

Mitbegründer: Dr. Hans Flick, Dr. Wilfried Dann. Ständige Mitarbeiter: Dr. Klaus-Dieter Borchardt, Europäische Kommission, Brüssel; Dr. Roland Felkai, Steuerberater, Rödl & Partner, Budapest; Hans F. W. Flick, CPA, KPMG, Chicago; Hans Galavazi, Freshfields, Amsterdam; Dr. Pierre-Olivier Gehriger, KPMG, Zürich; Albrecht Hagert, KPMG Wideri, Helsinki; Dr. Hartmut Hahn, MinRat, Erfurt; Charles Kern, Expert comptable, FIBA, Straßburg; Andreas Kolb, Rechtsanwalt, eidg. Steuerverwaltung, Bern; Dr. Helmut Krabbe, MinRat, Bonn; Dr. Eduard Lobis, Dottore Commercialista, Revisore Contabile, Mailand; Prof. Dr. Helmut Loukota, MinRat, Wien; Prof. em. Leif Mutén, Stockholm; Manfred Naumann, RegDir, Berlin; Dr. Rosemarie Portner, LL.M., Rechtsanwältin, Meilicke Hoffmann & Partner, Bonn; Anno Rainer, Rechtsanwalt, Deloitte & Touche, Brüssel und München; Bart Rubbens, Loyens & Loeff, Frankfurt a. M.; Prof. DDr. Hans Georg Ruppe, Graz; Prof. Dr. Christian Schmidt, Steuerberater, Rödl & Partner, Georg-Simon-Ohm-FH Nürnberg; Dr. Peter Urbatsch, LL.M., MBA, Mühlheim a. d. Ruhr; Lucie Vorlíčková, LL.M., Vorlíčková & Leitner, Prag; Michael Wichmann, RegDir, Berlin; Ulrich Wolff, LL.M., MinRat, Berlin

STEUERRECHT

AUFSÄTZE

Prof. Dr. Johanna Hey und Dipl.-Finanzwirtin stud. jur. Heide Bauersfeld, beide Düsseldorf

Die Besteuerung der Personen(handels)gesellschaften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, der Schweiz und den USA

Der Beitrag gibt einen Überblick über die ertragsteuerrechtliche Einordnung der Personengesellschaft in den Mitgliedstaaten der EU, den USA und der Schweiz. Deutlich wird dabei die Vielfalt der im Ausland verfolgten Personengesellschaftskonzepte.

Einleitung

Unter dem Druck des internationalen Steuerwettbewerbs¹ in der Körperschaftsteuer werden derzeit verschiedene Modelle zur rechtsformneutralen Absenkung der Belastung von Kapitalgesellschaften diskutiert. Der deutsche Steuergesetzgeber steht in dem Dilemma, dass er nicht einerseits die Körperschaftsteuer signifikant absenken kann, ohne gleichzeitig flankierende Maßnahmen für Personenunternehmen anzubieten. Der Widerstand der Personenunternehmen, die in Deutschland mit über 85 % deutlich in der Überzahl sind, gegen eine einseitige Entlastung nur der Kapitalgesellschaften ist vorprogrammiert. Dabei sind die Möglichkeiten, mittels § 35 EStG die Belastungssituation des Personenunternehmens der aus Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer resultierenden Belastung thesaurierter Gewinne von Kapitalgesellschaften anzunähern, ausgereizt. Es bedarf daher eines neuen Lösungsansatzes. Das Spektrum² der diskutierten Alternativen reicht von einer unternehmensformneutralen Flat Tax über Optionen innerhalb der Einkommensteuer für einen ermäßigten Tarif (sog. Tarifoption) oder alternativ zur Körperschaftsteuer bis hin zur zwingenden Einbeziehung sämtlicher Personenunternehmen in die Körperschaftsteuer.

Dabei stößt eine grundlegende Neuordnung der Unternehmensbesteuerung auf zahlreiche Vorbehalte. Neue Konzepte müssen zunächst den Beweis ihrer Praktikabilität erbringen; sie müssen überdies einerseits den Anforderungen des internationalen Wettbewerbs genügen, andererseits mit den Wertungen des Internationalen Steuerrechts kompatibel sein und sich in das bestehende Geflecht der DBA einfügen.

Auf der Suche nach alternativen Formen der Unternehmensbesteuerung kann der Blick über die Landesgrenzen auf andere Rechtssysteme und den dortigen Stand der Entwicklung hilfreich sein. Zwar spielen Personengesellschaften nirgendwo sonst zahlenmäßig eine so große Rolle wie in Deutschland, doch steht dies der Übertragbarkeit im Ausland praktizierter Konzepte nicht generell entgegen. Die Vielgestaltigkeit der im Ausland verfolgten Konzepte der Personengesellschaftsbesteuerung ist vielmehr lebendiger Beweis dafür, dass alternative Formen der Personengesellschaftsbesteuerung nicht nur in der Theorie denkbar, sondern auch in der Praxis umsetzbar sind.

Betrachtet man im Folgenden die Systeme der (alten) EU-Mitgliedstaaten, der Schweiz und der USA, so ergibt sich ein

1) Siehe ZEW/Ernst & Young, Company Taxation in the New Member States. Survey of the Tax Regimes and Effective Tax Burdens for Multinational Investors, 2003.

2) Siehe u. a. Kirchhof, EStGB, § 1, §§ 11 ff.; ders., DStR 2003, Beilhefter 5 zu Heft 37, 1 f.; Rose, Einfachsteuergesetz, II 4.2.; Hey, StuW 2004, 193, 210; Mischke, DStR 2004, Beilhefter 1 zu Heft 14, 1, 3.; BDJ u. a., Grundsatzanforderungen an eine Reform der Unternehmensbesteuerung, S. 12 ff.

AUFSÄTZE

breites Spektrum einer mehr oder weniger stark ausgeprägten Annäherung von Personen- und Kapitalgesellschaftsbesteuerung. Zudem lassen sich, auch wenn es dem Grunde nach bei einer transparenten Besteuerung der Personengesellschaft bleibt, weil diese nicht als juristische Person eingeordnet wird, in der Ausgestaltung der Transparenz erhebliche Unterschiede feststellen. Diese mögen ihre Ursache z. T. in der jeweiligen zivilrechtlichen Dogmatik der Personengesellschaft haben, lassen sich unter dem Gesichtspunkt wirtschaftlicher Betrachtungsweise aber vom nationalen Zivilrecht abstrahieren. Besonderes Augenmerk wurde als einem der zentralen Streitthemen in der Reform der Unternehmensbesteuerung der Verlustverrechnung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene geschenkt. Die Untersuchung schließt mit einem Kurzüberblick über die Personengesellschaftsbesteuerung in den neuen EU-Mitgliedstaaten.

2. Die alten EU-Mitgliedstaaten, die Schweiz und die USA

2.1 Annäherung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften

2.1.1 Zwingende Körperschaftsteuerpflicht von Personenhandels-gesellschaften: Belgien, Portugal, Spanien und Griechenland

Soweit Personengesellschaften im Ausland zwingend der Körperschaftsteuer unterliegen, ist dies regelmäßig dem Umstand geschuldet, dass Personenhandelsgesellschaften vor allem im römischen Rechtskreis *zivilrechtlich* als juristische Personen eingeordnet werden. Die Erweiterung der Körperschaftsteuerpflicht ist nicht das Resultat eines wirtschaftlichen Typenvergleichs, vielmehr wird rechtsformabhängig an die zivilrechtlichen Wertungen angeknüpft. Deshalb bleibt der Einzelunternehmer als natürliche Person grds. einkommensteuerpflichtig.

Die solcherart körperschaftsteuerpflichtigen Personengesellschaften unterliegen der Körperschaftsteuer zu denselben Bedingungen wie Kapitalgesellschaften. Folge der zwingenden Körperschaftsteuerpflicht der Personenhandelsgesellschaft ist insbesondere, dass – unabhängig von der persönlichen Haftung der Gesellschafter – eine Verlustverrechnung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene nicht möglich ist, sondern wie bei der Kapitalgesellschaft lediglich ein Verlustvor- und -rücktrag auf Ebene der Gesellschaft in Betracht kommt³.

