

Möglichkeiten und Grenzen der Steuergestaltung mit doppelstöckigen Personengesellschaften

Bachelorarbeit

Zur Erlangung des Bachelortitels der Hochschule Aalen – Technik und Wirtschaft

Fakultät Wirtschaftswissenschaften

Vorgelegt von

Christian Steeb

Kelterwiesen 45, 74889 Sinsheim

Matrikel-Nr.: 29815

Sinsheim, 31.08.2013

Betreuender Hochschullehrer: Prof. Dr. Markus Peter

Zweitkorrektor: Prof. Dr. Ingo Scheuermann

Inhalt

Abbildungsverzeichnis.....	IV
Abkürzungsverzeichnis.....	V
I Abstract.....	1
1 Problemstellung	1
2 Zielsetzung.....	2
II Merkmale der doppelstöckigen Personengesellschaft.....	4
1 Darstellung & Definition	4
2 Abgrenzung doppelstöckige Personengesellschaft vs. doppelstöckige Mitunternehmerschaft ...	5
3 Mögliche Ausprägungen	7
4 Voraussetzung für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.....	8
4.1 Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft	8
4.2 Gewerbliche Untergesellschaft oder Untergesellschaft gewerblich geprägt.....	9
4.3 Ununterbrochene Mitunternehmerkette	10
III Zuordnung von Wirtschaftsgütern	10
1 Grundsätze & Definitionen	10
1.1 Gesamthandsvermögen	10
1.2 Sonderbetriebsvermögen.....	10
2 Zuordnung von Wirtschaftsgütern	11
3 Besonderheiten der Wirkung der Obergesellschaft.....	13
3.1 Obergesellschaftler als Sonder-Mitunternehmer.....	13
3.2 Beispiele zur Darstellung der Zuordnungsregeln.....	13
4 Allokations- und Qualifikationskonflikte	15
IV Beteiligungsbilanzierung	23
1 Grundsätze	23
1.1 Definition & Arten von Beteiligungen.....	24
1.2 Beteiligung an Personengesellschaft als bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut.....	24
2 Bedeutung von Ergänzungsbilanzen.....	26
V Grundlagen der laufenden Besteuerung von doppelstöckigen Personengesellschaften.....	28
1 Steuerliche Gewinnermittlung	28
1.1 Darstellung des zweistufigen Gewinnermittlungsverfahrens.....	28
1.2 Gesamtgewinn der Untergesellschaft.....	29
1.3 Gesamtgewinn der Obergesellschaft.....	30
1.4 Gewinnanteile der Obergesellschaftler	30

2 Verlustabzugsbeschränkung des § 15a EStG.....	30
2.1 Zweck und Funktionsweise der Norm	30
2.2 Anwendung auf die doppelstöckige Personengesellschaft.....	32
3 Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG.....	36
3.1 Grundlagen.....	36
3.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften.....	38
4 Gewerbesteuerverlustvortrag nach § 10a GewStG	42
4.1 Grundlagen.....	42
4.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften.....	43
5 Zinsschranke nach § 4h EStG	46
5.1 Grundlagen.....	46
5.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften.....	47
VI Behandlung aperiodischer Geschäftsvorfälle	50
1 Einbringungs- und Übertragungsvorgänge	50
1.1 Aufnahme eines neuen Gesellschafters bei der Obergesellschaft	50
1.2 Einbringen von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen.....	51
1.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern.....	53
2 Veräußerungsvorgänge	54
2.1 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	54
2.2 Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen	58
VII Zusammenfassung	60
Literaturverzeichnis	XI
Ehrenwörtliche Erklärung.....	XX

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Mögliche Struktur einer doppelstöckigen Personengesellschaft

Eigene Darstellung

Abbildung 2: Wirkungsweise der engen Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

Eigene Darstellung, originales Beispiel von Förster, DB 2011, S. 2570

Abbildung 3: Wirkungsweise der weiten Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

Eigene Darstellung, originales Beispiel von Förster, DB 2011, S. 2572

Abkürzungsverzeichnis

#	Nummer
€	Euro
§	Paragraph
a.A.	anderer Ansicht
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
Anm.	Anmerkung
BB	Betriebsberater
BeckRS	Beck-Rechtsprechung
BeckVerw	Beck-Verwaltungsanweisungen
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH-NV	Sammlung nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium für Finanzen
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drs.	Bundestag-Drucksache
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

DB	Der Betrieb
Dok.-Nr.	Dokumenten-Nummer
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EStB	Ertrag-Steuer-Berater
EStG	Einkommensteuergesetz
evtl.	eventuell
f	folgende
ff	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FG BB	Finanzgericht Berlin-Brandenburg
FG BW	Finanzgericht Baden-Württemberg
FinMin	Finanzministerium
FFM	Frankfurt am Main
Fn	Fußnote
FR	Finanzrundschau
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau

GmbH-StB	GmbH-Steuerberater
grds.	Grundsätzlich
GStB	Gestaltende Steuerberatung
HGB	Handelsgesetzbuch
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
i.d.F.	in der Fassung
i.H.v.	in Höhe von
INF	Die Information
insbes.	insbesondere
i.S.	im Sinne
IStR	Internationales Steuerrecht
JStG	Jahressteuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KÖSDI	Kölner Steudialog
LexInf.	DATEV Lexinform
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
NV	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
OFD	Oberfinanzdirektion
OG	Obergesellschaft

OGer	Obergesellschafter
OHG	offene Handelsgesellschaft
Rn	Randnummer
Rz	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
SBV	Sonderbetriebsvermögen
sog.	sogenannt/e/er
SolZ	Solidaritätszuschlag
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung
StBW	Steuerberater Woche
St. Rspr.	Ständige Rechtsprechung
SteuK	Steuerrecht Kurzgefasst
StuB	Steuer und Bilanz
StuW	Steuer und Wirtschaft
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
Ubg	Unternehmensbesteuerung
UG	Untergesellschaft
UGer	Untergesellschafter
UmwStE	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
u.U.	unter Umständen

v.	von, vom
vgl.	vergleiche
VZ	Veranlagungszeitraum
ZEV	Zeitschrift für Erbrecht und Vermögensnachfolge
z.T.	zum Teil
zzgl.	Zuzüglich

I Abstract

1 Problemstellung

Mit seinem Urteil vom 25.02.1991¹ wollte der BFH lediglich klarstellen, dass Mitunternehmer der Untergesellschaft (abgesehen von weiteren Direktbeteiligten) nur die Obergesellschaft ist und nicht die Obergesellschaft. In der Literatur und Praxis wurde dieses „großzügige Machtwort“² des BFH jedoch aufgrund seiner missglückten Formulierung in der Form aufgefasst, als habe die Obergesellschaft eine abschirmende Wirkung in Hinblick auf Leistungsbeziehungen zwischen der Untergesellschaft und den lediglich an der Obergesellschaft beteiligten Obergesellschaftern. Durch diese Formulierung ergab sich die steuerliche Gestaltungsmöglichkeit, durch ebensolche Leistungsbeziehungen, wie Nutzungsüberlassungen zwischen Obergesellschaftern und Untergesellschaft, die Gewerbesteuer auf Ebene der Untergesellschaft zu minimieren. Grund dafür war, dass diese überlassenen Wirtschaftsgüter mangels direkter Mitunternehmerschaft des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft kein Sonderbetriebsvermögen darstellten und somit auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe die daraus resultierenden Aufwendungen auch nicht neutralisiert werden mussten. Dies veranlasste den Gesetzgeber dazu, im Rahmen des Steueränderungsgesetzes vom 25.02.1992³ mit der Einführung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG dieser Gestaltung einen Riegel vorzuschieben⁴. Durch die neue Norm wurde der Obergesellschaft, welcher mit der Untergesellschaft in Leistungsbeziehungen trat, einem direkt an der Untergesellschaft beteiligten Mitunternehmer gleichgestellt. Insofern war die „Rechtsformalternative“ nicht mehr attraktiv; was blieb waren jedoch die Doppelstockstrukturen.

¹ Vgl. BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, S. 691

² Vgl. Meyer-Scharenberg, DStR 1991, S. 919; vgl. Schmidt, DStR 1991, S. 505

³ Vgl. Steueränderungsgesetz v. 25.02.1992, BGBl I 1992, S. 303

⁴ Vgl. Leberfinger, DStR 1992, S. 386

2 Zielsetzung

Von einer doppelstöckigen Personengesellschaft spricht man, wenn eine Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligt ist. Da sich die Personengesellschaft im Steuerrecht durch ihre Besonderheiten von anderen Gesellschaftsformen abhebt, geht mit einer Doppelstockstruktur eine noch höhere Komplexität einher.

Vorliegende Arbeit soll darstellen, wie man mit der doppelstöckigen Personengesellschaft im Steuerrecht zu verfahren hat und zudem aufzeigen, wo im nationalen Kontext auch heute noch Gestaltungspotential liegt sowie auf Grenzen der Steuergestaltung hinweisen.

Dazu ist folgender Aufbau gewählt worden:

Zunächst werden in **Kapitel II** Grundlagen in Hinblick auf den Aufbau sowie die verschiedenen Formen der doppelstöckigen Personengesellschaften dargestellt. Darüber hinaus wird gezeigt, welche Voraussetzungen vorliegen müssen, um eine Sondermitunternehmerschaft, wie es § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG vorsieht, zu begründen.

Kapitel III befasst sich im Wesentlichen mit der Allokation von Wirtschaftsgütern. Dabei werden zunächst allgemeine Zuordnungsgrundsätze erläutert und aufgezeigt, wie diese auf die doppelstöckige Personengesellschaft anzuwenden sind. Dies wird anschließend anhand von einigen Beispielen nochmals kurz zusammengefasst, bevor in einem letzten Schritt auf die Problematik der sogenannten Bilanzkonkurrenzen eingegangen wird. Diese finden in der Literatur immer wieder Beachtung, da mangels klarer Rechtsprechung verschiedene Auffassungen um Anerkennung ringen. Hierbei sollen diese Ansätze erläutert und die Wirkungsweiser der einzelnen Gestaltungsmöglichkeiten dargestellt werden.

Wie aus der ständigen Rechtsprechung hervorgeht, ist die Beteiligung an einer Personengesellschaft kein Wirtschaftsgut. Jedoch hat deren Behandlung Auswirkungen auf gleich mehrere Bereiche im Steuerrecht, weshalb sich **Kapitel IV** der Bilanzierung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft widmet und die unterschiedlichen Meinungen der Literatur und Rechtsprechung gegenüberstellt. Ebenso sind Ergänzungsbilanzen insbesondere für die Verlustabzugsbeschränkung gemäß § 15a EStG von großer Relevanz. Daher wird in diesem Kapitel ebenso auf deren Behandlung näher eingegangen werden.

Kapitel V befasst sich mit der laufenden Besteuerung von doppelstöckigen Personengesellschaften. Dabei wird in einem ersten Schritt die Gewinnermittlung von der Gewinnentstehung auf Ebene der Untergesellschaft bis hin zur Gewinnverteilung an die Obergesellschafter dargestellt. Die weiteren Pfeiler des Kapitels bilden die Verlustabzugsbeschränkung gemäß § 15a EStG, die Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, die Behandlung von Verlustvorträgen im Sinne des § 10a GewStG sowie Besonderheiten im Rahmen der Zinsschranke nach § 4h EStG. Dabei stellt sich der Aufbau der einzelnen Punkte wie folgt dar: zunächst werden die jeweiligen Normen sowie deren Sinn und Zweck erläutert. Anschließend wird deren Anwendbarkeit auf die doppelstöckige Personengesellschaft begründet sowie Gestaltungspotential aufgezeigt. Auf eine Beleuchtung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wurde aufgrund nachrangiger Relevanz für die Steuergestaltung verzichtet. Ebenso wird auch auf den Bereich der nichtabzugsfähigen Zinsen gemäß § 4 Abs. 4a EStG in diese Arbeit nicht eingegangen werden.

Da auch im Bereich der aperiodischen Geschäftsvorfälle die doppelstöckige Personengesellschaft teilweise einer besonderen Behandlung bedarf, widmet sich **Kapitel VI** den Einbringungs-, Übertragungs- und Veräußerungsvorgängen und geht der Frage nach, inwiefern diese steuerneutral möglich sind. Insbesondere dem Umfang des Veräußerungsgegenstandes soll nachgegangen werden, da sich die Meinungen in der Literatur hier zum Teil widersprechen. Ebenfalls beleuchtet wird, inwiefern sich die Vergünstigungsvorschriften der §§ 16 Abs. 4 sowie 34 EStG mit der Doppelstockstruktur vereinbaren und anwenden lassen.

Kapitel VII fasst die wesentlichen Punkte dieser Arbeit nochmals kurz zusammen, zeigt auf, an welchen Stellen im Steuerrecht in Bezug auf die doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen noch Diskussionsbedarf besteht und gibt somit einen knappen Überblick über Möglichkeiten und Grenzen der Steuergestaltung bei doppelstöckigen Personengesellschaften.

II Merkmale der doppelstöckigen Personengesellschaft

1 Darstellung & Definition

Im Vergleich zur klassischen einstöckigen Personengesellschaft, bei der natürliche wie juristische Personen Anteile an einer Personengesellschaft halten, ist die doppelstöckige Personengesellschaft dadurch gekennzeichnet, dass eine Personengesellschaft (fortan Obergesellschaft) an einer weiteren Personengesellschaft (fortan Untergesellschaft) beteiligt ist. Zwar schaut man im Steuerrecht wegen des Transparenz-Prinzips durch die Personengesellschaft auf ihre Gesellschafter durch, das Zivilrecht verleiht den Personengesellschaften im Rahmen der §§ 124 und 161 HGB jedoch eine Teilrechtsfähigkeit⁵. Diese ermöglicht den Personenhandelsgesellschaften auf eigenen Namen Rechte und Pflichten einzugehen. Daher ist es ihnen unter anderem auch möglich, sich selber an anderen Gesellschaften zu beteiligen, wobei die Beteiligungskette zahlenmäßig nicht beschränkt ist⁶. Im Steuerrecht erlangt die Personengesellschaft einen Subjektcharakter im Rahmen der Ergebnisermittlung⁷. In der Literatur spricht man bei derartigen Gebilden auch von „verbundenen Mitunternehmerschaften“⁸ oder auch von doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmerschaften⁹. Das untenstehende Schaubild soll einen Grundfall darstellen:

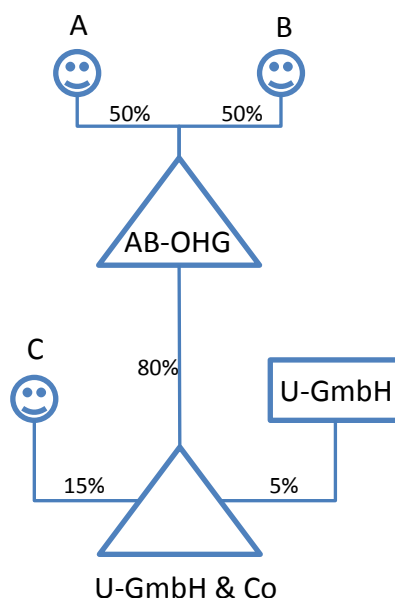


Abbildung 1: Mögliche Struktur einer doppelstöckigen Personengesellschaft

⁵ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 1

⁶ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17149

⁷ Sie ist Steuersubjekt für Zwecke der Gewerbesteuer

⁸ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 1

⁹ Im anschließenden Kapitel soll erörtert werden, inwiefern der Begriff der doppelstöckigen Mitunternehmerschaft mit dem der doppelstöckigen Personengesellschaft gleichgesetzt werden kann.

Das Schaubild zeigt eine Ober(Personen)gesellschaft, an der zwei natürliche Personen A und B beteiligt sind. Die Obergesellschaft ist wiederum an einer Unter(Personen)gesellschaft beteiligt; ebenso an der Untergesellschaft sind auch die natürliche Person C sowie eine Kapitalgesellschaft als Komplementärin beteiligt. Da A und B die Obergesellschaft beherrschen, wird indirekt auch die Untergesellschaft beherrscht, sofern die Obergesellschaft mehr als 50% der Anteile an der Untergesellschaft hält, weshalb sich in Hinblick auf die Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften durchaus Schwierigkeiten ergeben, die in der Literatur mehrfach aufgegriffen werden¹⁰.

2 Abgrenzung doppelstöckige Personengesellschaft vs. doppelstöckige Mitunternehmerschaft

Die Mitunternehmerschaft hat im Steuerrecht Gewicht, denn sie stellt häufig ein wesentliches Tatbestandsmerkmal dar. Die Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, hat bspw. Auswirkungen auf die Art der erzielten Einkünfte und klärt zudem die Frage, ob überlassene Wirtschaftsgüter dem Privat- oder Betriebsvermögen zuzurechnen sind. Der Begriff der Mitunternehmerschaft ist fest mit den Einkünften i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG verbunden, da die h.M. der Annahme einer Mitunternehmerschaft ein gewerblich tätiges Unternehmen zugrunde legt¹¹. Mit seinem Urteil vom 28.11.1974 hat der BFH klargestellt, dass der zivilrechtliche Begriff des Gesellschafters und der steuerrechtliche Begriff des Mitunternehmers zwar einander zuzuordnen sind, jedoch das Vorliegen des einen, nicht auch das Vorliegen des anderen zur Folge hat¹². Folglich liegt bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft, die vermögensverwaltend tätig ist, Land- und Forstwirtschaft betreibt oder einer freiberuflichen Tätigkeit¹³ nachgeht keine Mitunternehmerschaft vor¹⁴.

