranke

- Steuerlich abziehbar sind nur 30 % des EBIDTA
- Ausnahmen:
 - Kleinbetragsregelung
 - Fehlende Konzernzugehörigkeit
 - Escape-Klausel
- Zinsvortrag
- Folgen:
 - Beruht der Verlust nur auf hohen Zinsen, kann trotz betriebswirtschaftlichen Verlustes eine Steuerbelastung entstehen
 - Zinsvortrag geht bei Mitunternehmerschaft bei Gesellschafterwechsel bzw. bei Körperschaften entspr. § 8c KStG unter

Exkurs: Sanierung/Insolvenz und Unternehmenssteuerreform

Verlustbeschränkung, § 8c KStG

- Verlustausgleich/Verlustabzug wird ausgeschlossen
 - Anteilig bei Übertragung von mehr als 25 % der Anteile;
 - Vollständig bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile
 - Auch mittelbare Übertragungen werden erfasst
 - Keine Sanierungsklausel
- Folgen für Sanierungen:
 - Bei Forderungserlass und Anteilseignerwechsel muss der Forderungserlass vor dem Anteilseignerwechsel erfolgen, da sonst ein steuerpflichtiger Sanierungsgewinn entsteht, Verlustvorträge aber untergegangen sind
 - Einstieg neuer Investoren wird weniger attraktiv
 - Verbleibende Minderheitsgesellschafter werden durch Untergang der Verlustvorträge geschädigt.

Exkurs: Sanierung/Insolvenz und Unternehmenssteuerreform

Folge der Zinsschranke und des § 8c KStG

Optionen für ein Unternehmen in der Krise werden reduziert:

- Aufnahme von Fremdkapital führt zur Zinsschranke, § 4h EStG, § 8a KStG
- Aufnahme neuer Gesellschafter zur Eigenkapitalfinanzierung führt zum Verfall der Verlustabzüge
- Auch bei Verschmelzung, Spaltung und Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft gehen die Verlustvorträge nicht über
- Verluste können durch Besserungsschein in die Zeit nach einem schädlichen Beteiligungserwerb verlagert werden.
 - A.A. BMF v. 2.12.2003, IV A 2 - S 2743 - 5/03, BStBl I 2003, 648, Tz 2d