Belgien: Nach belgischem Recht sind alle erwerbswirtschaftlich tätigen Gesellschaften mit Rechtspersönlichkeit körperschaftsteuerpflichtig. Da das belgische Handels- und Gesellschaftsrecht auch den Personenhandelsgesellschaften (*Société en commandite simple/Société en nom collectif*) Rechtspersönlichkeit einräumt, fallen sie automatisch in den Anwendungsbereich der Körperschaftsteuer⁴. Eine Option kleinerer Personengesellschaften zur Einkommensteuer ist seit dem VZ 1987 nicht mehr möglich⁵.

Portugal und Spanien: Auch das portugiesische Gesellschaftsrecht räumt allen in gewerblicher Form eingetragenen Personengesellschaften Rechtspersönlichkeit ein. Personenhandelsgesellschaften (*Sociedade em nome colectivo*) sowie ihnen auf Grund ihrer kaufmännischen Betätigung vergleichbare Personengesellschaften unterliegen trotz zivilrechtlich unbeschränkter Haftung der Gesellschafter damit zwingend der Körperschaftsteuer⁶. Auch in Spanien gelten Personenhandelsgesellschaften (*Sociedad Regular Colectiva/Sociedad en Commandita*) als juristische Personen und sind folglich stets körperschaftsteuerpflichtig⁷.

Eine Besonderheit gilt in Spanien für körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaften, deren Anteile zu mehr als 50 % in Fami-

lienbesitz oder von maximal 10 Anteilseignern gehalten werden. Für sie galt bis 2002 eine Durchgriffsbesteuerung (sog. „transparencia fiscal“) mit der Folge, dass sämtliche Gewinne unmittelbar der Einkommensteuer unterlagen. Mit Wirkung zum 1. 1. 2003 ist die „transparencia fiscal“ durch ein Sonderregime für Vermögensverwaltungsgesellschaften („sociedades patrimoniales“) ersetzt worden. Danach werden o. g. Gesellschaften abschließend auf Gesellschaftsebene besteuert, allerdings bestimmen sich sowohl Einkommensermittlung als auch Steuersatz nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes⁸.

Griechenland fällt im Vergleich zu den obigen Ländern aus dem Rahmen. Die Besteuerung natürlicher und juristischer Personen ist im Einkommensteuergesetz geregelt; ein eigenständiges Körperschaftsteuergesetz existiert nicht⁹. Bereits seit 1992 werden Personengesellschaften (*Eterorythmos eteria = EE/Omorythmos eteria = OE*) in Griechenland nicht mehr durch unmittelbare Zurechnung des Gesellschaftsgewinns beim jeweiligen Gesellschafter besteuert. Vielmehr wird ihnen nach griechischem Einkommensteuerrecht eigene Rechtspersönlichkeit zuerkannt. Damit sind Personengesellschaften als dritte Gruppe neben natürlichen Personen und Körperschaften Subjekte der Einkommensteuer. Der Gewinn der Personengesellschaft wird allerdings nicht wie bei natürlichen Personen dem progressiven Tarif (mit Spitzensteuersatz 40 % in 2003), sondern ebenso wie bei Kapitalgesellschaften einem Proportionalatz unterworfen. Dabei liegt die Belastung der Personengesellschaft mit einem Steuersatz von 25 % (ab 2000) deutlich unter der einer Kapitalgesellschaft, die mit 35 % (ab 2003) belastet ist¹⁰.

Besonderheiten gelten für jene drei Hauptgesellschafter der OHG und KG vergleichbaren OE und EE, die den größten Gesellschaftsanteil innehaben und zudem persönlich haften. Bei ihnen besteht die Möglichkeit, bis zu 50 % des auf den jeweiligen Vollhafter entfallenden Reingewinns als Unternehmerlohn mit dem persönlichen progressiven Einkommensteuersatz zu belasten. Die den persönlichen Steuersätzen unterworfenen Beiträge werden dann bei der Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens der Personengesellschaft nicht mehr berücksichtigt, sondern als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der natürlichen Person erfasst. Diese Option kann auf einzelne Beteiligungen beschränkt werden und bindet den jeweiligen Gesellschafter für

3) Zur Verlustverrechnung s. u. a. IBFD, Steuerberater Handbuch Europa, 1997/2004, Belgien, Rn. C 76; Portugal, Rn. C 106; Spanien, Rn. C 85.

4) Hey, in: H/H/R, EStG/KStG, 1950/2005, Einf. KSt, Rn. 232; Schiffer, in: Mennel/Förster (Hrsg.), Steuern in Europa, Amerika und Asien, 1980/2005, Belgien, Rn. 236; Offermanns, in: Kesti (Hrsg.), Guides to European Taxation – The Taxation of Companies in Europe, 1972/2005, Belgium, 0.1.4., 2.2.1.; Vanderkerken, in: Bater (Hrsg.), Guides to European Taxation – Taxation of Individuals in Europe, 1991/2004, Belgium, 2.1.3.; Kesti (Hrsg.), Supplementary Service to European Taxation, 1963/2005, Sec. A, Belgium, 1.2.

5) Hey (Fn. 4), Rn. 232.

6) Duggan, in: Bater (Fn. 4), Portugal, 2.1.3.; Caballero/de Sousa da Camara, in: Kesti, Companies (Fn. 4), Portugal, 1.2.4.1.2., 2.3.; IBFD (Fn. 3), Portugal, Rn. C 85 f.

7) Courage, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Spanien, Rn. 296, 45; Raventos/de la Cueva González-Cotera, in: Kesti, Companies (Fn. 4), Spain, 2.3., 14.2.

8) Folge sind u. a. Verlustausgleichsverbote zwischen Einkünften der Gesellschaft innerhalb eines Jahres und die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze von 15 % auf spezielles (bestimmte Veräußerungsgewinne) und 40 % auf allgemeines Einkommen; vgl. hierzu Courage, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Spanien, Rn. 335 ff., 62 ff.; Raventos/de la Cueva González-Cotera, in: Kesti, Companies (Fn. 4), Spain, 14.6.; IBFD (Fn. 3), Spanien, Rn. C 71/86.

9) Groos, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Griechenland, Rn. 8, 11; IBFD (Fn. 3), Griechenland, Rn. C 3, 66; Mavraganis, in: Kesti, Suppl. Service (Fn. 3), Sec. A, 1.2.

10) IBFD (Fn. 3), Griechenland, Rn. C 21, 61, 92; Groos, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Griechenland, Rn. 102 f., 162, 179.

AUFSÄTZE

lediglich einen Veranlagungszeitraum¹¹. Eine entsprechende Regelung kommt im Übrigen auch den drei Hauptgesellschafter-Geschäftsführern einer griechischen GmbH (EPE) zugute¹².

Der Unternehmerlohn kann mit Verlusten der Gesellschafter aus anderen Einkunftsquellen innerhalb eines Veranlagungszeitraums ausgeglichen werden¹³. Die Möglichkeit, Gesellschaftsverluste mit positiven Gesellschaftereinkünften zu verrechnen, besteht dagegen nicht.

2.1.2 Wechselseitige Optionen zu Körperschafts- bzw. Einkommensbesteuerung: Frankreich und USA

Neben der zwangsweisen Körperschaftsteuerpflicht (bestimmter) Personengesellschaften finden sich im Ausland auch Optionssysteme, und zwar sowohl mit Wahlrecht für Personenunternehmen zur Körperschaftsteuer als auch für Kapitalgesellschaften zur Einkommensteuer. Dabei wird auf die optierenden Kapitalgesellschaften das Transparenzprinzip, auf die optierenden Personengesellschaften das Trennungsprinzip angewandt.