¹⁰ Hierzu zählen bspw. Allokationsschwierigkeiten, die die Sphären beider Personengesellschaften und/oder weiterer Gesellschaften und Einzelunternehmen berühren können, die Anwendbarkeit der Vergünstigung eines Veräußerungsgewinnes gem. § 16 Abs. 4 EStG, die Frage, wo für Zwecke des § 15a EStG Ergänzungsbilanzen zu führen sind und weitere.

¹¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rn 2, Fn 1

¹² Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt A, Rn 6; BFH v. 28.11.1974, I R 232/72, BStBl II 1975, S. 499

¹³ Vgl. jedoch hierzu FM Schleswig-Holstein v. 28.11.2012, VI 307 - S - 2241 - 333, DATEV-Lexinform 2013, Dok.-Nr. #5234342, hierbei geht es um die Frage, welche Voraussetzungen vorliegen müssen, um eine doppelstöckige freiberufliche Personengesellschaft anzuerkennen.

¹⁴ An dieser Stelle ist jedoch zu beachten, dass dies jedoch immer dann nicht der Fall ist, wenn es zu einer gewerblichen „Infizierung“ kommt, vgl. BFH v. 10.08.2010, VIII R 44/07, BFH-NV 2011, S. 20

Wesentliche Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft sind also das Vorliegen eines Gewerbebetriebes, zudem eine gewerblichen Tätigkeit sowie die gemeinschaftliche¹⁵ Entfaltung der Unternehmerinitiative und Übernahme des Unternehmerrisikos mehrerer Personen, die auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammen arbeiten¹⁶. Die Rechtsprechung stellt auf das Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ab, wenn also mehrere Personen „auf Gedeih und Verderb mit dem Unternehmen verbunden“ sind¹⁷. Im Wesentlichen ist eine Mitunternehmerschaft von den zwei Hauptkriterien Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko geprägt, jedoch lassen sich diese weiter aufgliedern¹⁸. Zwar müssen beide Kriterien vorliegen, jedoch können sie stärker oder auch schwächer ausgeprägt sein, da die Rechtsprechung diese für kompensierbar hält¹⁹.

Mitunternehmerrisiko trägt, wer einen Betrieb auf seine Rechnung führt und wen die Folgen unternehmerischer Entscheidungen treffen²⁰. In der Regel äußert sich dies durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswertes²¹. Weitere Punkte hier sind eine unmittelbare bürgerlich-rechtliche Haftung²² sowie ein am Geschäftserfolg orientiertes Entnahmerecht²³.

Mitunternehmerinitiative liegt vor, wenn dem Beteiligten die Möglichkeit gegeben ist, durch unternehmerische Entscheidungen die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zu beeinflussen²⁴. Dies kann unter anderem durch Kontrollrechte bewirkt werden, die denen eines Kommanditisten gleichkommen oder diesen nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen²⁵.

¹⁵ Mit Urteil v. 14.04.2005, XI R 82/03, BStBl II 2005, S. 752, hat der BFH die Gemeinschaftspraxis, die als Mitunternehmerschaft zählt, klar von der Büro- und Praxisgemeinschaft abgegrenzt mit der Begründung, dass es letzterer an der Gewinnerzielungsabsicht fehle und eine (Um-)Verteilung von Kosten im Vordergrund stünden.

¹⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 259-262; vgl. Vogl, Beck'sches Bilanzlexikon 2012, Rn 2-4

¹⁷ Vgl. Vogl, in: Beck'sches Bilanzlexikon 2012, Rn 4; BFH v. 21.04.1988, IV R 47/85, BStBl II 1989, 722

¹⁸ Vgl. Vogl, in: Beck'sches Bilanzlexikon 2012, Rn 6; Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rn 7/8

¹⁹ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 262; fehlende Teilhabe an stillen Reserven durch hohes Maß an Mitunternehmerrisiko und besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert: BFH v. 16.12.2003, VIII R 6/93, GmbHR 2004, S. 973; fehlendes Unternehmerrisiko einer stillen Gesellschaft durch Wettbewerbsverbot ausgeglichen: FG Saarland v. 15.11.2005, 1 V 255/05, BeckRS 2005, Dok.-Nr. #26019048; wirtschaftlich vergleichbares Verhältnis: FG Brandenburg-Berlin v. 20.11.2007, 6 K 1045/04 B, DStRE 2008, S. 868

²⁰ Vgl. Vogl, in: Beck'sches Bilanzlexikon 2012, Rn 6

²¹ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 264

²² Heißt Haftung im Außenverhältnis, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt A, Rn 40ff

²³ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rn 8

²⁴ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rn 9 m.w.N.

²⁵ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 263

Wer nicht am Verlust teilhat und zudem keinen Zugriff auf stille Reserven und am Geschäftswert erhält, ist im Regelfall kein Mitunternehmer, sofern er diese schwache Stellung nicht kompensieren kann. Mitunternehmer ist jedoch, wer lediglich keinen Einfluss auf die Geschäftsführung hat²⁶.

Grundsätzlich liegt im Falle von Personenhandelsgesellschaften auch eine Mitunternehmerschaft vor. Handelt es sich bei der Obergesellschaft jedoch um eine vermögensverwaltende GbR, die nicht Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erzielt, so kann sie nicht Mitunternehmerin einer weiteren Gesellschaft sein²⁷. Eine doppelstöckige Personengesellschaft muss also nicht zwingend eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft darstellen.

3 Mögliche Ausprägungen

Eine doppelstöckige Personengesellschaft kann unterschiedlich aufgestellt sein. Im oben beschriebenen Beispiel handelt es sich bei der Obergesellschaft um eine OHG und bei der Untergesellschaft um eine GmbH & Co. KG, dies ist jedoch keine zwingende Struktur, da sowohl für die Obergesellschaft, als auch für die Untergesellschaft verschiedene Rechtsformen in Frage kommen²⁸. Für die Obergesellschaft wäre daher die Rechtsform jeder gewerblich tätigen Personenhandelsgesellschaft denkbar²⁹, sowie jede andere Personengesellschaft, sofern hier eine gewerbliche Prägung vorliegt³⁰. Jedoch ist eine gewerbliche Prägung³¹ nicht zwingende Voraussetzung, da eine Personenhandelsgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen nicht Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen muss, sondern auch lediglich vermögensverwaltend tätig sein kann³². Zudem gelten auch Erbengemeinschaften und sogenannte Innengesellschaften³³ als mögliche Rechtsformen für die Obergesellschaft. Voraussetzung für die Anerkennung beider letztgenannter Formen ist eine Außenwirkung, was heißt, dass der nach außen auftretende Gesellschafter für Rechnung aller

²⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 271

²⁷ Vgl. BFH v. 06.11.2003, IV ER-S-3/03, BStBl II 2005, S. 376

²⁸ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 9, 11

²⁹ Dies gilt durch das Urteil des BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, S. 691; ebenso Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 253, (für die GbR gilt: vorausgesetzt es handelt sich um eine außenwirksame GbR); Nickel/Bodden, FR 2003, S. 393, Fn 9

³⁰ Zur gewerblichen Prägung vgl. Punkt 4.2 des Kapitels II

³¹ Und damit originäre gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

³² Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 9 sowie BFH v. 06.10.2004, IX R 53/01, DStR 2004, S. 2045; für Zwecke des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG reicht es daher aus, wenn die Obergesellschaft gewerbliche Beteiligungseinkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erzielt, da diese sie gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ohnehin gewerblich infizieren.

³³ Dazu zählt insbesondere die atypisch stille Beteiligung

Gesellschafter vergleichbar eines Treuhänders tätig sein muss³⁴. Insofern muss eine doppelstöckige Mitunternehmerschaft nicht zwingend auch eine doppelstöckige Personengesellschaft sein.

Da die ständige Rechtsprechung auch eine atypisch stille Gesellschaft als Mitunternehmerschaft qualifiziert³⁵, wäre zudem denkbar, dass eine doppelstöckige Personengesellschaft erst dadurch entsteht, dass sich ein Gesellschafter still an einer Beteiligung an einer KG unterbeteiligt und dieses Unterbeteiligungsverhältnis selbst als eigenständige Mitunternehmerschaft in der Form der GbR zu qualifizieren ist, wobei der Anteil des Hauptbeteiligten das Betriebsvermögen der GbR darstellt³⁶.

4 Voraussetzung für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

Infolge erwarteter großer Steuerausfälle hatte der Gesetzgeber ein Jahr nach der missverständlichen Klarstellung des BFH durch eine Gesetzesänderung³⁷ der doppelstöckigen Personengesellschaften als Rechtsformalternative einen Riegel vorgeschoben³⁸. In der Folge greift der damit „neu“ ins Gesetz aufgenommene § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG immer dann, wenn die unten angeführten Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind. Ist das der Fall, wird der Gesellschafter der Obergesellschaft, der in Leistungsbeziehungen zur Untergesellschaft steht, an der er selbst nicht direkt beteiligt ist, einem an dieser unmittelbar Beteiligten gleichgestellt. Der mittelbare Mitunternehmer soll somit wie ein Einzelunternehmer behandelt werden³⁹.

4.1 Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft

Wie oben bereits erwähnt, kann eine Personengesellschaft durch ihre Teilrechtsfähigkeit Beteiligungen an weiteren Personengesellschaften halten. Ebenso behandelt worden ist, in welcher Rechtsform die Obergesellschaft auftreten kann. Dem Wortlaut des Gesetzes folgend, ist insofern das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zwischen der Obergesellschaft und der Untergesellschaft grundlegendes Tatbestandsmerkmal⁴⁰.

³⁴ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 10

³⁵ Vgl. Schulze zur Wiesche, DStZ 1998, S. 285; FG Berlin-Brandenburg v. 20.11.2007, 6 K 1045/04 B, DStRE 2008, S. 868

³⁶ Vgl. Schulze zur Wiesche, DStZ 1998, S. 285 m.w.N.

³⁷ Steueränderungsgesetz v. 25.02.1992, BGBl I 1992, S. 303

³⁸ Vgl. BT-Drs. 12/1108, S. 58

³⁹ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 161 m.w.N.; Förster, DB 2011, S. 2572

⁴⁰ Zu den Merkmalen und Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft vgl. Kapitel II, 2

4.2 Gewerbliche Untergesellschaft oder Untergesellschaft gewerblich geprägt

Für die Untergesellschaft gilt es eine Außenwirkung zu entfalten⁴¹. Dies kann ähnlich wie bei der Obergesellschaft durch eine aktive gewerbliche Tätigkeit bewirkt werden, wie es Personenhandelsgesellschaften und der GbR (sowie Gesellschaften ausländischen Rechts) möglich ist sowie durch eine gewerbliche Prägung⁴². Fehlt diese, so findet § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG keine Anwendung⁴³. Eine gewerbliche Tätigkeit ist bereits auch dann gegeben, wenn der gewerbliche Anteil am Gesamtbetrieb der Untergesellschaft lediglich mehr als 1,25% ausmacht⁴⁴. Einkünfte aus bspw. vermögensverwaltenden Tätigkeiten der Untergesellschaft werden durch eine gewerbliche Betätigung oberhalb der vom BFH genannten Unschädlichkeitsgrenze⁴⁵ insofern „infiziert“, als dass in Folge sämtliche Einkünfte als gewerblich gelten. Die oben gezeigte Möglichkeit einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft stützt sich auf ein BFH-Urteil⁴⁶, welches eine Infizierung der primären Einkünfte der Obergesellschaft durch die gewerblichen Einkünfte der Untergesellschaft über die Beteiligung klar verneint, denn Beteiligungsergebnisse würden im Rahmen der Ermittlung des gewerbsteuerpflichtigen Ertrages ohnehin herausgerechnet. Jedoch hat der Gesetzgeber zwischenzeitlich Anpassungen dahingehend vorgenommen, als der § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nun auch Beteiligungserträge umfasst mit der Folge, dass bei Vorliegen einer gewerblichen Untergesellschaft die Obergesellschaft nahezu immer gewerblich infiziert wird⁴⁷.

⁴¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 11

⁴² Hier spielt es wiederum keine Rolle, welche Rechtsform vorliegt, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 11

⁴³ Davon ausgehend sind hinsichtlich der gewerblichen Infizierung weitere Besonderheiten zu beachten, vgl. Euhus, DStR 2011, S. 1350

⁴⁴ Vgl. BFH v. 11.08.1999, XI R 12/98, BStBl II 2000, S. 229; beachte jedoch Bernütz/Loll, DStR 2013, S. 891; BFH v. 08.03.2004, IV B 212/03, BFH-NV 2004, S. 955, in diesem Urteil galten auch 2,81% als ungeschädlich.

⁴⁵ Vgl. Bernütz/Loll, DStR 2013, S. 891: beachte, dass diese Grenze durch diverse FG-Urteile z.T. stark variierte (vgl. FG Köln v. 01.03.2011, 8 K 4450/08, BeckRS 2011, Dok.-Nr.: #95173 ; FG Niedersachsen v. 14.09.2011, 3 K 447/10, BeckRS 2011, Dok.-Nr.: #96911; FG Mecklenburg-Vorpommern v. 15.12.2011, 2 K 412/08, BeckRS 2012, Dok.-Nr.: #94758; FG Schleswig-Holstein v. 25.08.2011, 5 K 38/08, EFG 2012, S. 41). Der BFH hat nun in zwei aktuellen Fällen (2,25% - FG Köln v. 01.03.2011, 8 K 4450/08, BeckRS 2011, Dok.-Nr.: #95173; 5,00% - FG Niedersachsen v. 14.09.2011, 3 K 447/10, BeckRS 2011, Dok.-Nr.: #96911) erneut zu entscheiden.

⁴⁶ Vgl. BFH v. 06.10.2004, IX R 53/01, DStR 2004, S. 2045, damalige Rechtslage umfasste in §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG lediglich originäre gewerbliche Betätigungen als Infektionsgrund

⁴⁷ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, §15 EStG, Rn 613; § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. ab JStG 2007; BMF v. 18.05.2005, IV B 2 – S 2241 – 34/05, BStBl I 2005, S. 698; Groh, DB 2005, S. 2430; BFH v. 06.10.2004, IX R 53/01, DStR 2004, S. 2045; BFH v. 06.11.2003, IV ER –S- 3/03, DStR 2004, S. 2047; die gewerbliche Infizierung soll allerdings auch Gestaltungsinstrument sein, um durch eine doppelstöckige Personengesellschaft gewerbsteuerliche Anlaufverluste zu vermeiden, vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18369, Tz 13 m.w.N.

4.3 Ununterbrochene Mitunternehmerkette

Eine ununterbrochene Mitunternehmerkette liegt immer dann vor, wenn in Bezug auf das Verhältnis zwischen dem Obergesellschafter zur Obergesellschaft sowie auf das Verhältnis zwischen der Obergesellschaft und der Untergesellschaft die Kriterien der Mitunternehmerschaft jeweils erfüllt sind⁴⁸.

III Zuordnung von Wirtschaftsgütern

1 Grundsätze & Definitionen

Die transparente Betrachtungsweise der Personengesellschaften erfordert, dass das der Personengesellschaft übereignete oder zur Nutzung überlassene Vermögen dennoch korrekt abgebildet wird. Daher sind das Gesamthandsvermögen und das Sonderbetriebsvermögen fester Bestandteil im Rahmen der Gewinnermittlung.

1.1 Gesamthandsvermögen

Gesamthandsvermögen ist das Vermögen, das den Gesellschaftern einer Personengesellschaft gemeinschaftlich zusteht. Keiner kann über einzelne Wirtschaftsgüter oder seinen Anteil an allen Wirtschaftsgütern verfügen⁴⁹.

1.2 Sonderbetriebsvermögen

Grundsätzlich sind in Hinblick auf das Sonderbetriebsvermögen bei doppelstöckigen Personengesellschaften drei Sonderbetriebsvermögen zu unterscheiden⁵⁰: Das Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft, das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft⁵¹ sowie das Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft. Während die ersten beiden Fälle die Regel darstellen, bildet letzterer eine Besonderheit⁵². Durch die Gleichstellung gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG wird auch dem Obergesellschafter in Bezug auf sein Sonderbetriebsvermögen ein Gewinnanteil zugerechnet, womit dieser Teil des für Zwecke der GewSt relevanten Gewinns ist⁵³. Jedoch qualifiziert die Sondermitunternehmerschaft nicht dazu, an der handelsrechtlichen Gewinnverteilung teilzuhaben. Das Ergebnis des Sonder-

⁴⁸ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 34/35

⁴⁹ Im Gegensatz zur Bruchteilsgemeinschaft, wo das möglich ist.

⁵⁰ Zur Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen sowie Sonderbetriebsausgaben, vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17155, Tz 30 m.w.N.

⁵¹ Dazu zählen u.a. auch die Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft, die im Betriebsvermögen der Obergesellschaft gehalten werden, vgl. Mayer, DB 2003, S. 2038

⁵² Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17154, Tz. 27

⁵³ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17154, Tz. 28

betriebsvermögens des Nur-Obergesellschafters bei der Untergesellschaft stellt eher eine gewinnunabhängige Vorabzahlung dar⁵⁴. Wie auch im Regelfall kann hier notwendiges sowie gewillkürtes aktives Sonderbetriebsvermögen I oder II sowie passives Sonderbetriebsvermögen vorliegen⁵⁵. Dennoch fraglich ist die Möglichkeit, dass der Obergesellschafter Sonderbetriebsvermögen II bei der Untergesellschaft hat⁵⁶. Sonderbilanzen entstehen mit erstmaliger Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen und existieren solange diese letzterem zugeordnet bleiben⁵⁷.

2 Zuordnung von Wirtschaftsgütern

Neben der Klassifizierung in Sonderbetriebsvermögen I und II unterscheidet man im Rahmen der Sonderbilanz zudem notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen. Notwendigerweise dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen sind Wirtschaftsgüter dann, wenn diese der Gesellschaft unmittelbar dienen, wobei auf den objektiv erkennbaren unmittelbaren Einsatz im Betrieb abgestellt wird⁵⁸. Von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen spricht man, wenn ein Wirtschaftsgut durch Widmung dazu bestimmt ist, dem Betrieb mittelbar zu dienen⁵⁹.

Eine Besonderheit ergibt sich, wenn das Wirtschaftsgut, das der Mitunternehmer der Gesellschaft zur Nutzung überlässt, sich im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens befindet. Aus der Rechtsprechung ergibt sich, dass stets der Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen Vorrang zu gewähren ist⁶⁰. Denn sowohl die Rechtsprechung, als auch die Finanzverwaltung sehen im § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht nur eine Qualifikations-, sondern zudem eine Zurechnungsnorm, mit der Folge, dass zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter selbst dann als Sonderbetriebsvermögen zu behandeln sind, wenn diese bereits vor der Überlassung einem anderen Betriebsvermögen zugeordnet worden waren⁶¹. Somit hat der Mitunternehmer, der seiner Mitunternehmerschaft ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens überlässt dies fortan in seiner Sonderbilanz bei

⁵⁴ Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 38

⁵⁵ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2010, § 15 EStG, Rn 616; Ley, KÖSDI 2003, S. 13917

⁵⁶ Zur Diskussion vgl. Ley, KÖSDI 2010, 17154, Tz. 29 m.w.N.

⁵⁷ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rz 222

⁵⁸ Vgl. Carlé, in: Korn, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 206; Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 513/514 m.w.N.; Mückl, DB 2009, S. 1090; Ley, KÖSDI 2003, S. 13908

⁵⁹ Bspw., wenn ein sich im Privatvermögen eines Gesellschafters befindliches Grundstück mit einem Grundpfandrecht zur Sicherung von Krediten der Gesellschaft belastet ist, vgl. Carlé, in: Korn, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 2015 m.w.N.; Ley, KÖSDI 2003, S. 13910

⁶⁰ Vgl. Carlé, in: Korn, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 207

⁶¹ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 373; Schmitz, NWB, 2010, S. 426

der Mitunternehmerschaft abzubilden⁶². Allerdings gilt das lediglich für das Steuerrecht, was unweigerlich zu Abweichungen zwischen der Handels- und der Steuerbilanz führt⁶³. Praktische Relevanz hat eine korrekte Zuordnung insbesondere dann, wenn es um Veräußerungen (dazu §§ 16 und 34 EStG)⁶⁴ sowie Einbringungs- (gemäß §§ 20, 24 UmwStG)⁶⁵ oder Übertragungsfälle (§ 6 Abs. 3 EStG)⁶⁵ geht.

Abzugrenzen vom Grundprinzip der Sondermitunternehmerschaft ist jedoch der Fall, dass der Obergesellschafter für die Untergesellschaft durch sein Einzelunternehmen eine in dessen primären Geschäftsfeld liegende Leistung erbringt⁶⁶. In der Literatur ist man sich nicht einig darüber, ob die Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch auf kurzfristige Überlassungen anzuwenden ist⁶⁷.

Sofern Schulden eines Mitunternehmers gegenüber betriebsfremden Dritten sowie gegenüber der Gesellschaft selbst unmittelbar durch den Betrieb dieser Personengesellschaft oder der Beteiligung daran veranlasst sind, zählen diese zu dem passiven Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei seiner Mitunternehmerschaft; insbesondere dann, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu aktiven Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I oder II besteht⁶⁸. Die Rechtsprechung verlangt hier einen Zurechnungszusammenhang zwischen Wirtschaftsgut und Kreditaufnahme⁶⁹.

Ist durch Übertragung auf die Ober- oder Untergesellschaft die Gesellschaft rechtlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes geworden, so ist dieses Wirtschaftsgut fortan als Gesamthandsvermögen in der Steuerbilanz zu berücksichtigen.

⁶² Dies gilt ebenfalls für Forderungen des Gesellschafters gegen seine Mitunternehmerschaft, vgl. Ley, KÖSDI 2002, S. 13463, Tz 17

⁶³ Vgl. Schmitz, NWB, 2010, S. 425

⁶⁴ Denn alle stillen Reserven sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen müssen gehoben werden, um in die Begünstigung zu kommen. Vgl. Schulze zur Wiesche, DStR 2012, S. 1420; Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 6; Niehus/Wilke, SteuK 2011, S. 225

⁶⁵ Denn hier müssen zur steuerneutralen Einbringung bzw. Übertragung alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter eingebracht werden, wozu auch das Sonderbetriebsvermögen zählt, vgl. Schulze zur Wiesche, DStR 2012, S. 1421; Schmitz, NWB, 2010, S. 425

⁶⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 535, welcher in der Leistung kein Sonderbetriebsvermögen sieht, wenn diese im Rahmen des laufenden Geschäftsbetriebes ereignen und nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist; BFH v. 25.01.1980, IV R 159/78, BStBl. II 1980, S. 275, worin er unter 2c) ausführt, dass bei zufälligem Zusammentreffen von der Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abgesehen werden kann, jedoch nur in absoluten Ausnahmefällen.

⁶⁷ Vgl. hierzu unter Voraussetzungen: Schneider, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2013, § 15 EStG, Anm. 723 sowie Bitz, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2012, § 15 EStG, Rn 74d; für extrem kurzfristige Fälle verneinend: Schmitz, NWB, 2010, S. 427

⁶⁸ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 373

⁶⁹ Vgl. BFH v. 27.06.2006, VIII R 31/04, BStBl II 2006, S. 874 sowie v. 04.07.1990, GrS 2 - 3/88, BStBl II 1990, S. 817

3 Besonderheiten der Wirkung der Obergesellschaft

3.1 Obergesellschaftler als Sonder-Mitunternehmer

Durch das Steueränderungsgesetz 1992⁷⁰ hatte der Gesetzgeber die abschirmende Wirkung⁷¹ der Obergesellschaft versagt, mit der Folge, dass der Mitunternehmer, der lediglich an der Obergesellschaft beteiligt ist und der Untergesellschaft Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, nicht mehr Überschusseinkünfte erzielt⁷², da er einem unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter gleichgestellt wird⁷³.

Der Obergesellschaftler kann zum einen Sonderbetriebsvermögen bei der Obergesellschaft, an der er unmittelbar beteiligt ist, haben und zum anderen durch den § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auch an der Untergesellschaft, an der er lediglich mittelbare beteiligt ist, sofern Leistungsbeziehungen zwischen ihm und der Untergesellschaft bestehen⁷⁴. Dem kann auch nicht entgangen werden, indem der Obergesellschaftler ein zur Nutzung überlassenes Wirtschaftsgut über einen Dritten (Nichtgesellschafter) an die Untergesellschaft vermietet⁷⁵.

3.2 Beispiele zur Darstellung der Zuordnungsregeln

1. Nicht an der Untergesellschaft beteiligter Obergesellschaftler vermietet Gebäude

a) an die Obergesellschaft

Das Gebäude gehört wie auch im Fall einstöckiger Personengesellschaften zum Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschaftlers bei der Obergesellschaft.

b) an die Untergesellschaft

Da hier alle Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfüllt sind, liegt für den Obergesellschaftler eine Sondermitunternehmerschaft bei der Untergesellschaft vor. Das Gebäude stellt Sonderbetriebsvermögen I bei der Untergesellschaft dar.

⁷⁰ Steueränderungsgesetz v. 25.02.1992, BGBl I 1992, S. 303

⁷¹ Entstanden durch das Urteil des BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, S. 691

⁷² Bis dato wirkte die Obergesellschaft in Bezug auf Leistungen, die der nur an der Obergesellschaft beteiligte Gesellschafter an die Untergesellschaft erbrachte oder umgekehrt, intransparent, weshalb bspw. Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung (Mieten, Lizenzgebühren etc.) nicht der Gewerbesteuer unterlagen bzw. die Gewerbesteuer-Bemessungsgrundlage verminderten.

⁷³ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 161 m.w.N.; Förster, DB 2011, S. 2572

⁷⁴ Vgl. Förster, DB 2011, S. 2571, vom Obergesellschaftler fremdfinanzierte Anteile an der Komplementär GmbH der Untergesellschaft gelten laut h.M. zum Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschaftlers bei der Untergesellschaft.; Schmitz, NWB, 2010, S. 430

⁷⁵ Vgl. BFH v. 09.09.1993, IV R 14/91, BStBl II 1994, S. 250

2. Nicht an der Untergesellschaft beteiligter Obergesellschafter gibt privates Darlehen⁷⁶
 - a) an die Obergesellschaft
Wie bei 1a) kommt dieser Fall dem Grundfall gleich; das Darlehen stellt negatives Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft dar
 - b) an die Untergesellschaft
Wie im obigen Fall 1b) wird der Obergesellschafter zum Sondermitunternehmer der Untergesellschaft, da die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG erfüllt werden. Das Darlehen stellt somit negatives Sonderbetriebsvermögen I bei der Untergesellschaft dar.

3. Der Obergesellschafter überlässt ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens
 - a) der Obergesellschaft
Gemäß der Rechtsprechung des BFH⁷⁷ ist dem Sonderbetriebsvermögen Vorrang vor der Qualifizierung als Betriebsvermögen zu gewähren. Daher liegt Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft vor.
 - b) der Untergesellschaft
Analog zu 1b) liegt in diesem Fall gemäß der Rechtsprechung Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft vor.

4. An der Ober- und der Untergesellschaft beteiligter Gesellschafter überlässt der Untergesellschaft ein Wirtschaftsgut

Da der Gesellschafter an beiden Gesellschaften gleichermaßen beteiligt ist, bedarf es nicht der Prüfung der Kriterien des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG⁷⁸, weshalb das Wirtschaftsgut als Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft als unmittelbarer Gesellschafter zu bilanzieren ist.

⁷⁶ Dieses hat der Obergesellschafter privat von seiner Hausbank erhalten und reicht es weiter

⁷⁷ Vgl. Carlé, in: Korn, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 207 m.w.N.

⁷⁸ Dies ergibt sich schon aus dem Wortlaut des Gesetzes, denn eine mittelbare Beteiligung liegt in diesem Fall nicht vor, weshalb die Sondermitunternehmerregel hier nicht greifen kann.

5. Die Obergesellschaft überlässt der Untergesellschaft ein in ihrem Betriebsvermögen befindliches Wirtschaftsgut

Da die Obergesellschaft unmittelbare Gesellschafterin der Untergesellschaft ist, kommt § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nicht zur Anwendung. In der Folge liegt für die Obergesellschaft Sonderbetriebsvermögen I bei der Untergesellschaft vor.

4 Allokations- und Qualifikationskonflikte

Aufgrund diverser Unklarheiten widmet sich die Literatur immer wieder den sogenannten Bilanzkonkurrenzen. Von Bilanzkonkurrenzen spricht man, wenn ein Wirtschaftsgut aufgrund seiner Nutzung zur Bilanzierung in zwei verschiedenen Steuerbilanzen qualifiziert ist. Die Tatsache, dass dieses jedoch nur einmal erfasst werden darf, führt zu der Frage, wo dies zu erfolgen hat. Im Folgenden sollen bislang ungeklärte Sachverhalte dargestellt und die Meinungen in der Literatur gegenübergestellt werden, da die Allokationsfrage u.a. für Zwecke der Gewerbesteuer, der Zinsschranke, verfahrensrechtlicher Fragestellungen, der Thesaurierungsbegünstigung sowie der Gewerbesteueranrechnung von großer Relevanz ist⁷⁹. Grundsätzlich gilt für mehrstöckige Personengesellschaften der Vorrang des Sonderbetriebsvermögens der überlassenden Gesellschaft bei der nutzenden Gesellschaft, da der Fokus hierbei auf die unmittelbare Beteiligung gerichtet ist⁸⁰. Im Bereich der Refinanzierungsaufwendungen bezieht sich die Allokationsproblematik dabei einerseits auf den fremdfinanzierten Erwerb eines Anteils einer bereits bestehenden doppelstöckigen Personengesellschaft sowie Wirtschaftsgutüberlassung, andererseits auf die Entstehung einer doppelstöckigen Personengesellschaft durch Umstrukturierung⁸¹. Refinanzierungsaufwendungen zählen zu den Sonderbetriebsausgaben und umfassen zum einen Aufwendungen zum Erwerb einer Beteiligung, zum anderen auch Aufwendungen zur Finanzierung von Sonderbetriebsvermögen. Sie fallen unter das passive Sonderbetriebsvermögen⁸².

In Bezug auf die GewSt können sich der Untergesellschaft zugeordnete Sonderbetriebsausgaben als problematisch erweisen, wenn an ihr weitere Drittgesellschafter beteiligt sind und es keine gesellschaftsvertragliche Abreden zum Ausgleich sogenannter fremdbestimm-

⁷⁹ Vgl. Förster, DB 2011, S. 2573; Mückl, DB 2009, S. 1089

⁸⁰ Vgl. Schmitz, NWB, 2010, S. 430

⁸¹ Hierbei die Frage, ob und in wieweit Sonderbetriebsvermögen, das bisher einer Gesellschaft (nun Obergesellschaft) zugeordnet war, jetzt der neu entstandenen Untergesellschaft zuzuordnen ist.

⁸² Definition siehe unter I, 2.1; vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17155, Tz 34; Mückl, DB 2009, S. 1088

ter Steuerwirkungen⁸³ gibt. Denn diese Sonderbetriebsausgaben mindern die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer, was den Drittgesellchaftern einen höheren Gewinn nach GewSt einbringen würde ohne dass sie ebenfalls Aufwendungen für Sonderbetriebsvermögen zu tragen haben⁸⁴. Vorteile können sich ergeben, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter so auf beide Gesellschaften verteilt werden können, dass bspw. Refinanzierungsaufwendung in optimalem Maße durch mehrfache Freibeträge des § 8 Nr. 1 GewStG gedeckt werden. Ein weiteres Gestaltungsinstrument stellen unterschiedliche Hebesätze bei Ober- und Untergesellschaft dar, die sich ergeben, wenn diese in unterschiedlichen Gemeinden liegen, wo es u.U. Sinn macht eine Zuordnung am Hebesatz festzumachen⁸⁵.

Da der Anknüpfungspunkt für die Zinsschranke der Betrieb ist, welcher sowohl das Gesamthands- als auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst⁸⁶, liegen bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft zwei Betriebe vor⁸⁷. Wie bei der GewSt kann es auch hier zu fremdbestimmtem Steuereinfluss kommen der ohne gesellschaftsrechtliche Abreden Drittbeteiligte bevorteilt⁸⁸. Da Refinanzierungsaufwendungen den Nettozinsaufwand des Betriebes erhöhen, vermindern diese tendenziell das Abzugspotential des Betriebs, dem sie zuzuordnen sind⁸⁹. Problematisch wird das in Fällen, in denen das steuerliche EBITDA für den Schuldzinsabzug nicht ausreichend ist, wie bspw. bei Holding-Personengesellschaften. Tendenziell neigt man dazu Refinanzierungsaufwendungen der (operativen) Untergesellschaft zuzuordnen, da hier das EBITDA möglicherweise höher und eine Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen wahrscheinlicher ist (sog. Debt-Push-Down)⁹⁰.

⁸³ Dies liegt immer dann vor, wenn von Seiten der Gesellschaft verursachte Steuerwirkungen von allen Gesellschaftern nicht nach dem Verhältnis des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels getragen werden oder wenn von lediglich einzelnen Gesellschaftern verursachte Steuerwirkungen auch noch von anderen Gesellschaftern mitgetragen werden.

⁸⁴ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1089

⁸⁵ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1089

⁸⁶ Vgl. BMF v. 04.07.2008, IV C 7 - S 2742-a/07/10001, DStR 2008, S. 1427

⁸⁷ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158 m.w.N.; Prinz, DB 2008, S. 370; van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2343; für Zwecke der Zinsschranke spielt es daher auch keine Rolle, ob fremdfinanzierte Investitionen in Gesamthands- oder Sonderbetriebsvermögen getätigt werden, was jedoch bspw. für Gestaltungen im Bereich des § 15a EStG durchaus einen Unterschied macht.

⁸⁸ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1089

⁸⁹ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1089

⁹⁰ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1094, der Autor weist für extreme Fälle auch auf die Option der Anwachsung der Untergesellschaft auf die Obergesellschaft hin, sofern für Zwecke der Zinsschranke vollumfänglich auf das steuerliche EBITDA der Untergesellschaft zurückgegriffen werden soll.

Auf das Verfahrensrecht hat die Allokation des Sonderbetriebsvermögens insoweit eine Auswirkung, als durch eine inkorrekte Zuordnung von Wirtschaftsgütern u.U. aufgrund der getrennten Gewinnermittlung das falsche Verfahren angestrebt werden kann⁹¹.

Im Folgenden sollen Bilanzkonkurrenzen anhand von Beispielfällen aufgezeigt werden:

Fall 1: Obergesellschafter überlässt der Obergesellschaft ein Wirtschaftsgut, das diese wiederum der Untergesellschaft überlässt.

In diesem Fall liegt für den ersten Teil (die Überlassung an die Obergesellschaft) gemäß den allgemeinen Regeln Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft vor. Im zweiten Schritt jedoch könnte ebenso Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft vorliegen, da in der Überlassung durch die Obergesellschaft an die Untergesellschaft die indirekte Beteiligung des Obergesellschafters gestärkt werden könnte. Da jedoch Sonderbetriebsvermögen I dem II vorgeht⁹², ist in diesem Fall das Wirtschaftsgut in der Sonderbilanz des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft zu erfassen. Überlässt jedoch der Obergesellschafters das Wirtschaftsgut der Untergesellschaft, die es wiederum an die Obergesellschaft vermietet, kann der Mietvertrag u.U. nicht anerkannt werden, da dies als Gestaltungsmissbrauch gewertet wird. In diesem Fall läge folglich Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft vor⁹³.