Frankreich folgt grundsätzlich einem dualen System der Unternehmensbesteuerung, wobei die Zuordnung weitgehend unabhängig davon erfolgt, ob es sich bei dem zu beurteilenden Unternehmen um eine juristische Person oder eine mit Rechtspersönlichkeit ausgestattete Gesellschaftsform handelt¹⁴. Obwohl Personenhandelsgesellschaften (*société en nom collectif* – SNC und *société en commandite simple* – SCS) nach französischem Verständnis juristische Personen sind, unterliegen sie der Körperschaftsteuer nur unter bestimmten Voraussetzungen¹⁵. Die Begründung der Körperschaftsteuerpflicht richtet sich nach der zivilrechtlichen Haftung der Gesellschafter, so dass zunächst zwischen beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern einer Personengesellschaft zu unterscheiden ist. Die Gewinnanteile des haftungsmäßig mit Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft vergleichbaren Kommanditisten werden zwingend der Körperschaftsteuer unterworfen. Die persönlich haftenden Gesellschafter einer französischen OHG (SNC) oder KG (SCS) sind dagegen nach dem Transparenzprinzip grundsätzlich mit den ihnen zuzuordnenden Gewinnanteilen einkommensteuerpflichtig.

Diese erste steuerliche Einordnung ist allerdings auf Grund der Existenz vielfältiger Optionsmöglichkeiten in beide Richtungen nicht abschließend und gestaltunfähig. Zunächst besteht eine Optionsmöglichkeit für Personenhandelsgesellschaften selbst, sich insgesamt als Körperschaften besteuern zu lassen, da diese Gesellschaften dem Idealtyp einer Personenvereinigung nicht einwandfrei zugeordnet werden können¹⁶. In umgekehrter Richtung können grundsätzlich der Körperschaftsteuer unterliegende Familien-GmbHs (*société à responsabilité limitée (SARL) de caractère familial*) zur Einkommensbesteuerung optieren¹⁷. Die Ein-Mann-GmbH (*entreprises unipersonnelles à responsabilité limitée – EURL*) wird generell der Einkommensteuer unterworfen. Allerdings besteht auch für sie eine Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer¹⁸.

Soweit Personengesellschaften weder zwingend noch optional in den Anwendungsbereich des Körperschaftsteuergesetzes fallen, findet das Transparenzprinzip Anwendung¹⁹. Allerdings gilt es nur bei wenigen Gesellschaften in seiner reinen Form (*sociétés transparentes*), so dass die Gesellschaft als solche vollkommen außer Betracht bleibt (so nur bei sog. „Zurechnungsgesellschaften“ – *société immobilière de co-proprieté*). Im Regelfall ist das Transparenzprinzip dahin gehend modifiziert, dass Personengesellschaften steuerrechtlich eingeschränkt als Steuersubjekte anerkannt werden (*sociétés translucide*), so insbesondere dadurch, dass der Gewinn zunächst auf Ebene der Gesellschaft ermittelt wird und diese darüber hinaus zur Abgabe der Steuererklärung verpflichtet

ist²⁰. Die partielle steuerliche Anerkennung wird zumindest teilweise auch in der Beziehung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter deutlich, indem Zinsen für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen als Aufwand auf Gesellschaftsebene und Einnahmen aus Kapitalvermögen beim Gesellschafter zu erfassen sind²¹. Tätigkeitsvergütungen der Gesellschaft an ihren Gesellschafter unterliegen dagegen einem Abzugsverbot²².

Verluste aus der Beteiligung an einer nicht der Körperschaftsteuer unterworfenen Personengesellschaft können uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden. Ausnahmen existieren lediglich für Verlustzuweisungsgesellschaften²³. Anwendbar ist dieser Grundsatz außerdem nicht auf die Verlustanteile des gerade diesbezüglich nicht der Einkommensteuer unterworfenen Kommanditisten. Einer § 15a EStG entsprechenden Regelung bedarf es folglich nicht²⁴.

USA: Die Unternehmensbesteuerung in den USA ist zwar gekennzeichnet durch ein Nebeneinander von Transparenz- und Trennungsprinzip, allerdings wird nur lose an die Rechtsform der jeweiligen Gesellschaften angeknüpft, um den gesellschaftsrechtlichen Unterschieden im Recht der Einzelstaaten Rechnung zu tragen – ein Aspekt, der auch für die Unternehmensbesteuerung in der EU von Interesse sein könnte.

Traditionell wurden Gesellschaften anhand eigenständiger steuerlicher Kriterien entweder der Körperschaft- oder der Einkommensteuer zugeordnet (sog. „resemblance test“), so dass bei entsprechender gesellschaftsrechtlicher Ausgestaltung unter Umständen Personengesellschaften wie Kapitalgesellschaften nach dem Trennungsprinzip oder Kapitalgesellschaften wie Personengesellschaften nach dem Transparenzprinzip besteuert wurden. Schwierigkeiten bereitete dabei insb. die Einordnung hybrider Rechtsformen wie der *Limited Liability Company (LLC)*²⁵. Um die Einordnung zu vereinfachen, wird nun eine Option aller Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer zugelassen („check the box“-Verfahren). Hierdurch wird gerade den Gesellschaften, die nach früherem Recht entweder der Körperschafts- oder der Personengesellschaftsbesteuerung unterworfen wurden, zur Vermeidung von Abgrenzungsproblemen insgesamt ein Wahlrecht eingeräumt, welche Besteuerung sie wählen²⁶. Die sog. C-Corpo-

11) Karakitis, Die ertrag- und vermögenssteuerliche Behandlung von Gewerbebetrieben und Betriebsstätten in Deutschland und Griechenland, 1996, S. 40; KPMG, Investment in Greece, 1999, S. 55; Groos, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Griechenland, Rn. 11, 25; IBFD (Fn. 3), Griechenland, Rn. C 66; Mavraganis, in: Kesti, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. A, 1.2.

12) Groos, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Griechenland, Rn. 25, 156; KPMG (Fn. 11), S. 55.

13) Groos, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Griechenland, Rn. 12 ff., 20 ff.

14) Dowier, in: Van Raad/Betten (Hrsg.), The International Guide to Partnerships, 1996/2004, France, 5.1.1.2.

15) Dowier (Fn. 14), France, 1.1.1.1., 5.1.1.2.

16) Dowier (Fn. 14), France, 5.1.1.4, 5.1.1.6.; Hey (Fn. 4), Rn. 260; Ruppe, in: H/H/R, EStG/KStG, 1950/2005, Einf. ESt, Rn. 193; Bippius, DStR 1998, 749; Kaufmann/Schäfer, IStR 2000, 161 ff.; IBFD (Fn. 3), Frankreich, Rn. C 118.

17) Dowier (Fn. 14), France, 5.1.1.8.(10); Hey (Fn. 4), Rn. 260.

18) Hellio/Thill, Steuern in Frankreich, 2002, Rn. 496; Dowier (Fn. 14), France, 5.1.1.8.(11).

19) Hierzu auch Hey (Fn. 4), Rn. 260; IBFD (Fn. 3), Frankreich, Rn. C 118.

20) Dowier (Fn. 14), France, 5.1.1.2.; Hellio/Thill (Fn. 18), Rn. 497.

21) Hellio/Thill (Fn. 18), Rn. 63.

22) Dowier (Fn. 14), France, 5.4.1.2.; Hellio/Thill (Fn. 18), Rn. 63.

23) Hellio/Thill (Fn. 18), Rn. 65.

24) Bippius, DStR 1998, 749, 757.

25) Zur Einordnung nach deutschem Recht Lemaitre/Schnittker/Siegel, GmbHR 2004, 618.

26) Hey (Fn. 4), Rn. 440; Ruppe (Fn. 16), Rn. 343; Missener, in: Mennel/Förster (Fn. 4), USA, Rn. 217 ff.; Kesselmeier, Die partnership im US-Steuerrecht, 2000, S. 23 ff.

AUFSÄTZE

rations, also im Wesentlichen größere Kapitalgesellschaften, unterliegen dagegen weiterhin zwingend der Körperschaftsteuer. Kapitalgesellschaften mit bis zu 75 Gesellschaftern, die sog. S-Corporations, können dagegen zur Personengesellschaftsbesteuerung optieren.