Hat der Obergesellschafters dieses Wirtschaftsgut fremdfinanziert stellt sich zudem die Frage, wo sich die Refinanzierungskosten bilanziell auswirken können⁹⁴. Die Allokation von Refinanzierungskosten ist hier vor allem in Hinblick auf die Zinsschranke relevant⁹⁵. Die h.M. der Literatur gewährt der Behandlung des Darlehens (des Obergesellschafters) als Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft Vorrang vor der Sonder-Mitunternehmerregelung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG⁹⁶. Demnach stellen die Schuldzinsen des Obergesellschafters Sonderbetriebsausgaben in seiner Sonderbilanz bei der Obergesellschaft dar. Da die Untergesellschaft dadurch nicht berührt wird, sind die Einnahmen aus der Untervermietung, die der Obergesellschaft zufließen,

⁹¹ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1090/91

⁹² Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1090; Ley, KÖSDI 2003, S. 13918, Tz 41, 29; Schulze zur Wiesche, StBp 1992, S. 252

⁹³ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 24

⁹⁴ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375

⁹⁵ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1088

⁹⁶ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375

letzterer als Sondervergütungen zuzurechnen⁹⁷. Dies macht insofern Sinn, als weder eine direkte Vermietung an die Untergesellschaft erfolgt, noch die Obergesellschaft rechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Wirtschaftsgutes wird; ein Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft scheidet daher aus, weshalb die Mietzahlungen der Untergesellschaft dort Betriebsausgaben darstellen, die im Rahmen der Gewinnermittlung nicht neutralisiert werden.

Fall 2: Fremdfinanzierter Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft – Frage der korrekten Zuordnung der Refinanzierungsaufwendungen des Obergesellschafters

Da die Behandlung bislang unklar ist orientiert man sich in der Literatur an Tendenzen der Rechtsprechung⁹⁸. Sowohl der BFH⁹⁹, als auch die Finanzverwaltung¹⁰⁰ sehen in diesem Mitunternehmeranteil kein Wirtschaftsgut, sondern ideelle Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern¹⁰¹. Wie oben bereits erwähnt, hat Sonderbetriebsvermögen Vorrang vor Betriebsvermögen. Befindet sich die fremdfinanzierte Beteiligung an der Obergesellschaft im Betriebsvermögen des Einzelunternehmens des Obergesellschafters, so können sich Konkurrenzen in Hinblick auf die Veranlassung ergeben, die jedoch grundsätzlich zugunsten der Mitunternehmerschaft zu lösen sind. Dies gilt analog auch für den Fall, dass nicht der Obergesellschaftler, sondern bspw. die Untergesellschaft eine Beteiligung an einer weiteren Personengesellschaft erwirbt¹⁰². Es gibt verschiedene Ansätze die Allokationsproblematik anzugehen. Bspw. könnte man das Refinanzierungsdarlehen als passives Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft klassifizieren, legt man den § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eng aus, also auf das Sonderbetriebsvermögen I beschränkt¹⁰³. Dies kann damit begründet werden, dass rein faktisch keine unmittelbare Be-

⁹⁷ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375; Aufwendungen im Rahmen dieser Untervermietung (bspw. die eigenen Mietaufwendungen der Obergesellschaft an den Obergesellschaftler) sind hingegen in einer Sonderbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft abziehbar, vgl. Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2013, § 15 EStG, Anm. 542, E 244 und 545, E 248

⁹⁸ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1090

⁹⁹ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1090; BFH v. 30.10.2002, IV R 33/01, BStBl. II 2003, S. 272; BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl II 1991, S. 691

¹⁰⁰ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1090, Fn 34

¹⁰¹ Vgl. auch Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 691

¹⁰² Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1091, in Fn 38

¹⁰³ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1091; demnach scheidet die Möglichkeit von Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft aus

teiligung an der Untergesellschaft besteht, die Refinanzierungsaufwendungen somit nicht mit der Untergesellschaft in Verbindung stehen¹⁰⁴.

Dazu folgendes Beispiel¹⁰⁵:

Der Obergesellschafter erwirbt zum 01.01. des Jahres eine Beteiligung an der Obergesellschaft, die er fremdfinanziert. Dabei fallen Schuldzinsen i.H.v. 500.000 € an. Aus Vereinfachungsgründen hält die Obergesellschaft lediglich die Beteiligung an der Untergesellschaft.

Untergesellschaft		Obergesellschaft	
Ermitteltes Ergebnis zum 31.12.	1.000.000	Gewinnanteil der Untergesellschaft	1.000.000
+/- Sonderbetriebsergebnis	0	+/- Sonderbetriebsergebnis	-500.000
= Gewinn aus Gewerbebetrieb	1.000.000	= Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000
+/- gewerbesteuerliche Korrekturen	0	+/- gewerbesteuerliche Korrekturen	
1. Hinzurechnung	0	1. Hinzurechnung 25% x (500.000-100.000)	100.000
2. Kürzung	0	2. Kürzung Gewinnanteil der UG	-1.000.000
= Gewerbeertrag	1.000.000	= Gewerbeertrag	-400.000

Abbildung 2: Wirkungsweise der engen Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

Die Refinanzierungsaufwendungen mindern in obigem Fall nicht die Gewinne der Untergesellschaft. Demnach wird im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung auf Ebene der Untergesellschaft der Gewerbeertrag voll der GewSt unterworfen, wohingegen sich auf Ebene der Obergesellschaft Verluste anhäufen, da gemäß § 9 Nr. 2 GewStG Gewinnanteile anderer Gesellschaften gekürzt werden.

Würde man umgekehrt jedoch den § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG weiter auslegen¹⁰⁶, könnte man Refinanzierungsaufwendungen „durchstocken“, was heißt, dass die hinter diesen Sonderbetriebsausgaben stehenden Schuldposten, anteilig auf die Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft entfallend, bei dieser als Sonderbetriebsvermögen II zu behandeln sind¹⁰⁷. Begründet wird dies zum einen damit, dass es nur dem Zweck des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG entspräche¹⁰⁸, zum anderen mit der Anforderung eines „doppelten Durchgriffs“, da Personengesellschaften per se transparent sind, sämtliche Vorgänge also

¹⁰⁴ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1091;

¹⁰⁵ Bsp. aus Förster, DB 2011, S. 2570

¹⁰⁶ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1091, m.w.N.; Bodden, FR 2002, S. 567

¹⁰⁷ Vgl. Mückl, DB 2009, S. 1091; BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 157, anteilige Verrechnung von Verlusten gewerblicher Untergesellschaft bei Veräußerung eines Anteils an der Obergesellschaft

¹⁰⁸ Vgl. Förster, DB 2011, S. 2572, Zweck der Norm: Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer

auf den Obergesellschafter zurückfallen¹⁰⁹; insofern bedarf es auch beim Anteilserwerb an der Obergesellschaft einer Auffächerung¹¹⁰. Folgendes Beispiel soll zur Verdeutlichung der Unterschiede der zwei Auffassungen beitragen:

Der Sachverhalt entspricht dem vorangegangenen, mit dem Unterschied, dass durch den Debt-Push-Down die Refinanzierungsaufwendungen hier auf Ebene der Untergesellschaft abgezogen werden. In der Folge mindern diese den Gewerbeertrag der Untergesellschaft und es häufen sich keine Verluste auf Ebene der Obergesellschaft an, die lediglich die Beteiligung hält.

Untergesellschaft		Obergesellschaft	
Ermitteltes Ergebnis zum 31.12.	1.000.000	Gewinnanteil der Untergesellschaft	600.000
+/- Sonderbetriebsergebnis	-500.000	+/- Sonderbetriebsergebnis	0
= Gewinn aus Gewerbebetrieb	500.000	= Gewinn aus Gewerbebetrieb	600.000
+/- gewerbesteuerliche Korrekturen	0	+/- gewerbesteuerliche Korrekturen	
1. Hinzurechnung	100.000	1. Hinzurechnung 25% x (500.000-100.000)	0
2. Kürzung	0	2. Kürzung Gewinnanteil der UG	-600.000
= Gewerbeertrag	600.000	= Gewerbeertrag	0

Abbildung 3: Wirkungsweise der weiten Auslegung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

Die zu Eingang des Punktes II) 4 erwähnte Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer kann jedoch nur dann erreicht werden, wenn der Obergesellschafter die Möglichkeit hat, wie in diesem Fall, Refinanzierungsaufwendungen soweit sie anteilig auf das Betriebsvermögen der Untergesellschaft entfallen, dort auch als Sonderbetriebsvermögen II zu behandeln¹¹¹.

¹⁰⁹ Vgl. FG Düsseldorf v. 04.07.2012, 9 K 3955/09 F, BeckRS 2012, Dok.-Nr. #96429; Förster, DB 2011, S. 2572, sie sieht den Finanzierungszusammenhang dadurch gegeben, dass man zudem ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft erwirbt

¹¹⁰ Vgl. FG Düsseldorf v. 04.07.2012, 9 K 3955/09 F, BeckRS 2012, Dok.-Nr. #96429, was der Auffassung Försters, DB 2011, S. 2572 folgt; Mückl, DB 2009, S. 1092, dieser schließt sich zwar der Auffassung Leys und Boddens an, sieht jedoch keinen Grund für eine Auffächerung nach Ober- und Untergesellschaft, da für ihn das Verursachungsprinzip „maßgebliches Zurechnungskriterium für die Allokation“ sei, (vgl. dazu auch Mückl in DB 2009, S. 1092, Fn 46-49)

¹¹¹ Vgl. Förster, DB 2011, S. 2572, zudem sieht die Autorin den Ansatz des Schuldpostens hinter den Refinanzierungsaufwendungen als Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft dadurch gestützt, dass der BFH in seinem Urteil v. 04.07.1990, GrS 2 – 3/88, BStBl II 1990, S. 817, zudem einen Zurechnungszusammenhang fordert, welcher nach ihrer Ansicht nur dann gegeben sei, wenn das Anschaffungsdarlehen für von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft überlassene Wirtschaftsgüter (Sonderbetriebsvermögen I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft), Sonderbetriebsvermögen II des Obergesellschafters bei der Untergesellschaft darstellen würden; vgl. auch FG Düsseldorf v. 04.07.2012, 9 K 3955/09 F, BeckRS 2012, Dok.-Nr. #96429

Zu beachten ist jedoch, dass das Beispiel anders aussähe, hätte die Obergesellschaft außer der Beteiligung an der Untergesellschaft noch weitere Wirtschaftsgüter in ihrem Betriebsvermögen. Dann würde sich zudem die Frage stellen, nach welchem Maßstab Refinanzierungsaufwendungen beim Beteiligungserwerb aufzuteilen sind. Unproblematisch scheint die Verteilung nach Teilwerten, sofern alle stillen Reserven beim Erwerb vergütet werden¹¹². Sollte dem jedoch nicht so sein, ist man in der Literatur geteilter Meinung, was die Behandlung des sog. Zwischenwertes angeht¹¹³. Eine Möglichkeit wäre die Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter vorzunehmen¹¹⁴, doch wird auch eine Relation der stillen Reserven der einzelnen Wirtschaftsgüter zur Summe der gesamten stillen Reserven als möglich erachtet¹¹⁵. Zu Unterschieden soll es lediglich dann kommen, wenn das Verhältnis der stillen Reserven nicht dem der Teilwerte entspricht¹¹⁶.

Fall 3: Fremdfinanzierter Erwerb der Anteile an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft.

Eine Obergesellschaft mit zwei natürlichen Personen als Obergesellschafter soll Anteile an einer Untergesellschaft erwerben. Finanziert wird dies mittels eines Darlehens, welches von Obergesellschafter A der Obergesellschaft zur Verfügung gestellt wird¹¹⁷. Da es auch hier in der Rechtsprechung noch keine einschlägigen Urteile gibt, bestehen verschiedene Ansätze zur Lösung der Allokationsfrage.

Eine Herangehensweise wäre die Forderung des A in seiner Sonderbilanz als Sonderbetriebsvermögen I bei der Obergesellschaft zu behandeln. Diese wiederum würde das Darlehen entsprechend passivieren. Im Ergebnis liegt folglich Eigenkapital in der Gesamthandsbilanz der Obergesellschaft vor¹¹⁸. Da hierbei jedoch außer Acht bleibt, dass das Darlehen zum Erwerb von Anteilen an einer weiteren Personengesellschaft bestimmt ist, scheint es sachgerechter zu sein, im Gegensatz zu erstgenannter Herangehensweise das Darlehen statt dessen nicht bei der Obergesellschaft, sondern als passives Sonderbetriebs-

¹¹² Vgl. Förster, DB 2011, S. 2573 m.w.N.

¹¹³ Von Zwischenwert spricht man, wenn nicht alle stillen Reserven vollständig gehoben werden, d.h., wenn der Wertansatz zwischen den Buch- und den Teilwerten liegt.

¹¹⁴ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 462; Reiß, in: Kirchhof, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 247

¹¹⁵ Vgl. Tiede, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 504, E 206; Ley, KÖSDI 2001, S. 12987

¹¹⁶ Vgl. Förster, DB 2011, S. 2573

¹¹⁷ Bsp. vgl. Stegemann, DB 2012, S. 374

¹¹⁸ Zu den Gründen vgl. Herbst/Stegemann, DStR 2013, 177

vermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu sehen¹¹⁹. Infolge dessen ist die Verbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz der Obergesellschaft auszuschneiden¹²⁰ und in deren Sonderbilanz bei der Untergesellschaft zu berücksichtigen, was zur Folge hat, dass Sonderbetriebsausgaben auf Ebene der Untergesellschaft abgezogen werden können und somit den Gewerbeertrag mindern. Durch den Debt-Push-Down kommt es jedoch in der Gesamtbilanz der Obergesellschaft zu einer Aktiv-Passiv-Minderung, da der Beteiligungsbuchwert entsprechend geringer ausfällt¹²¹. Vorteile ergeben sich hierbei, wenn die Anteile an der Untergesellschaft verkauft werden sollen, dann könnte nämlich das Darlehen aus dem Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft überführt werden¹²².

Fall 4: Die Obergesellschaft überlässt der Untergesellschaft durch den Obergesellschafter fremdfinanzierte Wirtschaftsgüter. Frage nach der Allokation der Refinanzierungsaufwendungen aus dem privaten Darlehen¹²³.

Eine Obergesellschaft mit zwei natürlichen Personen A und B als Obergesellschafter erhält von A ein von diesem fremdfinanziertes Wirtschaftsgut, welches sich zuvor bereits einige Jahre in dessen Privatvermögen befand, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Das Darlehen zur Finanzierung des Wirtschaftsgutes verbleibt im Privatvermögen des Obergesellschafters A. Nach einigen (fremdfinanzierten) Instandhaltungen am Wirtschaftsgut vermietet es die Obergesellschaft an ihre Untergesellschaft. Es stellt sich hier die Frage, welche Refinanzierungsaufwendungen bei der Untergesellschaft abgezogen werden können. Bei den in Rede stehenden Aufwendungen handelt es sich zum einen um die Schuldzinsen des Obergesellschafters für die Anschaffung, zum anderen um die Aufwendungen der Obergesellschaft zur Instandhaltung¹²⁴. Da sich das Wirtschaftsgut im Betriebsvermögen der Obergesellschaft befindet, hat diese durch die Vermietung an die Untergesellschaft

¹¹⁹ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 374, den Debt-Push-Down leitet er u.a. aus dem BFH-Urteil v. 28.03.2007, IV B 137/06, BFH-NV 2007, S. 1489 her sowie aus der st. Rspr., nach der im Falle von Bankverbindlichkeiten der Obergesellschaft negatives Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft vorliegt und setzt Fremdfinanzierung durch einen Gesellschafter mit der durch eine Bank gleich.

¹²⁰ Andernfalls würde sich die Verbindlichkeit doppelt auswirken.

¹²¹ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 374

¹²² Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 374, denn primär besteht die Forderung des Obergesellschafters gegenüber der Obergesellschaft. Eine weitere Gestaltung besteht im „Durchstocken“ der Forderung des Obergesellschafters auf die Ebene der Untergesellschaft; da diese jedoch rechtlich nur schwer herzuleiten ist, findet diese hier keine explizite Beachtung, vgl. Stegemann, DB 2012, S. 374

¹²³ Bsp. vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375

¹²⁴ Inklusive Schuldzinsen

bei dieser Sonderbetriebsvermögen I¹²⁵, weshalb sowohl die Mieteinnahmen daraus, als auch sämtliche damit in Verbindung stehenden Aufwendungen¹²⁶ in der Sonderbilanz zu erfassen sind. Für die Frage, wo sich die Refinanzierungsaufwendungen des Obergesellschafters für dieses Wirtschaftsgut niederschlagen können, wird auf den Veranlassungszusammenhang abgestellt¹²⁷. Gegen eine „Durchstockung“ der Schuldzinsen des Obergesellschafters auf die Untergesellschaft spricht unter anderem, dass das Wirtschaftsgut ursprünglich für private Zwecke erworben worden ist, ein Veranlassungszusammenhang insofern auch nicht durch den neuen Finanzierungszusammenhang gegeben ist sowie durch die neue Eigentümerposition der unmittelbare Einfluss bzw. die rechtliche Verfügungsmacht nicht mehr beim ursprünglichen Eigentümer liegt, sondern bei der Obergesellschaft. Insofern handelt es sich hierbei vielmehr um passives Sonderbetriebsvermögen I des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft¹²⁸.

Wie oben bereits erwähnt, könnte man allerdings versuchen die Refinanzierungsaufwendungen des Obergesellschafters anteilig auf die Untergesellschaft „durchzustocken“, indem man auf die durch die Gewährung von Gesellschaftsrechten neu erworbenen ideellen Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft, die sich in Form der Beteiligung im Betriebsvermögen der Obergesellschaft befinden, abstellt. Somit ist der wirtschaftliche Zusammenhang hergestellt¹²⁹. Man würde für den Aufteilungsmaßstab vorgehen, wie oben bereits beschrieben¹³⁰.