Soweit Personengesellschaften nicht zur Körperschaftsteuer optieren, gilt das Transparenzprinzip. Der Gewinn wird den Gesellschaftern zugerechnet und unmittelbar bei diesen besteuert²⁷. Dabei wird der Gesellschaft selbst Subjektfähigkeit im Hinblick darauf zugesprochen, dass steuerliche Wahlrechte, Einkunftsarten, Verluste und Abzüge auf Gesellschaftsebene angewandt werden²⁸. Schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden steuerrechtlich anerkannt und wie zwischen fremden Dritten behandelt, auch wenn der Gesellschafter nicht wie ein fremder Dritter, sondern in seiner Eigenschaft als Gesellschafter tätig wird. Im letzteren Fall ist allerdings eine Abgrenzung zur Gewinnverteilungsabrede geboten, die auf Gesellschaftsebene erfolgsneutral zu behandeln ist²⁹.

Ein schließlich dem Gesellschafter zuzuweisender Verlustanteil ist mit seinen anderen positiven Einkünften desselben Jahres verrechenbar. Diese grundsätzliche Verlustverrechnungsmöglichkeit ist vor dem Hintergrund des einheitlichen amerikanischen Einkommensbegriffs wenig überraschend. Allerdings ist die Höhe des Verlustausgleichs eines Personengesellschafters im Vergleich zum deutschen Steuerrecht streng begrenzt durch am Haftungskapital orientierte Höchstbetragsberechnungen („adjusted basis for partnership interest“ – entspricht ungefähr dem Anteil des Gesellschafters an den Aktiva der Gesellschaft, „at risk amount“ – Wert, den der jeweilige Gesellschafter investiert hat und der seinem Haftungsrisiko unterliegt, getrennt nach Tätigkeiten innerhalb der Gesellschaft). Außerhalb dieser Höchstbeträge besteht ein Verbot des Ausgleichs von Ergebnissen positiver und negativer Tätigkeiten des jeweiligen Gesellschafters. Diese Regelungen gelten sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt haftende Gesellschafter. Trotz der Höchstbetragsberechnung können unbeschränkt haftende Gesellschafter Verluste jedoch grds. voll ausgleichen³⁰. Ausgenommen von der Möglichkeit eines Verlustausgleichs sind die Gesellschafter von zur Einkommensteuer optierenden Kapitalgesellschaften³¹, so dass diesen trotz Option ein wesentlicher Vorteil des Transparenzprinzips versagt ist.

2.1.3 Mechanismen zum Ausgleich der Besteuerungsunterschiede im Rahmen dualer Unternehmenssteuersysteme: Luxemburg, Niederlande, Dänemark, Schweden und Finnland

Soweit im Rahmen der Unternehmensbesteuerung weder die Körperschaftsteuerpflicht von Personengesellschaften noch wechselseitige Optionsmöglichkeiten vorgesehen sind, finden sich gleichwohl in einer Reihe von Staaten Ausgleichsmechanismen, die zwar keine Rechtsformneutralität bewirken, aber doch auf eine Annäherung der Belastung unterschiedlicher Unternehmensformen abzielen.

Luxemburg, das einem strengen Dualismus ohne Optionsmöglichkeiten folgt, mildert die Belastungsunterschiede zwischen der niedrigen Körperschaftsteuer (ab 2002 22 %) und der Einkommensteuer mit Spitzensteuersatz von 38 % (ab 2003)³² durch einen Abschlag von den gewerblichen Einkünften (je nach Höhe des Gewinns 2 bzw. 5 %) für den Einzelunternehmer und die Gesellschafter von Personengesellschaften³³.

Für Personengesellschaften gilt das Transparenzprinzip, obwohl das luxemburgische Zivilrecht Personengesellschaften grundsätzlich Rechtspersönlichkeit zuerkennt. Dabei folgt Luxemburg nach wie vor dem Grunde nach der Bilanzbündeltheorie. Der jeweilige Gesellschafter wird im Rahmen der Gewinnermittlung so behandelt, als würde er in Höhe seines Anteils ein ei-

genes Gewerbe betreiben; die Personengesellschaft selbst existiert nur als Summe der Einzelbetriebe ihrer jeweiligen Gesellschafter. Allerdings wird trotz der Fiktion einer Vielzahl von Einzelbetrieben die praktische Notwendigkeit anerkannt, als Ausgangspunkt zunächst ein Ergebnis auf Gesellschaftsebene zu ermitteln³⁴.

Verluste der Personengesellschaft können uneingeschränkt mit positiven Einkünften aus anderen Gewinneinkunftsarten ausgeglichen werden³⁵.

Niederlande: Zivilrechtlich wird Personengesellschaften neuerdings auf Antrag Rechtspersönlichkeit verliehen; dies hat jedoch keinen Einfluss auf die Besteuerung. Für Personengesellschaften (u. a. *Vennootschap onder firma* – VOF als OHG und *Commanditaire Vennootschap* – CV als KG) gilt stets das Transparenzprinzip³⁶.

Die Rechtsformanknüpfung wird durchbrochen, wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft über ihre Gesellschaftsanteile ohne Zustimmung ihrer Mitgesellschafter verfügen können. Dies gilt namentlich für offene Kommanditgesellschaften (*open cv*) sowie offene GmbH & Co. KG (*open bv/cv – constructie*), die in geschlossener Form dem Transparenzprinzip unterliegen. Die Körperschaftsteuerpflicht bezieht sich nur auf die Gewinnanteile der frei Verfügungsberechtigten Kommanditisten, die für steuerliche Zwecke eine körperschaftsteuerpflichtige Gesellschaft bilden; die übrigen Gesellschafter unterliegen weiterhin der transparenten Besteuerung³⁷. Allerdings gilt diese Regelung nach Ansicht der niederländischen Rechtsprechung auch für Vollhafter einer Personengesellschaft, soweit auch hier eine freie Verfügbarkeit über die Gesellschaftsanteile anzunehmen ist³⁸. Im Ergebnis hängt die Einordnung folglich von der konkreten Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages ab.

Sofern keine der o.g. Ausnahmen einschlägig sind, wird im Rahmen der Anwendung des Transparenzprinzips fingiert, dass jeder Gesellschafter in Höhe seines Anteils einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält. Er erstellt für diesen Anteil seine eigene Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung und nimmt eine von seinen Mitgesellschaftern unabhängige Bewertung der Wirtschaftsgüter vor. Dabei kann der jeweilige Gesellschafter insbesondere die Gewinnermittlungsart frei wählen und darüber hinaus Steuervergünstigungen³⁹ für Gewerbebetriebe selbst-

27) *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. A, United States, 1.2.; *Ruppe* (Fn. 16), Rn. 434.

28) *Kesselmeier* (Fn. 26), S. 44 ff.

29) Zu den Transaktionen insgesamt *Kesselmeier* (Fn. 26), S. 175 ff.

30) *Kesselmeier* (Fn. 26), S. 96 ff.; *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), USA, Rn. 50 ff.

31) *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), USA, Rn. 60.

32) IBFD (Fn. 3), Luxemburg, Rn. C 33, 84.

33) *Hey* (Fn. 4), Rn. 331; *Täferner*, in: *Bater* (Fn. 4), Luxemburg, 2.1.5.4.

34) *Wärner*, *Luxembourg in International Tax Planning*, 1997, S. 260; *Täferner*, in: *Bater* (Fn. 4), Luxemburg, 2.1.3.; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Luxemburg, 1.1.; *Fort*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Luxemburg, Rn. 247; IBFD (Fn. 3), Luxemburg, Rn. C 4, 69.

35) *Fort*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Luxemburg, Rn. 38, 50; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Luxemburg, 1.8.; IBFD (Fn. 3), Luxemburg, Rn. C 32.

36) *Zaman/Stevens*, IWB, Niederlande, F 5 Gr. 3, 207, 213 (2004); *Betten*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), Netherlands, ii, 5.1.1.; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Netherlands, 1.1.

37) *Hey* (Fn. 4), Rn. 341; *Betten*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), Netherlands, 5.1.1., 5.3.1., 5.4.1.4., 5.4.1.5.; IBFD (Fn. 3), Niederlande, Rn. C 80; *Zaman/Stevens*, IWB, Niederlande, F 5 Gr. 3, 207, 213 (2004); *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Niederlande, Rn. 307, 312.

38) Zu dieser Entscheidung *Betten*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), Netherlands, 5.1.1., 5.3.1., 5.4.1.4., 5.4.1.5.

39) Bei der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen ist zwischen Vollhaftern und Kommanditisten zu unterscheiden. Ziel der Steuerreform 2001 war auch, dass Kommanditisten als meist passiven Geldgebern die für Unternehmer vorgesehenen Steuervergünstigungen nicht voll zugute kommen sollten. Ihnen wird deshalb grundsätzlich nicht mehr die Stellung eines

AUFsätze

ständig für seinen Anteil in Anspruch nehmen⁴⁰. Im Ergebnis wird im Rahmen dieses Gewinnermittlungssystems den Personengesellschaften, für die das Transparenzprinzip gilt, in deutlichem Widerspruch zum Zivilrecht jegliche Subjektfähigkeit abgesprochen.

Gleichwohl unterliegt der Verlustausgleich Einschränkungen. Diese sind aber nicht spezifisch für Personengesellschaften geregelt, sondern resultieren aus dem im Jahr 2001 eingeführten Boxensystem, das die persönlichen Einkünfte in Gruppen mit der Folge unterschiedlicher Steuersätze einteilt und die Verlustverrechnung stets auf Einkünfte derselben Kategorie begrenzt⁴¹. Dabei sind die Einkünfte eines voll haftenden Gesellschafters immer der ersten Gruppe zuzurechnen, die einen uneingeschränkten Verlustausgleich vorsieht. Auch der Kommanditist erzielt ausschließlich Einkünfte der ersten Gruppe. Diese grundsätzliche Gleichordnung mit einem Vollhafter ist seit 2001 durch die Stellung des Kommanditisten als „medegerechtigten“ sichergestellt und gerade nicht mehr in Abhängigkeit von einer etwaigen Beteiligung am Liquidationserlös der Gesellschaft zu beurteilen. Der Höhe nach ist der Verlustausgleich des Kommanditisten allerdings auf die geleistete Einlage beschränkt. Darüber hinaus besteht eine Beschränkung des Verlustvortrags auf 8 Jahre, wohingegen ein Vollhafter durch seine Stellung als Unternehmer einen unbegrenzten Verlustvortrag genießt⁴².

Die Nordischen Staaten: Dänemark, Schweden, Finnland: Trotz Einführung dualer Einkommensteuern, die für eine einheitlich proportionale Besteuerung sämtlicher Unternehmensformen geradezu prädestiniert wären, halten die Nordischen Staaten grundsätzlich daran fest, Personengesellschaften der Einkommensteuer, Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, wenngleich die Belastungswirkungen weithin angenähert sind.

Dänemark gestattet Einzelunternehmern sowie den Gesellschaftern von Personengesellschaften (*Interessentskab* – I/S als OHG, *Kommanditselskab* – K/S als KG und *Partnerselskab* – P/S als GmbH & Co. KG⁴³), zu einer vorläufigen proportionalen Unternehmenssteuer zu optieren, um eine Angleichung der Besteuerung thesaurierter Gewinne und damit der Eigenfinanzierungsmöglichkeiten zu erreichen. Im Rahmen der Option sind „thesaurierte“ Gewinne mit dem der Körperschaftsteuer entsprechenden Steuersatz von 30 % (ab 2001) beim jeweiligen Gesellschafter zu belasten. Entnahmen zu privaten Konsumzwecken unterliegen dem progressiven Einkommensteuertarif, wobei die bereits entrichteten 30 % als eine Art Vorauszahlung angerechnet werden. Dabei beträgt die Mindesteinkommensteuerbelastung in Dänemark 38,5 % (in 2003⁴⁴).

Wird nicht optiert, wirkt das Transparenzprinzip in der Weise, dass die für alle Unternehmen im Wesentlichen einheitlich geregelte Gewinnermittlung zunächst auf Gesellschaftsebene durchzuführen und das so ermittelte Ergebnis anschließend den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen ist⁴⁵. In diesem Fall ist ein Verlustausgleich mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters unter Anwendung der durch die duale Einkommensteuer systembedingten Verlustverrechnungsbeschränkungen möglich⁴⁶. Diese Beschränkungen gelten darüber hinaus für Kommanditisten, bei denen ein Verlustabzug maximal bis zur Höhe der geleisteten Einlage vorgenommen werden kann⁴⁷.

Schweden besteuert Personengesellschaften und Einzelunternehmer transparent; der Gewinn wird unmittelbar bei den Gesellschaftern der staatlichen und kommunalen Einkommensteuer unterworfen mit Steuersätzen zwischen 29 und 60 %, während Kapitalgesellschaften der Körperschaftsteuer i. H. von 28 % unterliegen⁴⁸.

Eine Angleichung erfolgt im Rahmen der auch in Schweden praktizierten dualen Einkommensteuer⁴⁹ mit niedrig propor-

tionaler Besteuerung von Kapitaleinkommen (30 %) und (hoch) progressiver Besteuerung von Arbeitseinkommen mit einem Tarifverlauf von 29 % bis 60 %. Mittels des Instituts der Zinsverteilung (*räntefördeling*) wird ein Teil des dem jeweiligen Einzel- oder Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils in steuersatzbegünstigtes Einkommen aus Kapitalvermögen unqualifiziert. Daneben bewirkt das Institut der Expansionsmittel (*expansionsmedel*) bei entsprechender Wahl eine zeitlich begrenzte steuerliche Belastungsgleichheit für thesaurierte Gewinne eines Einzelunternehmers oder Personengesellschafters mit Gewinnen der Kapitalgesellschaften. Es bestehen Ähnlichkeiten zum dänischen System der vorläufigen proportionalen Unternehmenssteuer. Für einbehaltene Gewinne wird die Einkommensteuer entsprechend dem schwedischen Körperschaftsteuersatz auf 28 % begrenzt. Sobald es zur Entnahme dieser Gewinnanteile kommt, greift unter Anrechnung der zuvor gezahlten Unternehmenssteuer der persönliche Einkommensteuersatz Platz. Die Option für die Anwendung dieser Tarifbegünstigung obliegt den einzelnen Gesellschaftern, nicht der Personengesellschaft selbst⁵⁰.

Obwohl in Schweden den Personenhandelsgesellschaften, nicht dagegen der einfachen Personengesellschaft, zivilrechtlich Rechtspersönlichkeit zuerkannt wird⁵¹, ist nicht die Gesellschaft, sondern der Gesellschafter Steuersubjekt⁵². Dabei wird jedoch der Subjektfähigkeit der Personenhandelsgesellschaft zumindest im Rahmen der Gewinnermittlung Rechnung getragen. Der Gewinn wird auf Gesellschaftsebene ermittelt und erst dann den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet. Schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden auch im Steuerrecht anerkannt, so dass Tätigkeitsvergütungen und Zinszahlungen nach den allgemeinen Bilanzierungsregeln abzugsfähig sind. Auf der Ebene des Gesellschafters richtet sich

selbstständigen Unternehmers, sondern die Stellung eines „medegerechtigten“ eingeräumt. Folge dessen ist insb., dass Kommanditisten lediglich gewinnabhängige Steueranreize, etwa Abschreibungen und Investitionsabzüge, in Anspruch nehmen können, vgl. IBFD (Fn. 3), Niederlande, Rn. C 5; *Betten*, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Netherlands, 5.4.1.3.2., 5.4.1.3.3.

40) *Van Raad*, in: Lang (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung in EU-Staaten, DSStJG Bd. 16, 1994, S. 5, 12; IBFD (Fn. 3), Niederlande, Rn. C 5, 80; *Müssener*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Niederlande, Rn. 301; *Zaman/Steens*, IWB, Niederlande, F 5 Gr. 3, 207, 212 f. (2004).

41) *Müssener*, IWB, Niederlande, F 5 Gr. 2, 331, 341 (2002); IBFD (Fn. 3), Niederlande, Rn. C 1 f., 6, 30 ff.; *Müssener*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Niederlande, Rn. 49, 76 ff.

42) *Betten*, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Netherlands, 5.4.1.3.3., 5.4.5.

43) PwC, Doing Business and Investing in Denmark, 1999, S. 151 f.; Ernst & Young (Fn. 44), S. 18 f.; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Denmark, 1.1.; *Schulze*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Dänemark, Rn. 30, 221; IBFD (Fn. 3), Dänemark, Rn. C 3, 77.