IV Beteiligungsbilanzierung

1 Grundsätze

Im Folgenden wird der Fokus auf die bilanzielle Behandlung der Beteiligung an einer Personengesellschaft gerichtet, da dies bei doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften ein grundlegendes Element darstellt. Zum einen, da mindestens die Obergesellschaft die (anteiligen) Werte der Untergesellschaft, an der sie unmittelbar beteiligt ist, abbilden muss, zum anderen, da die Beteiligung an der Obergesellschaft selbst vom Obergesell-

¹²⁵ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375

¹²⁶ Also auch die Instandhaltungsaufwendungen

¹²⁷ Es kommt dabei darauf an, in welchem Interessensbereich das Wirtschaftsgut eingesetzt wird und wodurch dessen Einsatz letztendlich veranlasst worden ist; vgl. BFH v. 27.06.2006, VIII R 31/04, BStB I 2006, 874

¹²⁸ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375

¹²⁹ Vgl. Stegemann, DB 2012, S. 375; Förster, DB 2011, S. 2572, m.w.N.

¹³⁰ Verhältnis der Teilwerte zueinander, vgl. Förster, DB 2011, S. 2573

schafter eben auch in seinem Einzelunternehmen gehalten werden kann. Von Bedeutung ist diese Fragestellung vor allem für das Kapitalkonto des § 15a EStG sowie § 34a EStG¹³¹.

1.1 Definition & Arten von Beteiligungen

Innerhalb der doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaftsstruktur herrschen verschiedene Beteiligungsverhältnisse. Zum einen besteht eine unmittelbare Beteiligung des Obergesellschafters zur Obergesellschaft, ebenso eine direkte Beteiligung der Ober- an der Untergesellschaft. Darüber hinaus kann jedoch der Obergesellschaftler auch direkt oder indirekt¹³² an der Untergesellschaft beteiligt sein. Handelt es sich bei den Personengesellschaften um Kommandit-Gesellschaften, so wäre denkbar, dass zusätzlich noch Beteiligungsverhältnisse zu Komplementär-GmbHs bestehen, deren Anteile wiederum von den Obergesellschaftlern, der Obergesellschaft oder Dritten gehalten werden.

Abzugrenzen ist die Beteiligung von dem Mitunternehmeranteil. Die Beteiligung bspw. der Obergesellschaft an der Untergesellschaft besteht einzig aus dem anteiligen Steuerbilanzkapital, wohingegen der Mitunternehmeranteil zudem das Ergänzungskapital sowie das Sonderbetriebsvermögen¹³³ der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft umfasst¹³⁴.

1.2 Beteiligung an Personengesellschaft als bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut

Die Literatur kennt verschiedene Arten die Beteiligung an einer Personengesellschaft bilanziell darzustellen. Obgleich die Rechtsprechung für die steuerbilanzielle Behandlung der Beteiligung die Wirtschaftsguteigenschaft verneint und die Kommentarliteratur eine bilanzielle Berücksichtigung durch die Spiegelbildmethode favorisiert, sind hierbei noch zu nennen¹³⁵: das Anschaffungskostenprinzip¹³⁶, anteilige Bilanzierung der Wirtschaftsgüter¹³⁷, kein bilanzieller Ausweis¹³⁸. Steuerrechtlich wird dem Maßgeblichkeitsgrundsatz insofern nicht gefolgt, als handelsrechtlich solche Beteiligungen nach wie vor Wirtschafts-

¹³¹ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, §15 EStG, Rn 622

¹³² Als Sonder-Mitunternehmer

¹³³ Das Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters als Sonder-Mitunternehmer der Untergesellschaft zählt indes nicht hinzu, vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17153, Tz. 22

¹³⁴ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17152, Tz. 20, unklar ist, ob auch das für den Obergesellschaftler über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft geführte Ergänzungskapital als sein Teil am steuerlichen Kapital der Untergesellschaft in der Steuerbilanz der Obergesellschaft zu berücksichtigen ist (vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17152, Tz. 21); zur Diskussion vgl. Mayer, KÖSDI 2005, S. 14609; Ley, KÖSDI 2005, S. 14614

¹³⁵ Stattdessen werden ideelle Anteile an den einzelnen Wirtschaftsgütern erworben, vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rn 461; Wacker, in: Schmidt, 2013, §15 EStG, Rn 622, der sowohl die Spiegelbildmethode als auch den anteiligen Ausweis der einzelnen Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft für sachgerecht hält; BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 157

¹³⁶ Zur Definition vgl. Mayer, DB 2003, S. 2035

¹³⁷ Hierbei werden anteilig (= bspw. 10%, wenn der Anteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft 10 % beträgt) alle Wirtschaftsgüter der Aktiva und Passiva einzeln in der Steuerbilanz der Obergesellschaft ausgewiesen; bei der Spiegelbildmethode wird anteiliges Kapital ausgewiesen.

¹³⁸ Zur Definition vgl. Mayer, DB 2003, S. 2035

güter darstellen, weshalb diese nach § 253 Abs. 1 HGB mit den Anschaffungskosten bzw., sofern abweichend, dem niedrigeren beizulegenden Stichtagswert wie ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens anzusetzen sind¹³⁹.

Bezüglich der steuerbilanziellen Erfassung der Beteiligung an einer Personengesellschaft sieht die Literatur folgende Möglichkeiten¹⁴⁰:

- Die Beteiligung an der Personengesellschaft stellt grundsätzlich ein Wirtschaftsgut dar, welches mit seinen Anschaffungskosten anzusetzen ist¹⁴¹.
- Die Beteiligung ist ein selbstständiges Wirtschaftsgut und wird nach der Spiegelbildmethode mit dem anteiligen Kapitalkonto der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft ausgewiesen¹⁴².
- Die Beteiligung stellt kein Wirtschaftsgut dar, weshalb folglich die Obergesellschaft ihre Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft in ihrer Steuerbilanz zu erfassen hat¹⁴³.

Ley¹⁴⁴ schließt aus dem Urteil des BFH vom 30.04.2003¹⁴⁵, dass der Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft sehr wohl in der Steuerbilanz der Obergesellschaft dargestellt werden muss. Erneut verneint der BFH hierin die Wirtschaftsguteigenschaft der Beteiligung, jedoch scheint seine Tendenz zum Ausweis anteiligen Kapitals der Obergesellschaft an der Untergesellschaft zu gehen. Offen hingegen ist, ob der Ausweis durch den Ansatz von Anteilen an Wirtschaftsgütern zu erfolgen hat, oder, ob nach der Spiegelbildmethode zu verfahren ist¹⁴⁶.

¹³⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17152, Tz. 17; Ley, DStR 2004, S. 1499

¹⁴⁰ Folgend genannte Auffassungen beziehen sich auf den Fall, dass ein Gesellschafter einer Personengesellschaft seine Beteiligung im Betriebsvermögen seines Einzelunternehmens hält. Dies müsste analog auch auf das Beteiligungsverhältnis zwischen Ober- und Untergesellschaft anwendbar sein. Ursprünglich hatte Ley in DStR 2004, S. 1499 vier Auffassungen dargestellt, nämlich zusätzlich die Außerachtlassung des Ansatzes. Durch scheinbar verwirrende Ergebnisse (vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 75 mit Verweis auf Groh, StuW 1995, S. 385, der anhand einer Reihe von Beispielen aufzeigt, wie abwegig dieser Gedanke ist) hat man wohl zwischenzeitlich davon abgesehen, vor allem, da der BFH in seinem Urteil v. 30.04.2003, I R 102/01 BStBl II 2004, S. 804 den Ausweis der Beteiligung voraussetzt.

¹⁴¹ Vgl. Dörfler/Zerbe, DStR 2012, S. 1212 (Verweis auf dortige Fn 3); vgl. auch Wrede, FR 1990, S. 300/301, dem Wirtschaftsgutcharakter folgend ist aus seiner Sicht eine Wertveränderung durch Beteiligungsergebnisse nicht sachgerecht; Schön, FR 1994, S. 662, welcher dem Ansatz Wredes folgt.

¹⁴² Vgl. Mayer, DB 2003, S. 2035; Hebler, BB 1998, S. 208; Reiß, DStR 1998, S. 1889

¹⁴³ Vgl. Nickel/Bodden, FR 2003, S. 395

¹⁴⁴ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17152, Tz 19

¹⁴⁵ Vgl. BFH v. 30.04.2003, I R 102/01, BStBl II 2004, S. 804

¹⁴⁶ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17152, Tz. 19

2 Bedeutung von Ergänzungsbilanzen

Ergänzungsbilanzen sind eine weitere Besonderheit der Personengesellschaften. Sie werden gebildet, um Mehr- oder Minderwerte von Wirtschaftsgütern, die sich ergeben, wenn der tatsächlich gezahlte Preis von deren Buchwerten abweicht, zu erfassen. Sofern diese Wertdifferenzen die Personengesellschaft und somit die Gesamtheit aller Gesellschafter gleichermaßen betreffen, sind diese nicht aufzustellen¹⁴⁷. Sie kommen immer dann zum Tragen, wenn Wertdifferenzen lediglich einzelne Mitunternehmer betreffen¹⁴⁸. Man sieht daher in der Ergänzungsbilanz mithin eine Korrekturbilanz für die einzelnen Mitunternehmer¹⁴⁹.

Im Vergleich zu Sonderbilanzen werden bei Ergänzungsbilanzen keine Wirtschaftsgüter, sondern lediglich Mehr- oder Minderwerte an Wirtschaftsgütern dargestellt¹⁵⁰. Zudem fließt deren Ergebnis in die erste Gewinnermittlungsstufe mit ein¹⁵¹, im Vergleich zu Sonderbilanzergebnissen, die sich in der zweiten Gewinnermittlungsstufe niederschlagen. Zu beachten ist, dass Ergänzungsbilanzen im Rahmen § 15a EStG Teil des Kapitalkontos des Kommanditisten sind¹⁵². Wird bei einem Gesellschafterwechsel ein negatives Kapitalkonto übernommen, so spielt es für Zwecke des Kapitalkontos keine Rolle, ob dies negativ ist aufgrund von Entnahmen, ausgleichsfähigen Verlusten oder nur verrechenbaren Verlusten i.S. des § 15a EStG¹⁵³. In solch einem Fall ergibt sich der in der Ergänzungsbilanz anzusetzende Wert aus der Differenz zwischen dem Buchwert der Einlage und der übernommenen Schuld¹⁵⁴.

Sofern mehrere eine Ergänzungsbilanz verlangende Vorgänge für einen Mitunternehmer vorliegen, werden diese durch separate Posten in einer kumulativen Ergänzungsbilanz erfasst¹⁵⁵.

¹⁴⁷ Vgl. Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2013, § 15 EStG, Anm. 500

¹⁴⁸ Vgl. BFH v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl II 2006, S. 847

¹⁴⁹ Vgl. Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 275; Fichtelmann, GStB, 2013, S. 29

¹⁵⁰ Vgl. Fichtelmann, GStB, 2013, S. 29 m.w.N.; Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 275; vgl. auch Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rn 218

¹⁵¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt B, Rz 221, weshalb deren Ergebnisse (welche dem entsprechenden Gesellschafter direkt zugeordnet werden müssen) Teil des Gewinnanteils sind und nicht ein Sonderbetriebsergebnis darstellen; BFH v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl II 2006, S. 847

¹⁵² Vgl. Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 275; BFH v. 30.03.1993, VIII R 63/91, BStBl II 1993, S. 708

¹⁵³ Vgl. BFH v. 30.03.1993, VIII R 63/91, BStBl II 1993, S. 707

¹⁵⁴ Vgl. Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, 2013, § 15 EStG, Anm. 504, E204; Ley, KÖSDI 2001, S. 12984, Tz 16, die Anschaffungskosten entsprechen dem gezahlten Preis + dem positiven Nominalbetrag des negativen Kapitalkontos des Veräußerers. Darauf entfallende stille Reserven sind in der Ergänzungsbilanz zu aktivieren.

¹⁵⁵ Vgl. BFH v. 21.04.1994, IV R 70/92, BStBl II 1994, S. 745

Aufgewendete Mehrwerte müssen anteilig auf die entfallenden Wirtschaftsgüter verteilt werden. Da seitens der Rechtsprechung dazu noch keine Vorgehensweise beschlossen worden ist, verfährt man hierbei grundsätzlich nach drei Verfahren¹⁵⁶.

Für doppelstöckige Personengesellschaften ergeben sich Besonderheiten, die zusätzliche Fragen aufwerfen, welche in der Literatur noch nicht abschließend geklärt sind. Erwirbt die Obergesellschaft Anteile an der Untergesellschaft und hat sie dabei Aufwendungen zu tragen, die ihr Kapitalkonto bei letzterer übersteigen bzw. unterschreiten, so sind diese Wertabweichungen in einer Ergänzungsbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu berücksichtigen¹⁵⁷. Dreht sich jedoch die Frage um den Erwerb eines Anteils an der Obergesellschaft ist grundsätzlich zu differenzieren in Mehr- oder Minderaufwendungen, die auf aufgedeckte stille Reserven der Ober- bzw. Untergesellschaft entfallen. Klar ist der Fall für die direkte Beteiligung, unklar jedoch die Behandlung der mittelbaren Beteiligung des Obergesellschafters an der Untergesellschaft. Für diesen Bereich werden in der Literatur drei Auffassungen vertreten¹⁵⁸: eine Gruppe ist der Auffassung für den Obergesellschaftler ist über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft eine Ergänzungsbilanz zu bilden¹⁵⁹. Seibold¹⁶⁰ ist der Meinung, dass für den Obergesellschaftler aufgrund seiner Sonder-Mitunternehmerstellung bei der Untergesellschaft eine Ergänzungsbilanz zu führen ist und Mayer¹⁶¹ sieht eine sachgerechte Abbildung in der Bildung einer Ergänzungsbilanz für die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft sowie einer Ergänzungsbilanz für den Obergesellschaftler bei der Obergesellschaft.

Praktische Relevanz hat die Behandlung der Ergänzungsbilanz vor allem im Bereich des Anteilserwerbs an einer doppelstöckigen Personengesellschaft, sowie bei dessen Veräußerung¹⁶².

¹⁵⁶ Siehe dazu Preißer/Schacht, Beck'sches Lexikon des Steuerrechts – Ergänzungsbilanzen, 2013

¹⁵⁷ Vgl. Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 279

¹⁵⁸ Vgl. Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 280

¹⁵⁹ Vgl. Dörfler/Zerbe, DStR 2012, S. 1213; Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 1; Ley, DStR 2004, S. 1502; BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 157

¹⁶⁰ Seibold, DStR 1998, S. 438; vgl. auch OFD Koblenz v. 28.02.2007, S 2243 A - St 31 3, DStR 2007, S. 992

¹⁶¹ Vgl. Mayer, KÖSDI 2005, S. 14610; Mayer, DB 2003, S. 2037

¹⁶² Vgl. bspw. Fichtelmann, GStB, 2013, S. 30ff; Altendorf, GmbH-StB 2011, S. 274ff

V Grundlagen der laufenden Besteuerung von doppelstöckigen Personengesellschaften

1 Steuerliche Gewinnermittlung

Auch wenn sich die Gewinnermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften in wesentlichen Punkten analog zu einstöckigen Fällen vollzieht, bedingt die andersartige Beteiligungsstruktur eine höhere Komplexität sowie eine klare Abgrenzung der einzelnen Sphären. Im Folgenden soll dargestellt werden, wie ein auf Ebene der Untergesellschaft entstandener Gewinn die Obergesellschafter erreicht sowie auf Besonderheiten im Bereich der Verlustabzugsbeschränkung nach § 15a EStG, der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG, des Gewerbeverlustrvortrags gem. § 10a GewStG sowie der Zinsschranke nach § 4h EStG eingegangen werden.

1.1 Darstellung des zweistufigen Gewinnermittlungsverfahrens

Eines der wohl markantesten Kennzeichen der Personengesellschaften ist das durch das Transparenzprinzip bedingte zweistufige Gewinnermittlungsverfahren.

Wie die Bezeichnung andeutet, ermittelt sich der Gewinn einer Personengesellschaft grundsätzlich¹⁶³ in einem Stufenverfahren, auf dessen erster Stufe der handelsrechtliche Gewinn/Verlust den Ausgangspunkt bildet, der im ersten Schritt um außerbilanzielle Korrekturen angepasst wird. Zudem werden die Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gesellschafter hinzugerechnet, da diese durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit ebenso Teil des betrieblichen Ergebnisses sind. Das daraus resultierende Ergebnis stellt den Gewinn erster Stufe dar. In der Literatur spricht man hierbei auch von der „zivilrechtlichen Betrachtung der Mitunternehmerschaft als rechtliche Einheit“¹⁶⁴.

In einem zweiten Schritt werden dem Gewinn erster Stufe die Ergebnisse der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter hinzugerechnet, um den Vertragsbeziehungen zwischen Gesellschaftern und Gesellschaft wie auch bei den Ergänzungsbilanzen Rechnung zu tragen. Der nun ermittelte Gewinn zweiter Stufe ist zugleich Bemessungsgrundlage für die GewSt. Ausgehend von diesem Ergebnis werden im Folgenden die den Gesellschaftern direkt zuzurechnenden Ergebnisse ihrer Sonder- und Ergänzungsbilanzen abgezogen und der verbleibende Rest nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel unter diesen aufgeteilt. Ebenfalls nach diesem Gewinnverteilungsschlüssel aufgeteilt wird der Ge-

¹⁶³ Beachte: bei rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften kann auch eine Ermittlung in Form einer Überschussermittlung, wie es für Überschusseinkunftsarten üblich ist, erfolgen; vgl. Schmidt/Heinz/Jung, GmbHR 2007, S. 631, Punkt 2

¹⁶⁴ Schmidt/Heinz/Jung, GmbHR 2007, S. 631

werbsteuermessbetrag, der auf die jeweiligen Gewinnanteile der einzelnen Gesellschafter angewendet wird.