44) *Winther-Sorensen*, in: DSStJG Bd. 16 (Fn. 40), S. 121, 150; *Hey* (Fn. 4), Rn. 241; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Denmark, 1.4.; Ernst & Young, Doing Business in Denmark, 2002, S. 18; *Kischel*, IWB, Dänemark, F 5 Gr. 2, 137, 143 (2000); *Schulze*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Dänemark, Rn. 131, 179 ff., 268; IBFD (Fn. 3), Dänemark, Rn. C 15, 31, 40 f., 74, 77, 99.

45) PwC (Fn. 43), S. 152; *Schulze*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Dänemark, Rn. 68 f.

46) *Winther-Sorensen*, in: DSStJG Bd. 16 (Fn. 40), S. 121, 129; PwC (Fn. 43), S. 152; *Schulze*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Dänemark, Rn. 62 f.; IBFD (Fn. 3), Dänemark, Rn. C 29 f.

47) *Winther-Sorensen*, in: DSStJG Bd. 16 (Fn. 40), S. 121, 126; PwC (Fn. 43), S. 152.

48) Werte in 2004: *Jasmand*, IStR 2004, 847.

49) Zum System der dualen Einkommensteuer: *Strömberg/Alhager*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Schweden, Rn. 50 f., 155 ff.

50) Zu den Modellen: *Jasmand*, IStR 2004, 847, 851 f.; *Wiman*, BIFD 2001, 130, 131 f.; *Melz/Tjernberg*, ET 2000, 473, 474 f.

51) *Jasmand*, IStR 2004, 847, 848; *Wiman*, BIFD 2001, 130, 137; *Melz/Tjernberg*, ET 2000, 473, 474.

52) *Hey* (Fn. 4), Rn. 394; IBFD (Fn. 3), Schweden, Rn. C 5, 94; *Strömberg/Alhager*, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Schweden, Rn. 202.

AUFSÄTZE

die einkommensteuerrechtliche Erfassung allerdings unabhängig von den schuldrechtlich getroffenen Vereinbarungen allein nach den steuerlichen Regelungen zur Aufteilung in Arbeits- oder Kapitaleinkommen im Rahmen der dualen Einkommensteuer⁵³.

Der Verlustausgleich ist bei gewerblichen Einkünften auf die jeweilige Einkunftsquelle beschränkt. Dabei ist zu beachten, dass jede Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft eine separate Einkunftsquelle darstellt, so dass Verluste aus einer Beteiligung nicht mit Gewinnen einer anderen Beteiligung verrechnet werden können⁵⁴.

Finnland: Personengesellschaften (*avoin yhtiö – AY* und *Kommandittiyhtiö – KY*) werden, obwohl sie zivilrechtlich als juristische Personen gelten, transparent besteuert⁵⁵. Die Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene ist dabei nach einheitlichen Vorschriften für Kapital-, Personen- und Einzelunternehmen durchzuführen⁵⁶.

Dennoch werden Unternehmen in Finnland weitgehend rechtsformneutral besteuert. Denn anders als in Schweden, wo die Einkünfte der Gesellschafter einer Personengesellschaft grundsätzlich dem ungünstigeren Erwerbseinkommen zuzurechnen sind und nur ein Wahlrecht zur teilweisen Berücksichtigung als Kapitaleinkommen besteht, werden in Finnland Gesellschaftereinkünfte generell in Kapital- und Erwerbseinkommen aufgeteilt. Folge ist, dass der in einer Personengesellschaft erwirtschaftete Gewinn, soweit er als Erwerbseinkommen qualifiziert wird, der progressiven Einkommensteuer mit maximal 55 % unterliegt, im Übrigen kommt der proportionale Kapitaleinkommensteuersatz von 28 % zur Anwendung. Die Belastung des Kapitaleinkommens entspricht damit in etwa dem Körperschaftsteuersatz (29 % bis 2004, danach 26 %). Dabei werden ab 1. 1. 2005 20 % des Anteils des Gesellschafters am Nettobetriebsvermögen der Gesellschaft als Kapitaleinkommen qualifiziert⁵⁷, wobei ein im Detail komplizierter Aufteilungsschlüssel zur Anwendung kommt.

Ein Verlustausgleich ist zwischen Arbeits- und Erwerbseinkommen grds. nicht vorgesehen, sondern lediglich ein Verlustvortrag innerhalb einer Einkunftsquelle. Nur ausnahmsweise können unter Durchbrechung der Eigenständigkeit der einkommensteuerrechtlichen Schemata auf Antrag negative gewerbliche Einkünfte mit positiven Kapitaleinkünften innerhalb eines Veranlagungszeitraums ausgeglichen werden⁵⁸.

2.2 Strenger Dualismus der Unternehmensbesteuerung: Großbritannien, Irland, Italien, Österreich, Schweiz

Nur wenige Staaten belassen es bei der strengen Trennung zwischen progressiver Einkommensbesteuerung der Gesellschafter von Personengesellschaften und proportionaler Körperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften entlang der zivilrechtlichen Rechtsformen.

Großbritannien besteuert Personengesellschaften stets transparent; für Kapitalgesellschaften gilt das Trennungsprinzip. Die Zuordnung orientiert sich an der zivilrechtlichen Rechtsform. So wird die *limited liability partnership (LLP)* trotz der beschränkten Haftung ihrer Gesellschafter als Personengesellschaft transparent besteuert⁵⁹. Zu einer Abmilderung der rechtsformabhängigen Belastungsunterschiede kommt es durch Anwendung eines progressiven Körperschaftsteuertarifs⁶⁰.

Der den Gesellschaftern zuzurechnende Gewinn der Personengesellschaft wird zunächst auf Gesellschaftsebene ermittelt⁶¹. Dabei werden Schuldverhältnisse zwischen Gesellschaft und Gesellschafter auch steuerlich anerkannt. Beim Gesellschafter sind die Einnahmen innerhalb der jeweiligen Einkunftsart, etwa als Arbeits- oder Zinseinkünfte, zu erfassen⁶².

Der dem Gesellschafter zuzurechnende gewerbliche Verlust kann mit einem Teil der anderen positiven Einkünfte desselben Jahres ausgeglichen werden, so mit Einkünften aus land- und forstwirtschaftlicher, selbstständiger und nichtselbstständiger Tätigkeit sowie mit Veräußerungsgewinnen⁶³. Für betriebliche Verluste beschränkt haftender Gesellschafter – dies betrifft insb. die Gesellschafter der LLP – ist die Verlustberücksichtigung auf die Höhe der geleisteten Einlage beschränkt⁶⁴.

Irland verfolgt in strenger Abhängigkeit zur zivilrechtlichen Einordnung für Personengesellschaften das Transparenzprinzip in Reinform. Die Personengesellschaft selbst ist nicht Steuersubjekt⁶⁵, und zwar auch nicht für Zwecke der Gewinnermittlung. Konzeptionell bestehen Ähnlichkeiten mit der Bilanzbündeltheorie. Schuldvertraglich begründete Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter sind als Gewinnverwendung erfolgsneutral zu behandeln. Richterrechtlich wird hiervon lediglich bei der entgeltlichen Überlassung von Vermögensgegenständen des Gesellschafters an die Gesellschaft zu fremdüblichen Bedingungen eine Ausnahme gemacht⁶⁶.

Verluste aus der Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft können uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden, beim Kommanditisten allerdings lediglich als Verlustvor- und -rücktrag beschränkt auf die Höhe der geleisteten Einlage⁶⁷.

Italien verfolgt im Prinzip ein duales System. Für die Qualifikation, ob ein Unternehmen nach dem Transparenz- oder Trennungsprinzip zu behandeln ist, wird an die zivilrechtliche Rechtsform angeknüpft und somit, wie im deutschen Steuerrecht, eine Trennlinie zwischen der Personen- und Kapitalgesellschaftsbesteuerung gezogen. Optionsmöglichkeiten sind grds. nicht vorgesehen⁶⁸. Allerdings besteht seit dem 1. 1. 2004 eine Ausnahme für kleinere GmbHs mit Umsätzen bis zu 5,1 Mio. € p.a., an denen nicht mehr als 10 ausschließlich in Italien ansässige

53) *Jasmand*, IStR 2004, 847, 848; *Wiman*, BIFD 2001, 130, 133; zur Einordnung im dualen Steuersystem *Stromberg/Althager*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Schweden, Rn. 50 f.