Oben beschriebenes Verfahren ist in der Form auch auf die doppelstöckige Personengesellschaft anzuwenden¹⁶⁵. Zu beachten ist allerdings, dass es zu keiner Vermischung der Ergebnisse kommt. Dem Tenor der Rechtsprechung folgend, sind die Sphären von Ober- und Untergesellschaft voneinander abzugrenzen, was heißt, dass sowohl auf Ebene der Untergesellschaft, als auch auf Ebene der Obergesellschaft eine eigene gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung zu erfolgen hat¹⁶⁶.

Zur Darstellung der Ermittlung der Gewinnanteile innerhalb der doppelstöckigen Personengesellschaft bieten sich die Ausführungen von Zimmermann an¹⁶⁷.

1.2 Gesamtgewinn der Untergesellschaft

Das Ergebnis der Untergesellschaft ermittelt sich dabei wie bei einer einstöckigen Personengesellschaft (nach dem zweistufigen Gewinnermittlungsverfahren)¹⁶⁸. Die in der gesonderten und einheitlichen Feststellung ermittelten Gewinnanteile werden entsprechend den unmittelbar beteiligten Gesellschaftern zugerechnet. Dabei werden vom steuerrechtlichen Gewinn zunächst Vorabvergütungen sowie die Ergebnisse der Sonder- und Ergänzungsbilanzen an die entsprechenden Gesellschafter verteilt¹⁶⁹; der verbleibende Gewinn steht den unmittelbaren Gesellschaftern nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel zu. Sonder-Mitunternehmer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, die nur an der Obergesellschaft beteiligt und somit zivilrechtlich nicht Gesellschafter der Untergesellschaft sind, nehmen selbst durch das Sonderbetriebsvermögen, das sie bei der Untergesellschaft haben, nicht an der (handelsrechtlichen) Gewinnverteilung teil¹⁷⁰. Das heißt zudem, dass sich auch das Ergebnis der Sonderbilanz des Sonder-Mitunternehmers bei der Untergesellschaft nicht im Ergebnis der Obergesellschaft niederschlägt.

Sofern die Wirtschaftsjahre von Ober- und Untergesellschaft abweichen, führt dies zu einer zeitversetzten Versteuerung, wobei ein Zinsvorteil entstehen kann. Jedoch ist dieser unberechtigt, sollten keine wirtschaftlich wichtigen Gründe für abweichende Wirtschaftsjahre

¹⁶⁵ Vgl. BFH v. 18.09.2007, I R 79/06, BFH-NV 2008, S. 729

¹⁶⁶ Vgl. BFH v. 18.09.2007, I R 79/06, BFH-NV 2008, S. 729; BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 157

¹⁶⁷ Vgl. dazu Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 37-40

¹⁶⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17150 sowie Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 37

¹⁶⁹ Dieser steuerliche Gesamtgewinn ist zugleich die Bemessungsgrundlage für Zwecke der GewSt.

¹⁷⁰ Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 38, Punkt 3

vorliegen. Die Rechtsprechung sieht darin insgeheim eine Steuerminderung, die durch § 42 AO zu versagen ist¹⁷¹.

1.3 Gesamtgewinn der Obergesellschaft

Ausgehend vom Gewinnanteil der Obergesellschaft an der Untergesellschaft wird in der zweiten gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nun der Gesamtgewinn der Obergesellschaft nach dem gleichen Schema ermittelt¹⁷². Das Beteiligungsergebnis der Obergesellschaft an der Untergesellschaft fließt in deren Ergebnis mit ein, da es bei den Obergesellschaftlern zu besteuern ist. Für GewSt-Zwecke wird der Ergebnisanteil jedoch im Rahmen der §§ 8 Nr. 8 GewStG bzw. § 9 Nr. 2 GewStG neutralisiert, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung werden zudem die anteiligen Gewerbesteuermessbeträge aller Untergesellschaften den Obergesellschaftlern gemäß des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zugerechnet¹⁷³.

1.4 Gewinnanteile der Obergesellschaftler

Der den Obergesellschaftlern zuzurechnende Gewinnanteil ergibt sich aus der Gewinnermittlung der Obergesellschaft. Analog zur Untergesellschaft folgt auch auf Ebene der Obergesellschaft die Gewinnverteilung den allgemeinen Regeln. Unter bestimmten Voraussetzungen besteht für die Obergesellschaftler die Möglichkeit die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung gem. § 35 EStG in Anspruch zu nehmen.

2 Verlustabzugsbeschränkung des § 15a EStG

2.1 Zweck und Funktionsweise der Norm

Im Vergleich zu Kommanditisten treffen die Vollhafter (Komplementäre) die Folgen jeglichen wirtschaftlichen Handelns der Personengesellschaft in unbegrenzter Höhe. Hält man diesen einen Zahlungsanspruch entgegen, ist dieser, sofern die finanziellen Mittel der Gesellschaft nicht ausreichen, auch aus deren privatem Vermögen zu befriedigen. Anders verhält es sich bei den beschränkt haftenden Kommanditisten, welche lediglich bis zu ihrer Haftungssumme in Anspruch genommen werden können.

¹⁷¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 38, Punkt 6

¹⁷² Vgl. Ley, KöSDI 2010, S. 17150 sowie Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 37

¹⁷³ Das gilt auch, wenn die Obergesellschaft aufgrund eines negativen Gewerbeertrages einen Gewerbesteuermessbetrag von null hat, vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312, Tz 27; BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, S. 443, Tz 27; BMF v. 15.05.2002, IV A 5 – S 2296-a – 16/02; BStBl I 2002, S. 535, Tz 26

Durch diese ungleiche Behandlung sah der Gesetzgeber den Anlass für Kommanditisten eine Beschränkung im Gegenzug auch auf die Abzugsfähigkeit bzw. Ausgleichsfähigkeit der in der Personengesellschaft entstandenen Verluste für Zwecke der Besteuerung auszuweiten. Somit ist Sinn und Zweck des § 15a EStG „dem Kommanditisten¹⁷⁴ einen steuerlichen Verlustausgleich nur insoweit zu gewähren, als er wirtschaftlich durch die Verluste belastet wird“¹⁷⁵. Auch im Steuerrecht spielt es eine Rolle, ob das Kapital bereits vollständig eingezahlt ist, denn eine wirtschaftliche Belastung tritt erst dann ein, wenn eine Einlageleistung in die Gesellschaft auch tatsächlich stattgefunden hat¹⁷⁶. Neben Geldeinlagen können auch Sacheinlagen erfolgen. Darüber hinaus wird eine Einlage auch dann getätigt, wenn Verluste der KG übernommen werden¹⁷⁷. Das heißt, sofern ein anteilig auf den Kommanditisten entfallender Verlust der Gesellschaft seine sogenannten geleisteten bedingenen Einlagen i.S. der §§ 167 Abs. 2 und 169 Abs. 2 HGB übersteigt, ist dieser überhängende Verlust nur verrechenbar i.S. des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG¹⁷⁸. Jedoch besteht im Zivilrecht für den Kommanditisten nicht nur eine Haftung im Innenverhältnis, sondern auch eine sogenannte Außenhaftung den Gläubigern gegenüber¹⁷⁹. Diese spiegelt sich im § 15a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG für die Beschränkung des Verlustabzuges wider, welche zum Inhalt haben, dass für den Fall einer nicht vollständig eingezahlten Kommanditeinlage sich das Volumen, bis zu dem Verluste mit solchen anderer Art¹⁸⁰ ausgeglichen werden können, nur dann bis in Höhe der zugesagten bzw. vereinbarten Haftungseinlage ausweiten, soweit der in Rede stehende Gesellschafter im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen dessen Haftung nachgewiesen werden kann sowie ein vertraglicher Ausschluss der Verlustübernahme nicht besteht¹⁸¹.

Anknüpfungspunkt für die Beschränkung des Verlustabzuges bildet das Kapitalkonto am Bilanzstichtag¹⁸². Das Kapitalkonto ist im Gesetz nicht definiert, jedoch umfasst dieses

¹⁷⁴ Kommanditist i.S.d. § 161 Abs. 1 HGB, auch wenn dieser noch nicht ins Handelsregister eingetragen ist, ebenso ist § 15a EStG auch auf den Kommanditisten vergleichbare Unternehmer anzuwenden, vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 60; BFH v. 12.02.2004, IV R 70/02, FR 2004, S. 578

¹⁷⁵ BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232

¹⁷⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 81/96 m.w.N.

¹⁷⁷ Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Anspruch nach außen entstanden ist und zudem geltend gemacht wird, da es sonst an dem Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Belastung mangelt, vgl. BFH. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232

¹⁷⁸ Vgl. BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232

¹⁷⁹ Vgl. §§ 171, 172 HGB; vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 62 m.w.N., demnach ist eine erweiterte Haftung im Innenverhältnis für die Anwendung des § 15a EStG unerheblich.

¹⁸⁰ Horizontaler Verlustausgleich

¹⁸¹ Vgl. § 15a Abs. 1 Satz 2 + 3 EStG; Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 96; BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232;

¹⁸² Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 81

nach der Rechtsprechung das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto eines Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz sowie dessen Ergänzungsbilanzen¹⁸³. Demnach wird dessen Höhe zudem durch Einlagen sowie Entnahmen des Kommanditisten beeinflusst¹⁸⁴. Hintergrund der Einbeziehung der Ergänzungsbilanzen ist das Mitunternehmermerkmal der Teilhabe an den stillen Reserven. Stille Reserven, die ein Mitunternehmer bei Eintritt in eine Personengesellschaft vergütet, sind in seiner Ergänzungsbilanz bei der Gesellschaft als Teil seines persönlichen Kapitaleinsatzes abzubilden¹⁸⁵. Zwar trägt dieser Mitunternehmer auch ein Risiko hinsichtlich der sich bei ihm im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter, jedoch zählen diese nicht zum Gesellschaftsvermögen, auf das der § 15a EStG allerdings abstellt¹⁸⁶. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass es unter Umständen Sinn macht, Verluste ins Sonderbetriebsvermögen auszulagern, da diese hier nicht von der Verlustabzugsbeschränkung erfasst werden¹⁸⁷.

Zu beachten gilt, dass die Feststellung des verrechenbaren Verlustes i.S. des § 15a EStG einen von der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung losgelösten, eigenständigen Verwaltungsakt darstellt. Relevant ist das im Falle der Anfechtung, denn eine Anfechtung des Feststellungsbescheides nach § 15a Abs. 4 EStG greift nicht automatisch auch die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung an¹⁸⁸.

2.2 Anwendung auf die doppelstöckige Personengesellschaft

Auch wenn es auf den ersten Blick schwer möglich erscheint¹⁸⁹, so hat die Rechtsprechung nun schon mehrfach bestätigt, dass § 15a EStG auch auf doppelstöckige Personengesellschaften anwendbar ist¹⁹⁰. Eine Verlustausgleichsbeschränkung tritt mittelbar über die beschränkt haftende Obergesellschaft ein¹⁹¹, denn lediglich verrechenbare Verluste i.S. des §

¹⁸³ Vgl. Wacker, in Schmidt 2013, § 15a EStG, Rz 71 sowie 83; in der Literatur ist auch die Rede vom Verlust 1. Stufe, vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17161, Tz 56; BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232;

¹⁸⁴ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 81/82; vgl. BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232

¹⁸⁵ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 60; vgl. BFH v. 30.03.1993, VIII R 63/91, BStBl II 1993, S. 707

¹⁸⁶ Vgl. BFH v. 30.03.1993, VIII R 63/91, BStBl II 1993, S. 709

¹⁸⁷ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 70; vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 203

¹⁸⁸ Vgl. BFH v. 30.03.1993, VIII R 63/91, BStBl II 1993, S. 706

¹⁸⁹ Man denke hier an den Wortlaut des § 15a (1) S. 1 EStG und die Tatsache, dass eine Personengesellschaft keine Verluste i.S. von § 10d EStG aufbauen kann. Die Personengesellschaft sei Objekt der Gewinnermittlung, nicht aber Subjekt der Einkunftserzielung. Als daher nicht auf doppelstöckige Personengesellschaften anwendbar sehen den § 15a EStG vor allem Autenrieth, DStZ 1987, S. 124; Seibold, DStR 1998, 440; Nickel/Bodden, FR 2003, 392/3

¹⁹⁰ Vgl. Ley, KÖSDI 2005, S. 14486, Tz 1; BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 232/233

¹⁹¹ Vgl. BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 233

15a EStG werden nicht bis an die Obergesellschafter durchgestockt¹⁹². Wäre dem nicht so, so hätte das zur Folge, dass zum einen eine tatsächliche wirtschaftliche Belastung der Obergesellschaft nicht bestünde, da bei Durchreichen der Verluste an den Obergesellschafter für die Obergesellschaft künftige Gewinne nicht mit diesen verrechenbaren Verlusten bei der Untergesellschaft vorrangig ausgeglichen werden müssten; zum anderen fehle es folglich auch an einer wirtschaftlichen Belastung des Obergesellschafters¹⁹³. Verrechenbare Verluste, die auf Ebene der Untergesellschaft entstehen und unmittelbar die Obergesellschaft betreffen, können selbst dann nicht von den an der Obergesellschaft beteiligten Mitunternehmern ausgeglichen werden, wenn deren Kapitalkonten bei der Obergesellschaft dennoch positiv sind oder auch wenn die Obergesellschafter der Obergesellschaft selbst unbeschränkt haften. Auch die Zwischenschaltung einer weiteren Personengesellschaft kann verrechenbare Verluste nicht in ausgleichsfähige Verluste umqualifizieren¹⁹⁴. Da der § 15a EStG nicht regelt, dass verrechenbare Verluste nicht weitergereicht werden dürfen, ist der Obergesellschaft der gesamte Verlust zuzurechnen. Da sich jedoch der verrechenbare Teil somit doppelt, nämlich auch auf Ebene der Obergesellschaft auswirken würde, ist ein außerbilanzieller Merkposten zu bilden, der die Höhe des abzugsbeschränkten Verlustes festhält¹⁹⁵. Ohne diesen wäre zudem das Abzugspotential der Obergesellschaft auf Ebene der Obergesellschaft beschnitten. Ebenso ist auch bei einem Gewinn auf Ebene der Obergesellschaft für die korrekte Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der verrechenbare Teil des Verlustes der Untergesellschaft entsprechend zu korrigieren¹⁹⁶.

Die Höhe der Kapitalkonten hängt auch davon ab, wie die Beteiligung an der Untergesellschaft in der Steuerbilanz der Obergesellschaft zu erfassen ist und wie die Ergänzungsbilanzen im Falle von Mehr- oder Minderwerten bei Erwerb von Anteilen eines Obergesellschafters an der Obergesellschaft behandelt werden¹⁹⁷. Relevant wird § 15a EStG für die Obergesellschaft, sofern die Untergesellschaft eine KG ist und die Obergesellschaft dieser

¹⁹² Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17161, Tz 54; Ley, DStR 2004, S. 1498; OFD Frankfurt a.M. v. 17.06.1998, S-2241a A - 7 - St I 21, LexInform Dok.-Nr.: #0165788

¹⁹³ Vgl. BFH v. 18.12.2003, IV B 201/03, BStBl II 2004, S. 233

¹⁹⁴ Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 41

¹⁹⁵ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 61; Ley, KÖSDI 2010, S. 17162, Tz 58; vgl. Ley, KÖSDI 2005, S. 14487, Tz 5; Ley, DStR 2004, S. 1498ff; OFD FFM v. 17.06.1998, S - 2241a A - 7 - St II 21, LEX-Info-Dok Nr. 0165788; OFD Bremen v. 19.10.1995, S 2241 a - St 2010, BB 1996, S. 900

¹⁹⁶ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 41, Lösung zu Beispiel 1, „Einkünfte aus Gewerbebetrieb des A“

¹⁹⁷ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17161, Tz 57; Ley, KÖSDI 2005, S. 14486, Tz 2; zur Diskussion siehe Kapitel IV) 1.2 sowie IV) 2 der Arbeit

beschränkt haftet soweit der Letzteren zugewiesene Verluste ihr Kapital bei der Untergesellschaft übersteigen.

Ergibt sich bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft ein Gewinn, so ist dieser mit verrechenbaren Verlusten i.S.d. § 15a EStG des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft zu verrechnen¹⁹⁸. Analog dazu ist dies auch für den auf die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft entfallenden Teil für die Untergesellschaft zu handhaben. Soweit bei der Veräußerung der daraus resultierende Gewinn anteilig auf stille Reserven der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft entfällt, kann dieser mit bei der Untergesellschaft bestehenden verrechenbaren Verlusten i.S. des § 15a EStG verrechnet werden¹⁹⁹. Dies gilt auch für den Fall, dass das Kapitalkonto der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu diesem Zeitpunkt negativ ist²⁰⁰.

Zur Darstellung und Wirkungsweise der Anwendbarkeit des § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften sei auf die Ausführungen in Zimmermann verwiesen²⁰¹.

Es gibt im Bereich des § 15a EStG zahlreiche Gestaltungsmöglichkeiten²⁰², um verrechenbare Verluste zu vermeiden bzw. diese so gering wie möglich zu halten. Im Wesentlichen stützen diese sich auf die Schaffung eines größeren Verlustausgleichsvolumens oder auf die Transferierung der Verluste aus der Gesamthandsbilanz in die Sonderbilanzen der Gesellschafter²⁰³. Beekmann erläutert solche Gestaltungsmöglichkeiten in seinem Werk²⁰⁴. Da jedoch einige nur funktionieren können, wenn die Gesellschafter untereinander sich gegenseitig großes Vertrauen entgegenbringen und dabei auch mit einer eventuellen Schlechterstellung den anderen gegenüber einverstanden sind, um Verluste weitestgehend aus dem Bereich des § 15a EStG herauszuhalten, sollen hier lediglich solche genannt werden, die unter „nicht einander verbundenen“ Gesellschaftern üblich sind.

Man könnte in Betracht ziehen, die Pflichteinlagen der Kommanditisten zu erhöhen, um das Volumen der ausgleichsfähigen Verluste dadurch zu vergrößern. Wird diese Kapitalerhöhung fremdfinanziert, so hat dies den positiven Nebeneffekt, dass die Darlehenszinsen

¹⁹⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 19

¹⁹⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 20; BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 158/159

²⁰⁰ Vgl. FinMin Schleswig-Holstein v. 29.04.2013, ESt-Kurzinfo Nr. 2013/09, StuB 2013, S. 390

²⁰¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 41

²⁰² Diese beziehen sich meist auf die laufende Besteuerung. Zu Lock-in-Effekten i.R. des § 15a EStG bei Veräußerungsvorgängen vergleiche hierzu insbes. Dörfler/Zerbe, DStR 2012, S. 1212

²⁰³ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15a EStG, Rz 70

²⁰⁴ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 206ff

Sonderbetriebsausgaben darstellen und sofort abgezogen werden können, ohne das Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG zu beeinflussen²⁰⁵.

Da § 15a EStG zur Ermittlung der Kapitalkonten die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter berücksichtigt, könnte man durch entsprechende Zuordnung von Ergänzungskapital bestimmen, auf welcher Ebene das Abzugsvolumen erhöht werden soll²⁰⁶.

Investitionen, deren hohe Sonderabschreibungen die Kapitalkonten stark belasten, können alternativ auch im Sonderbetriebsvermögen getätigt werden, denn dort sind sie unbeschränkt abzugsfähig, da sie nicht vom § 15a EStG erfasst werden²⁰⁷.

Auch denkbar wäre eine Vereinbarung, dass beschränkt haftenden Gesellschaftern Verluste nur bei einem positiven Kapitalkonto zugerechnet werden sollen. Da dies die Vollhafter benachteiligt, sollten im Gegenzug dazu entsprechende gesellschaftsvertragliche Ausgleichsmaßnahmen formuliert werden²⁰⁸.

Eine weitere Option besteht darin, dass Gesellschafter in der Gesellschaft befindliches Fremdkapital in Eigenkapital umwandeln. Aus einem Darlehenskonto wird somit ein Beteiligungskonto²⁰⁹.

Im Veräußerungsfall können verrechenbare Verluste mangels stiller Reserven in der Beteiligung der Untergesellschaft endgültig verloren gehen. Dörfler und Zerbe stimmen zu, § 15a EStG auf jeder Ebene seine Wirkung entfalten zu lassen, sprechen sich jedoch gleichzeitig dafür aus, sogenannte „Lock-in-Effekte“ dadurch zu vermeiden, dass verrechenbare Verluste nicht untergehen, sondern auf den neuen Mitunternehmer übergehen. Zudem ergibt sich aus deren Analyse, dass verrechenbare Verluste eine Vermögensposition darstellen, die den Veräußerungspreis erhöhen sollte²¹⁰.

Eine Radikallösung wäre, auf die beschränkte Haftung zu verzichten und einen Statuswechsel hin zum Komplementär anzustreben²¹¹. Um verrechenbare Verluste auf Ebene der Untergesellschaft zu vermeiden, würde es reichen, die Obergesellschaft als Komplementärin (sofern diese eine KG ist) der Untergesellschaft einzusetzen. Will man eine volle Ver-

²⁰⁵ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 206ff; beachte jedoch auch Besonderheiten bei der Einlagenleistung, vgl. Claudy/Steger, DStR 2004, S. 1505

²⁰⁶ Zu den Ausführungen vgl. Kapitel IV) 2

²⁰⁷ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 206f

²⁰⁸ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 207

²⁰⁹ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 207f

²¹⁰ Vgl. Dörfler/Zerbe, DStR 2012, S. 1216

²¹¹ Vgl. BFH v. 12.02.2004, IV R 70/02; FR 2004, S. 578

lusthaftung der Obergesellschafter vermeiden, sollte die Obergesellschaft die Rechtsform der GmbH & Co. KG haben.

Alternativ zur unbeschränkten Haftung kann die Problematik der verrechenbaren Verluste auf Ebene der Untergesellschaft auch durch das sogenannte Treuhandmodell²¹² vermieden werden, da hier aufgrund des Betriebstätten-Charakters der Untergesellschaft lediglich auf Ebene der Obergesellschaft eine Gewinnfeststellung erfolgt²¹³.

3 Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG

3.1 Grundlagen

Mit dem § 35 EStG hatte der Gesetzgeber für Veranlagungszeiträume ab 2001 unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtigen natürlichen Personen mit Einkünften aus Gewerbebetrieb²¹⁴ eine Entlastung von der doppelten Steuerbelastung durch eine pauschalierte Anrechnung der GewSt auf die ESt ermöglicht²¹⁵. Dabei hat sich die Ansicht der Finanzverwaltung auch durch die geänderte Gesetzgebung zum Teil über die Jahre verändert. Vor allem im Bereich der doppelstöckigen Personengesellschaften sind letztendlich mit Schreiben vom 25.11.2010 Anpassungen vorgenommen worden²¹⁶.

Ausgangsgröße für die Gewerbesteueranrechnung ist die tarifliche Einkommensteuer des Unternehmers bzw. Mitunternehmers, nach Anrechnung ausländischer Steuern i.S. von § 34c Abs. 1 und 6 EStG sowie § 12 AStG, wobei der § 35 EStG vorrangig vor den §§ 34f, 34g und 35a EStG zu berücksichtigen ist²¹⁷. Der Verlustabzug nach § 10d EStG hat jedoch stets vor der Anwendung des § 35 EStG zu erfolgen²¹⁸. Das Anrechnungsvolumen²¹⁹ ist auf den Ermäßigungshöchstbetrag²²⁰ begrenzt und darf zudem die tatsächlich zu zahlende

²¹² Zum Treuhandmodell im Einzelnen vgl. Benz/Goß, DStR 2010, S. 839; Neumayer/Imschweiler, EStB 2010, S. 345; Tschesche/Hofmann, BB 2010, S. 1452; Hubertus/Lüdemann, BB 2010, S. 2474

²¹³ Vgl. Benz/Goß, DStR 2010, S. 842; Hubertus/Lüdemann, BB 2010, S. 2476/77

²¹⁴ Sowohl Einzelunternehmer, als auch unmittelbare oder mittelbare Mitunternehmer, vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296-a/08/10002; BStBl I 2009, S. 440; BMF v. 15.05.2002, IV A 5 – S 2296-a – 16/02, BStBl I 2002, S. 533

²¹⁵ Vgl. Gragert, NWB 2011, S. 430

²¹⁶ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312; BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440; BMF v. 15.05.2002, IV A 5 – S 2296-a – 16/02, BStBl I 2002, S. 533

²¹⁷ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296-a/08/10002 – 2007/0220243, BStBl I 2009, S. 440, Tz 5

²¹⁸ Vgl. Frotscher, in: Frotscher, EStG, 2013, § 10d EStG, Rz 37

²¹⁹ Das Anrechnungsvolumen ergibt sich, in dem man den nach § 14 GewStG ermittelten (anteiligen) GewSt-Messbetrag mit dem Faktor 3,8 multipliziert, vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 8

²²⁰ Zur Ermittlung vgl. Seite 38

Gewerbsteuer nicht übersteigen²²¹. Dies hat seine Gründe, denn in der Vergangenheit lag hier noch Gestaltungspotential, welches sich in einer Überanrechnung positiv auf die Steuerlast der Mit-/Unternehmer auswirkte²²². Die Finanzverwaltung ist diesbezüglich vorsichtig geworden, weshalb für die Begrenzung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer für Zwecke des § 35 EStG auch der Gewerbesteuermessbetrag sowie der Hebesatz zur eigenständigen Ermittlung herangezogen werden kann, sollte die Festsetzung der Einkommensteuer vor Bekanntgabe des Gewerbesteuerbescheides durch die Gemeinde erfolgt sein. Die Möglichkeit der Änderung des Einkommensteuerbescheides ist im Falle nachträglicher Abweichungen nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gewährleistet²²³. Maßgebend ist der Gewerbesteuermessbetrag des Wirtschaftsjahres, welches im entsprechenden Veranlagungszeitraum endet²²⁴. Hat ein Unternehmer mehrere Mitunternehmerschaften, so sind die GewSt-Messbeträge für jede getrennt zu ermitteln, mit dem Faktor 3,8 zu multiplizieren und auf die tatsächlich zu zahlende GewSt zu begrenzen. Nicht unter das Anrechnungsvolumen fallen GewSt-Messbeträge, die sich ergeben, wenn zwar das Ergebnis aus der originären Geschäftstätigkeit negativ ist, jedoch Hinzurechnungen dennoch zu einem solchen führen²²⁵. Sowohl die Finanzverwaltung als auch die Rechtsprechung sind der Auffassung, dass ein nicht nutzbares Anrechnungsvolumen weder vor- noch rücktragbar ist²²⁶. Daher sollte die Steuergestaltung im Rahmen des § 35 EStG den Fokus auf eine Ausweitung bzw. maximale Ausnutzung des Anrechnungsvolumens legen.

Zu den gewerblichen Einkünften i.S. des § 35 EStG zählen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG²²⁷ sowie gewerbesteuerpflichtige Veräußerungsgewinne aus der 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft²²⁸, sofern die Veräußerung nicht in engem Zusammenhang mit der Aufgabe des Gewerbebetriebs erfolgt. Auch unter § 35 EStG fallen die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG sowie Veräußerungsgewinne, die nach § 7 Satz 2 GewStG nicht GewSt-frei sind, was bspw. der Fall ist, wenn die Obergesellschaft ihre Beteiligung an der Untergesellschaft

²²¹ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 6;

²²² Vgl. Tonidis, Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf die Besteuerung von Personenunternehmen, S. 20 mit anschaulicher Darstellung des Effektes; Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 55

²²³ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 7;

²²⁴ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 8;

²²⁵ Vgl. Gragert, NWB 2011, S. 431; BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312, Tz 10; BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 10

²²⁶ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 5; BFH v. 23.04.2008, BStBl II 2009, S. 7

²²⁷ Sofern gewerbesteuerpflichtig und nicht von der Anwendung des § 35 EStG ausgeschlossen

²²⁸ Gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

veräußert²²⁹. Sofern im - den Veranlagungszeitraum betreffenden - Wirtschaftsjahr Gewinne thesauriert wurden, sind diese ebenfalls zu berücksichtigen; das Gegenteilige gilt für den nachversteuerungspflichtigen Betrag²³⁰.

Für Mitunternehmenschaften ergibt sich der anteilige GewSt-Messbetrag aus dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel²³¹, wobei die handelsrechtliche Gewinnverteilung aus steuerrechtlicher Sicht anerkannt sein muss. Gewinnunabhängige Sondervergütungen und Vorabgewinnanteile sowie die Ergebnisse der Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter werden für Zwecke des Aufteilungsmaßstabes des Gewerbesteuermessbetrages nicht berücksichtigt²³².

Der Ermäßigungshöchstbetrag ermittelt sich nach folgender Formel²³³:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte}}{\text{Summe aller positiven Einkünfte}} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}$$

3.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften

Die Feststellung der Gewerbesteuermessbeträge hat auf jeder Ebene zu erfolgen. Mit Schreiben vom 25.11.2010 hat das BMF Anpassungen im Bereich des § 35 EStG für doppelstöckige Personengesellschaften vorgenommen²³⁴. Demnach werden bei der Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrages nur die Einkünfte der Obergesellschaft (inklusive des Beteiligungsergebnisses der Untergesellschaft), welche als gewerbliche gelten, berücksichtigt²³⁵. Folglich entfällt die Notwendigkeit auch auf Ebene der Untergesellschaft einen Ermäßigungshöchstbetrag festzustellen. Die auf die Obergesellschaft anteilig entfallenden GewSt-Messbeträge der Untergesellschaften sind den Obergesellschaftern nach handelsrechtlichem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen²³⁶. Das heißt, dass die Ergebnisse

²²⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 21

²³⁰ Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 14/15

²³¹ Nach selbigem Prinzip sind auch Veräußerungsgewinne zu behandeln, vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 25; bei der Aufteilung sind auch Nichtberechtigte des § 35 EStG miteinzubeziehen, Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 26

²³² Vgl. BMF v. 24.02.2009, IV C 6 – S 2296a/08/10002, BStBl I 2009, S. 440, Tz 19-23;

²³³ § 35 Abs. 1 Satz 4 EStG: „Geminderte tarifliche Steuer ist die tarifliche Steuer nach Abzug von Beträgen auf Grund der Anwendung zwischenstaatlicher Abkommen und nach Anrechnung der ausländischen Steuern nach § 32d Absatz 6 Satz 2, § 34c Absatz 1 und 6 dieses Gesetzes und § 12 des Außensteuergesetzes“

²³⁴ Diese Regelung findet auch Anwendung auf die atypisch stille Gesellschaft, die mitunternehmerische Bruchteils- und Erbengemeinschaft sowie auf eine Unterbeteiligung, vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rz 31

²³⁵ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rz 28; Gragert, NWB 2011, S. 431

²³⁶ Vgl. Gragert, NWB 2011, S. 431; vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312, Tz 27; dies gilt auch für Fälle, in denen die Obergesellschaft einen Verlust erzielt und somit einen GewSt-Messbetrag von 0 aufweist

von Ober- und Untergesellschaft zu saldieren sowie die (anteiligen) Gewerbesteuermessbeträge zu addieren sind²³⁷. Die Beschränkung des Anrechnungsvolumens wird im Fall der doppelstöckigen Personengesellschaft ausschließlich in Bezug auf die (anteiligen) GewSt-Messbeträge der Ober- und Untergesellschaft(en) des anrechnungsberechtigten Mitunternehmers der Obergesellschaft vorgenommen²³⁸. Eine Anrechnung nach § 35 EStG wird jedoch in den Fällen verwehrt, in denen das Ergebnis der Obergesellschaft (inklusive des Beteiligungsergebnisses aus der Untergesellschaft) negativ ist, sich aufgrund von Hinzurechnungen aber dennoch Gewerbesteuermessbeträge ergeben. Begründet wird dies mit der Tatsache, dass eine Anrechnung nur bei einer tatsächlichen Doppelbelastung durch Einkommen- und Gewerbesteuer möglich und diese hier jedoch mangels Einkommensteuerlast nicht gegeben ist²³⁹.

Dazu ein Beispiel²⁴⁰:

Der Obergesellschafter A ist zu 70% an der Obergesellschaft beteiligt, welche wiederum eine 50%-Beteiligung an der Untergesellschaft hält. Letztere erwirtschaftet einen Gewinn von 100.000 €, wobei sich ihr Gewerbesteuermessbetrag auf 1.000 € beläuft; die Gewerbesteuer beträgt 3.600 €. Die Obergesellschaft erzielt einen Verlust i.H.v. 40.000 €, weshalb für ihr Ergebnis ein GewSt-Messbetrag sowie eine zu zahlende Gewerbesteuer von 0 ermittelt wird. Der Obergesellschaft wird ein Gewerbesteuermessbetrag von 500 € zugerechnet (50% von 1.000 €) sowie eine zu zahlende Gewerbesteuer von 1.800 € (50% von 3.600 €). Auf Ebene der Obergesellschaft entsteht somit ein Gewinn i.H.v. $(100.000 € \times 50\%) - 40.000 € = 10.000 €$.

Auf A entfallen 7.000 € Gewinn (70% des Ergebnisses auf Ober- inklusive Untergesellschaft), ein anteiliger GewSt-Messbetrag von 350 € (70% von 500 €) sowie eine zu zahlende GewSt i.H.v. 1.260 € (70% von 1.800 €). Sein Anrechnungsvolumen beträgt $350 € \times 3,8 = 1.330 €$, jedoch wird dieses auf die tatsächlich zu zahlende GewSt i.H.v. 1.260 € gedeckelt. A erklärt in seiner Einkommensteuererklärung Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 7.000 €.

²³⁷ Diese Systematik ist dabei lediglich für Zwecke des § 35 EStG anzuwenden und hat keinen Einfluss auf Ergebnisermittlung nach dem GewStG, vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG 2013, § 35 EStG, Rz 28; Gragert, NWB 2011, S. 432;

²³⁸ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312, Tz 27

²³⁹ Vgl. Gragert, NWB 2011, S. 432

²⁴⁰ Vgl. BMF v. 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001, BStBl I 2010, S. 1312, Tz 27

Anders wäre es, wenn die Obergesellschaft einen Verlust von 50.000 € oder höher erzielt hätte. Denn dann hätte A Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 0 € bzw. negative Einkünfte in seiner Einkommensteuer zu erklären. Wie oben bereits angedeutet, würde ihm eine Anrechnung trotz des Gewerbesteuermessbetrages, der sich aus der Untergesellschaft ergibt, nicht gewährt werden, da keine doppelte Steuerlast vorläge. Ebenso verhielt es sich im Falle, wenn die Obergesellschaft trotz eines kumulativen Ergebnisses aus der gewerblichen Tätigkeit von 0 € oder kleiner aufgrund von Hinzurechnungen i.R.d. § 8 GewStG ein positives Ergebnis für Gewerbesteuerzwecke aufwies und daher ein Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt würde, da A nach wie vor kein positives Ergebnis im Rahmen der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei dieser Mitunternehmerschaft erklären würde; die Einkommensteuer diesbezüglich also 0 € betrüge²⁴¹.