54) *IBFD* (Fn. 3), Schweden, Rn. C 11, 39; *Jasmand*, IStR 2004, 847, 848; *Wiman*, BIFD 2001, 130, 134.

55) *Hey* (Fn. 4), Rn. 250; *Kocher*, IWB, Finnland, F 5 Gr. 3, 23, 28 (2004); *Krabbe*, IWB, Deutschland, F 3 Gr. 2, 753, 766 (1998); *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Finland, 1.1.; *IBFD* (Fn. 3), Finnland, Rn. C 2, 63.

56) *Hey* (Fn. 4), Rn. 250; *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Finland, 1.4.; *Rytohonka*, in: *Bater* (Fn. 4), Finland, 2.1.3.

57) *Kocher*, IWB, Finnland, F 5 Gr. 2, 51 f., 54 (2004); *Kesti*, Suppl. Service (Fn. 4), Sec. B, Finland, 1.4.; *IBFD* (Fn. 3), Finnland, Rn. C 3, 13, 25, 31, 76.

58) *IBFD* (Fn. 3), Finnland, Rn. C 22 f.

59) *Hiddleston/Oberhofer*, IWB, GB, F 5 Gr. 3, 153, 157 (2001); *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), GB, Rn. 203; *Tömsett*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), UK, 5.1.3.

60) *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), GB, Rn. 225 f.

61) *Hey* (Fn. 4), Rn. 277; *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), GB, Rn. 201; *IBFD* (Fn. 3), Vereinigtes Königreich, Rn. C 7, 96; *Tömsett*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), UK, 5.4.1.1.1.

62) *Marflow*, in: *DStJG* Bd. 16 (Fn. 40) S. 93, 111; *Tömsett*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), UK, 5.4.1.1.1.

63) *Müssener*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), GB, Rn. 41; *Tömsett*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), UK, 5.5.1.1.

64) *Marflow*, in: *DStJG* Bd. 16 (Fn. 40), S. 93, 101; *Hiddleston/Oberhofer*, IWB, GB, F 5 Gr. 3, 153, 157 (2001); *Tömsett*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), UK, 5.5.1.3., 5.5.1.4.

65) *Hey* (Fn. 4), Rn. 286; *Kischel*, IWB, Irland, F 5 Gr. 2, 77, 82 (2000); *Fischer-Zerini/Medlar*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Irland, Rn. 22; *IBFD* (Fn. 3), Irland, Rn. C 7, 83.

66) *Ward*, in: *Bater* (Fn. 4), Ireland, 2.1.3.; *Albrecht*, IWB, Irland, F 5 Gr. 3, 13, 31 f. (1998).

67) *Fischer-Zerini/Medlar*, in: *Mennel/Förster* (Fn. 4), Irland, Rn. 48; *Ward*, in: *Bater* (Fn. 4), Ireland, 3.1.; *Albrecht*, IWB, Irland, F 5 Gr. 3, 13, 32 (1998).

68) *Russo/Pedrazzini*, in: *Van Raad/Betten* (Fn. 14), Italy, 5.1.1.; *dies.*, ET 2005, 138.

AUFsätze

natürliche Personen beteiligt sind. Diese können – mit Bindungswirkung für drei Jahre – für eine transparente Besteuerung optieren⁶⁹.

Trotz grds. Geltung des Transparenzprinzips⁷⁰ ist die Personengesellschaft Gewinnermittlungsobjekt des erst in einem zweiten Schritt den einzelnen Gesellschaftern für steuerliche Zwecke zugerechneten Gewinns⁷¹. Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind im Rahmen dieser Gewinnermittlung anzuerkennen, soweit die Verträge zivilrechtlich Bestand haben, so dass Tätigkeitsvergütungen oder Zinszahlungen an den jeweiligen Gesellschafter bei der Gesellschaft auch steuerlich als abzugsfähiger Aufwand zu qualifizieren sind. Die Gesellschaftereinkünfte werden anders als im deutschen Recht nicht in Einkünfte aus Gewerbebetrieb unqualifiziert⁷². Unterstrichen wird die partielle Steuersubjektivität der Personengesellschaft durch die ihr obliegende Pflicht zur Buchführung und Abgabe der Steuererklärung⁷³.

Verluste aus Anteilen an einer Personengesellschaft sind nur mit Gewinnen derselben Einkunftsart verrechenbar (so insbesondere mit Einkünften aus Unternehmen, da diese bei den Personenhandelsgesellschaften kraft gesetzlicher Vermutung gegeben sind); eine für Italien allerdings schon vorteilhafte Regelung, da andere Einkunftsarten gar keinen Verlustausgleich kennen⁷⁴. Darüber hinaus existiert ein auf das anteilige Eigenkapital begrenzter steuerlicher Verlustabzug beim Kommanditisten⁷⁵.

Österreich: Die Rechtslage in Österreich, wo Personengesellschaften rechtsformabhängig dem Transparenzprinzip unterliegen⁷⁶, weist nach wie vor deutliche Parallelen zum deutschen Mitunternehmerkonzept auf, auch wenn der österreichische Verwaltungsgerichtshof im Grundsatz eine *gesellschafterorientierte* Gewinnermittlung verfolgt und die Wende zur Einheitsbetrachtung nicht vollzogen hat. Dies mag seine Ursachen im österreichischen Zivilrecht haben, das nur Handelsgesellschaften in § 124 öHGB Rechtsfähigkeit zuerkennt. Gleichwohl wird auch in Österreich zunächst auf einer ersten Stufe der Gewinn auf Gesellschaftsebene ermittelt und sodann durch Ergänzungsbilanzen der jeweiligen Mitunternehmer modifiziert. Die Ergänzungsbilanzen im österreichischen Steuerrecht entsprechen inhaltlich einer Zusammenführung der deutschen Ergänzungs- und Sonderbilanzen. Damit erfolgt im Wesentlichen ebenfalls eine Hinzurechnung der Einkünfte aus Tätigkeiten des Gesellschafters im Dienst der Gesellschaft sowie aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern und Darlehen. Die einheitliche Qualifikation von Leistungsvergütungen und Gewinnverteilung wird nach Abschaffung der Gewerbesteuer in Österreich in erster Linie als Maßnahme der Vereinfachung der Beurteilung von Gewinntransfers zwischen Gesellschaft und Gesellschafter interpretiert⁷⁷.

Die unmittelbar zugerechneten Verluste des Gesellschafters können grundsätzlich im selben Jahr uneingeschränkt mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten ausgeglichen werden⁷⁸. Eine Beschränkung für Kommanditisten wie im deutschen Steuerrecht existiert seit 1987 nicht mehr. Im Verlustjahr kann der Verlust uneingeschränkt genutzt werden. Allerdings ist trotzdem ein negatives Kapitalkonto für beschränkt haftende Gesellschafter zu führen mit der Folge, dass der Gesellschafter den nicht aufzufüllenden Anteil seines negativen Kapitalkontos im Fall seines Ausscheidens aus der Gesellschaft nachzuersteuern hat. Damit werden in sachgerechter Weise die Fälle erfasst, in denen der Kommanditist Verluste über den Betrag seiner Einlage hinaus steuerlich nutzen konnte⁷⁹.

Schweiz: Körperschaftsteuerpflichtig sind nur juristische Personen⁸⁰. Personengesellschaften werden unter Anwendung des

Transparenzprinzips besteuert⁸¹. Steuerrechtlich gelten als Personengesellschaften trotz zivilrechtlicher Verselbständigung auch die kaufmännisch tätigen Kollektiv- und Kommanditgesellschaften⁸².

Der Personengesellschaft kommt jedoch insofern eine gewisse Selbstständigkeit zu, als ihr Ergebnis zunächst entsprechend den Gewinnermittlungsvorschriften einer Kapitalgesellschaft so ermittelt wird, als sei sie selbst steuerpflichtig, und erst in einem zweiten Schritt auf die Gesellschafter verteilt wird⁸³. Bei den der Gesellschaft überlassenen Wirtschaftsgütern, die im Eigentum des Gesellschafters stehen, wird danach differenziert, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Für den Fall der unentgeltlichen (oder nicht dem Fremdvergleich standhaltenden) Überlassung sind sie dem Geschäftsvermögen des Gesellschafters zuzuordnen, bei entgeltlicher Überlassung dem Privatvermögen⁸⁴. Entsprechend sind dann die Einnahmen aus der Vermietung eines Grundstücks an die Gesellschaft⁸⁵, der Darlehensgewährung⁸⁶ sowie der Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft⁸⁷ zu qualifizieren, die entweder als Einkommen der selbständigen Erwerbstätigkeit oder – bei fremdüblichen Bedingungen – der jeweils einschlägigen Einkunftsart zuzuordnen sind.

Der dem Gesellschafter zugewiesene Anteil an einem Verlust der Personengesellschaft ist mit dem übrigen Einkommen derselben Steuerperiode verrechenbar⁸⁸, wobei die allgemeinen Verlustverrechnungsregeln der Schweiz zu beachten sind⁸⁹.

69) Romani/Strnad/Grabbe, IStR 2004, 155, 159; Mayr/Frei, IWB, Italien, F 5 Gr. 2, 547 (2004); dies., IWB, Italien, F 5 Gr. 2, 525, 530 (2003); Hilpold/Steinmair, Grundriss des italienischen Steuerrechts I, 2005, S. 34, 349.

70) Uckmar, in: Diederichsen u. a., Verfassungsprivatrecht/Allgemeine Geschäftsbedingungen/Unternehmensbesteuerung – Jahrbuch für italienisches Recht Bd. 10, 1997, S. 89, 99; Hilpold/Steinmair (Fn. 69), S. 31; IBFD (Fn. 3), Italien, Rn. C 5. 71; Galli, in: Bäter (Fn. 4), Italy, 1.2.1.

71) Russo/Pedrazzini, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Italy, 5.0., 5.1.1., 5.3.1.1.

72) Napolitano, IStR 1998, 769, 773; Russo/Pedrazzini, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Italy, 5.4.2.

73) Russo/Pedrazzini, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Italy, 5.0.

74) Lobis, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Italien, Rn. 26 f.; Russo/Pedrazzini, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Italy, 5.4.5.1., 5.3.1.1.; Napolitano, IStR 1998, 769, 770.

75) Romani/Strnad/Grabbe, IStR 2004, 155, 159; Russo/Pedrazzini, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Italy, 5.4.5.1.; Napolitano, IStR 1998, 769, 774.

76) Hey (Fn. 4), Rn. 358; Leitner, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Österreich, Rn. 180; IBFD (Fn. 3), Österreich, Rn. C 57.

77) Rieden, Ertragsteuerliche Behandlung der Personengesellschaften in Deutschland und Österreich, 2002, S. 34 ff., 70 ff.; Beiser, Steuern, 2003, S. 133 ff.; Doralt/Ruppe, Steuerrecht I, 2000, S. 204 ff.

78) Beiser (Fn. 77), S. 132 f.

79) Für eine Übertragung diese Regelung anstelle von § 15a EStG sprechen sich Doralt/Ruppe (Fn. 77), S. 210; Ruppe (Fn. 16), Rn. 296; Rieden (Fn. 77), S. 108 aus.

80) Kolb, in: Mennel/Förster (Fn. 4), Schweiz, Rn. 265, 270 ff.

81) Ruppe (Fn. 16), Rn. 323; Blumenstein/Löcher, System des schweizerischen Steuerrechts, 2002, S. 54; Salomé, International Taxation of Partnerships: Divergences in the Personal Attribution of Income, 2002, S. 33; Sigurdardottir, in: Bäter (Fn. 4), Switzerland, 2.1.3.; Torrione, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Switzerland, 5.4.1.1.

82) Duss/Greter/von Ah, Die Besteuerung Selbständigerwerbender, 2004, S. 16.

83) Duss/Greter/von Ah (Fn. 82), S. 54.

84) Duss/Greter/von Ah (Fn. 82), S. 38.

85) Duss/Greter/von Ah (Fn. 82), S. 88.

86) Weigell/Brand/Safarik, Investitions- und Steuerstandort Schweiz, 2000, S. 39; Duss/Greter/von Ah (Fn. 82), S. 89 f.

87) Torrione, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Switzerland, 5.4.2.; Weigell/Brand/Safarik (Fn. 86), S. 39.

88) Duss/Greter/von Ah (Fn. 82), S. 96.

89) Torrione, in: Van Raad/Betten (Fn. 14), Switzerland, 5.4.5.1.

AUFSÄTZE

2.3 Übersicht zu den alten EU-Mitgliedsstaaten, der Schweiz und den USA

	Körperschaftbesteuerung von Personen(handels)gesellschaften (zwingend/optional)	Option von Kapitalgesellschaften zur Anwendung des Transparenzprinzips	Geltung Transparenzprinzip	Verlustverrechnung zwischen Personengesellschafts- und sonstigen Gesellschaftereinkünften
Belgien	Zwingend	Nein	Nein	Nein
Dänemark	Option zu nur vorläufiger Unternehmenssteuer durch zeitlich begrenzte Anwendung des KSt-Satzes i. R. d. ESt	Nein	Ja, in modifizierter Form	Ja, mit generellen Ausgleichsbeschränkungen sowie Einschränkungen für Kommanditisten
Finnland	Nein, aber Annäherung in der Steuerbelastung	Nein	Ja, in modifizierter Form	Nein, mit Ausnahmen
Frankreich	Zwingend für Kommanditisten/Optional für OHG und KG insgesamt sowie für die Ein-Mann-GmbH	Optional für die Familien-GmbH	Ja, jedoch in modifizierter Form	Ja, soweit einkommensbesteuert. Mit Ausnahmen für Verlustzuweisungsgesellschaften
Griechenland	Zwingend, allerdings mit Unterschieden im Hinblick auf den Steuersatz	Nein, allerdings mit Ausnahmen für persönlich haftende Gesellschafter einer Personengesellschaft und die 3 Hauptgesellschafter einer GmbH	Grds. Nein	Nein, aber Ausgleichsfähigkeit externer Verluste mit progressiv besteuertem Unternehmerlohn
Großbritannien	Nein, allerdings Abmilderung der Belastungsunterschiede durch progressiven KSt-Tarif	Nein, aber Einordnung der LLP als transparente Personengesellschaft	Ja, in modifizierter Form	Ja, mit Einschränkungen hinsichtlich verrechenbarer positiver Einkünfte und Kommanditisten
Irland	Nein	Nein	Ja, Ähnlichkeit mit Bilanzbündeltheorie	Ja, mit Einschränkungen für Kommanditisten
Italien	Nein	Option für kleinere GmbHs	Ja, in modifizierter Form	Ja, jedoch beschränkt auf dieselbe Einkunfts-kategorie und mit Einschränkungen für Kommanditisten
Luxemburg	Nein, allerdings Tarifabschlag zur Annäherung an Kapitalgesellschaften	Nein	Ja, Bilanzbündeltheorie	Ja
Niederlande	Nein, Besonderheit der offenen Kommanditgesellschaften	Nein	Ja, vollständige Transparenz	Ja, mit Einschränkungen hinsichtlich verrechenbarer positiver Einkünfte und für Kommanditisten
Österreich	Nein	Nein	Ja, in modifizierter Form	Ja, mit Besonderheiten für Kommanditisten
Portugal	Zwingend	Nein	Nein	Nein
Schweden	Nein, aber Institute zur Annäherung der Steuerbelastung	Nein	Ja, in modifizierter Form	Nein
Spanien	Zwingend, mit Besonderheiten für Vermögensverwaltungsgesellschaften	Nein	Nein	Nein
Schweiz	Nein	Nein	Ja, in modifizierter Form	Ja, dabei sind allgemeine Verrechnungsregeln zu beachten
USA	Optional	Option für kleinere Kapitalgesellschaften	Ja, in modifizierter Form	Ja, mit Einschränkungen für Kommanditisten. Verlustausgleichsverbot für zur Einkommensteuer optierende Kapitalgesellschaften