Als Gestaltungsmöglichkeit bietet sich die getrennte Veranlagung an, denn dadurch können negative Einkünfte des Ehegatten nicht die Einkommensteuerlast des Steuerpflichtigen in Bezug auf die Anrechnung gem. § 35 EStG mindern. Ein Beispiel: die Einkommensteuerlast des Steuerpflichtigen A beträgt 1.000 €. Das Anrechnungsvolumen gem. § 35 EStG beträgt 880 €. Der Ehegatte des A erzielt negative Einkünfte, die im Falle der Zusammenveranlagung zu einer gemeinsamen Einkommensteuerlast von 200 € führen. Dadurch könnte der Steuerpflichtige A sein Anrechnungsvolumen nicht voll ausschöpfen. Dies kann durch die getrennte Veranlagung vermieden werden. Demnach bliebe es für A bei seiner Einkommensteuerlast von 1.000 €, womit sich die pauschalierte GewSt-Anrechnung voll auswirken würde, da die Ehegatten für Zwecke des § 35 EStG wie nicht verheiratete behandelt würden. Diese Gestaltung in Erwägung zu ziehen macht Sinn, da nicht ausgeschöpfte Anrechnungsvolumina, wie oben bereits erwähnt, weder vor- noch zurückgetragen werden können²⁴².

Gleiches gilt für den Fall des einkommensteuerlichen Verlustausgleichs bzw. Verlustrücktrages oder auch für Kalenderjahre, in denen sich Steuervergünstigungen, die Vorrang vor § 35 EStG haben, so stark auf die Einkommenssteuer-Last auswirken, dass das Anrechnungsvolumen nicht mehr ganz ausgeschöpft werden kann²⁴³. Es wäre zu überlegen, sofern thesaurierte Gewinne bestehen, diese im Jahr drohender Anrechnungsüberhänge freiwillig

²⁴¹ Gleiches würde auch für den umgekehrten Fall gelten, dass sich auf Ebene der Untergesellschaft ein entsprechender Verlust ergibt, vgl. Gragert, NWB 2011, S. 432

²⁴² Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 54

²⁴³ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 55

nachzuversteuern. Dies würde sich lediglich auf die ESt-Last, nicht jedoch auf die gewerblichen Einkünfte auswirken²⁴⁴.

Nebenbei zu beachten ist, dass es regelmäßig zu einem anteiligen Verfall des Anrechnungsvolumens kommen kann, wenn der Hebesatz oberhalb von 380% liegt, da die pauschale Anrechnung durch einen durchschnittlichen Hebesatz i.H. vom 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrages erfolgt.

Durch den Gesetzgeber versagt worden ist die sogenannte Überanrechnung der Gewerbesteuer, die sich regelmäßig dadurch ergeben hat, dass eine Deckelung auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nicht stattgefunden hat²⁴⁵.

Resultieren Anrechnungsüberhänge aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen, empfiehlt Wacker eine Einbringung in eine Schwestergesellschaft, die dann die Wirtschaftsgüter an die entsprechende Gesellschaft überlässt²⁴⁶. Zwar hatte der BFH mit seinem Urteil vom 25.11.2009²⁴⁷ eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen personenidentischen Gesellschaften versagt²⁴⁸, jedoch wurde dieser Auffassung durch den IV. Senat mit Urteil vom 18.03.2010²⁴⁹ widersprochen. Auch auf Seiten der Finanzgerichtsbarkeit gehen diesbezüglich die Meinungen auseinander²⁵⁰, sodass der Große Senat zu entscheiden haben wird, sollten der I. und IV. Senat in der gegen das Urteil des FG Niedersachsen eingelegten Revision auf ihren Standpunkten beharren²⁵¹.

Beekmann greift auf, entweder den Ermäßigungshöchstbetrag durch Erhöhung der betrieblichen Einkünfte zu maximieren²⁵² oder aber das Anrechnungsvolumen herunter zu setzen²⁵³. Dabei sollte man allerdings von einer kurzsichtigen Planung absehen und vielmehr

²⁴⁴ Vgl. Derlien, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 251

²⁴⁵ Vgl. Tonidis, Unternehmensteuerreform 2008: Auswirkungen auf die Besteuerung von Personenunternehmen, S. 20 mit anschaulicher Darstellung des Effektes; Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 55; Derlien, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 250

²⁴⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 35 EStG, Rn 55

²⁴⁷ Vgl. BFH v. 25.11.2009, I R 72/08, BB 2010, S. 564

²⁴⁸ Vgl. Bernütz/Loll, DStR 2013, S. 887; Ley, DStR 2011, S. 1208; Koch, BB 2010, BB-Kommentar, S. 565; vgl. Hahne, StuB 2010, S. 611

²⁴⁹ Vgl. BFH v. 15.04.2010, IV B 105/09, BStBl II 2010, S. 971

²⁵⁰ Vgl. FG Berlin-Brandenburg v. 20.03.2012, 11 K 11149/07, EFG 2012, S. 1235; FG Niedersachsen v. 31.05.2012, 1 K 271/10, BeckRS 2012, Dok.-Nr.: #96339 oder StBW 2012, S. 1063; FG Baden-Württemberg v. 19.07.2012, 13 K 1988/09, BeckRS 2013, Dok.-Nr.: #94389

²⁵¹ Vgl. Bernütz/Loll, DStR 2013, S. 887, die Autoren verweisen in Fn 12 auf alternative Gestaltungen wie das mehrstufige Verfahren und die Nutzung des § 6b EStG

²⁵² Er verweist auf die Möglichkeit der vorzeitigen Gewinnrealisierung sowie den Verzicht auf Sonderabschreibungen

²⁵³ Die gleichzeitige Verringerung des Anrechnungsvolumens soll gelingen, vermindert man die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und erhöht die Kürzungen nach § 9 GewStG

durch eine Mehrperioden-Planung versuchen, Anrechnungsüberhänge nicht lediglich in die Folgeperiode zu verschieben²⁵⁴.

Würde man unter Außerachtlassung aller anderen steuerrechtlich relevanten Faktoren seine Bemühungen lediglich auf die Vermeidung von Anrechnungsüberhängen richten, so wird in der Literatur vorgetragen, bei Vorliegen weiterer Einkünfte (neben gewerblichen) von einer vertikalen Struktur abzusehen und statt dessen eher durch eine horizontale Anordnung der Gesellschaften zu ersetzen, da sich Anrechnungspotential hierbei tendenziell besser ausschöpfen lässt²⁵⁵.

4 Gewerbesteuerverlustvortrag nach § 10a GewStG

4.1 Grundlagen

Ergeben sich in einem Wirtschaftsjahr Verluste, so sind diese gemäß § 10a GewStG vortragbar. Sie sind in den Folgejahren mit erzielten Gewinnen zu verrechnen. Dabei ist dieser Verlustvortrag ähnlich wie bei der Einkommensteuer betragsmäßig begrenzt. Mit bestehenden Fehlbeträgen verrechnet werden darf nur ein Gewerbeertrag bis zu 1 Mio. €. Darüber hinaus wird der danach verbleibende Gewerbeertrag bis zu 60% um den die 1 Mio. € übersteigenden Fehlbetrag gekürzt.

In der Praxis wird häufig die Frage gestellt, ob Umstrukturierungen, Veräußerungs- sowie Einbringungsvorgänge Auswirkungen auf den Erhalt des Verlustvortrages haben²⁵⁶. Die Nutzung des Gewerbeverlustvortrages gem. § 10a GewStG erfordert zum einen die Unternehmensidentität, zum anderen die Unternehmeridentität²⁵⁷. Erstere setzt voraus, dass der einen Gewerbeverlust erwirtschaftende Gewerbebetrieb derselbe ist wie der, der diesen in den Folgejahren auf Gewinne anrechnet. Im Wesentlichen kommt es hier auf den wirtschaftlichen Weiterbestand des Gewerbebetriebes an. Als Beurteilungskriterien gelten hier bspw. der Zweck der Unternehmung, die Kapitalausstattung, Mitarbeiter, Lieferanten sowie Standort, wobei jedoch nicht alle Merkmale bis zur Verlustnutzung unverändert sein müssen²⁵⁸. Werden allerdings Teilbetriebe einer Gesellschaft veräußert, so gehen darauf

²⁵⁴ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 90 m.w.N.

²⁵⁵ Vgl. Korn, DStR 2011, S. 904 m.w.N.

²⁵⁶ Zur Behandlung bei Einbringungsfällen beachte insbesondere: Ley, KÖSDI 2013, S. 18467, Tz 4ff

²⁵⁷ Vgl. BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 33, Tz 14

²⁵⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18374, Tz 35-36; BFH v. 07.08.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, S. 145; Beekmann, 2006, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, S. 143 m.w.N.

entfallende Verlustvorträge unter²⁵⁹. Unter Unternehmeridentität versteht man, dass der Steuerpflichtige, der den Verlustvortrag nutzt, diesen zuvor auch wirtschaftlich erleiden hat müssen; er muss also sowohl im Jahr der Verlustentstehung, als auch im Jahr der Verlustnutzung Unternehmensinhaber gewesen sein²⁶⁰. Der Verlustvortrag ist jedem Mitunternehmer entsprechend des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen. In der Folge entfällt ein Verlustvortrag bei Ausscheiden eines Gesellschafters aus der Personengesellschaft, soweit er auf den Ausscheidenden entfällt²⁶¹. Da er an die Mitunternehmerschaft geknüpft ist²⁶², sind auch kurzzeitige Unterbrechungen schädlich für dessen Fortbestand²⁶³.

4.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften

Da die Oberpersonengesellschaft nicht nur Gesellschafterin, sondern auch Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist, gilt sie als Trägerin des Verlustabzugs und nicht die Obergesellschaft²⁶⁴. Folglich bleibt der Verlustvortrag der Untergesellschaft erhalten, selbst wenn sich auf Ebene der Obergesellschaft ein Gesellschafterwechsel vollzieht²⁶⁵. Ebenso unschädlich für den Verlustvortrag der Untergesellschaft sind die folgenden Fälle:

Die Beteiligung der Obergesellschaft befindet sich im Betriebsvermögen einer weiteren Muttergesellschaft. Die Muttergesellschaft

- veräußert ihre Beteiligung an der Obergesellschaft.
- wird auf eine weitere Gesellschaft verschmolzen.
- spaltet die Beteiligung an der Obergesellschaft auf ihre Schwestergesellschaft ab²⁶⁶.

In allen Fällen bleibt die Unternehmer- sowie die Unternehmensidentität gewahrt, denn durch obige Maßnahmen ändert sich nichts am Verhältnis der Ober- zur Untergesellschaft.

²⁵⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18374, Tz 37; OFD Münster v. 27.06.2012, G 1427-159-St 11-33, DStR 2012, S. 2019; Unternehmensidentität ist auch teilbetriebsbezogen zu prüfen: BFH v. 07.08.2008, IV R 86/05, BStBl II 2012, S. 145

²⁶⁰ Vgl. BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 33, Tz 14; Weber, Ubg 2010, S. 202

²⁶¹ Unerheblich ist hierbei, ob sich dies durch Anwachsung oder Anteilsübertragung vollzieht; ferner ist irrelevant, ob die Anteile gegen Entgelt oder unentgeltlich übergehen: vgl. BFH v. 03.02.2010, IV R 59/07, BFH-NV 2010, S. 1493, Tz 10

²⁶² Vgl. BFH v. 06.09.2000, IV R 69/99, BStBl II 2001, S. 732

²⁶³ Vgl. BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 33, Tz 15

²⁶⁴ Vgl. FG Köln v. 19.03.2013, 6 K 1139/07, BB 2013, S. 1749 Nr. 30; BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 34, Tz 16; BFH v. 03.02.2010, IV R 59/07, BFH-NV 2010, S. 1493, Tz 11

²⁶⁵ Vgl. BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 34, Tz 16; BFH v. 06.09.2000, IV R 69/99, BStBl II 2001, S. 732; wird die Obergesellschaft formwechselnd umgewandelt, verliert sie die Unternehmeridentität lediglich in Bezug auf eigene Verlustvorträge gem. § 10a GewStG. Verlustvorträge ihrer Untergesellschaft bleiben erhalten, da durch den Formwechsel die zivilrechtliche Identität unverändert bleibt, vgl. OFD Düsseldorf v. 12.10.2000, G 1422 A – St 131, DB 2000, S. 2247

²⁶⁶ Vgl. Weber, Ubg 2011, S. 203

Anders verhält es sich jedoch für den Fall, dass der Sondermitunternehmer, der seine Sondermitunternehmerstellung durch Veräußerung oder Umgliederung seines Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft verliert. Es entfällt hierbei jedoch lediglich der Verlustvortrag der Untergesellschaft, der in Bezug auf dieses Sonderbetriebsvermögen entstanden ist²⁶⁷. Die Abzugsfähigkeit des Verlustvortrages, der auf das Gesamthandsvermögen entfällt, bleibt dabei unberührt²⁶⁸. Letzteres gilt jedoch nach § 10a Satz 10 GewStG nur insoweit, als sich auf Ebene der unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Komplementär-GmbH ein (aus Sicht der Untergesellschaft) mittelbarer Gesellschafterwechsel nicht vollzieht²⁶⁹. Folgt man der Ansicht von Ley, dass partiell ein Teil des Veräußerungsgewinns auf den Posten „Beteiligung an Untergesellschaft“ entfällt, so wäre ein auf die Untergesellschaft entfallender Teil des Veräußerungsgewinnes mit Gewerbeverlustvorträgen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu verrechnen²⁷⁰. Sollte dies jedoch bspw. mangels Veräußerungsgewinnes oder auch mangels Eingreifen von § 10a Satz 10 GewStG nicht relevant sein, so bleibt der Verlustvortrag der Gesamthand ungekürzt bestehen, da die Unternehmeridentität gewahrt bleibt.

Im Vergleich zu obigen Fällen ist es allerdings schädlich, wenn ein Obergesellschafter die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft einer Schwesterpersonengesellschaft der Obergesellschaft, an der er in gleichem Maße beteiligt ist, umhängt²⁷¹. Scheidet der vorletzte Gesellschafter der Untergesellschaft aus und wächst im Zuge dessen die Untergesellschaft der Obergesellschaft an, so geht der Verlustvortrag der Untergesellschaft nicht unter, da für diesen Fall (ausnahmsweise) neben der ohnehin möglichen Unternehmensidentität auch die Unternehmeridentität in Bezug auf den gesellschaftsrechtlichen Anteil der Ober- an der Untergesellschaft gewahrt bleiben soll²⁷². Im Gegensatz dazu geht der Gewerbeverlustvortrag vollständig verloren, wird die Obergesellschaft auf die Unter-

²⁶⁷ Wird dieser Verlust im Sonderbetriebsvermögen jedoch durch einen Gewinn in der Gesamthandsbilanz gedeckt, so entsteht für den Sondermitunternehmer kein Fehlbetrag i.S. des § 10a GewStG, vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 146/151

²⁶⁸ Vgl. BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 34, Tz 16; BFH v. 06.09.2000, IV R 69/99, BStBl II 2001, S. 731;

²⁶⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17280, Tz 17

²⁷⁰ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 18, „durchgestockter Veräußerungsgewinn“; vgl. auch BFH v. 01.07.2004, IV R 67/00, BStBl II 2010, S. 157

²⁷¹ Vgl. den Streitfall im Urteil des BFH v. 11.10.2012, IV R 3/09, DStR 2013, S. 33

²⁷² Vgl. Weber, Ubg 2011, S. 204; Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 10a GewStG, Anm. 61, ebenso geltend für Verschmelzung der Unter- auf die Obergesellschaft; R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 8 GewStR 2009; OFD Münster v. 28.05.2008, Kurzinformation GewSt Nr. 002/2008, DStR 2008, S. 1193; ebenso für den Fall der Anwachsung der Obergesellschaft auf einen Obergesellschafter, vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18470, Tz 17

gesellschaft verschmolzen, denn in diesem Falle mangelt es an der erforderlichen Unternehmeridentität²⁷³.

Wird der Fortbestand des Verlustvortrags durch Vorgänge wie Veräußerungen oder Einbringungen bedroht, so stützen sich Gestaltungsoptionen zumeist auf die Wahrung der Unternehmens- sowie Unternehmeridentität. Es gilt insofern den Fokus auf Beteiligungsverhältnisse zu richten.

Weßling weist darauf hin, dass durch den § 10a Satz 3 GewStG (aktuell: § 10a Satz 8 GewStG) i.V.m. § 2 Abs. 5 GewStG bei Veräußerung des Mitunternehmeranteils eine anteilige Versagung des Verlustvortrages nur bei der Veräußerung des gesamten Unternehmens erfolgt²⁷⁴. Daher sollte der ausscheidende Gesellschafter in einem ersten Schritt zunächst seinen Anteil bis auf einen Splitteranteil von 2% auf einen anderen bereits beteiligten Mitgesellschafter übertragen. Diese Gestaltung stützt er auf einen Erlass der Finanzverwaltung vom 16.12.1996²⁷⁵, der eine Anteilsverschiebung eines Mitunternehmers auf einen anderen bereits an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter nicht zum Katalog der schädlichen Handlungen zählt, zumal der ausscheidende Mitunternehmer aufgrund Erhalt seines Splitteranteils auch nicht wirklich austritt²⁷⁶. In einem zweiten Schritt veräußert nun dieser Gesellschafter nach einem gewissen Zeitraum seinen Splitteranteil an einen neu eintretenden Gesellschafter. Der Verlustvortrag geht lediglich i.H. des Splitteranteils unter. Im Anschluss daran werden dem Neugesellschafter die restlichen 98% seines eigentlichen Anteils übertragen mit der Wirkung, dass dieser nun ebenfalls den vollen (anteiligen) Verlustvortrag nutzen kann²⁷⁷.

Scheidet hingegen kein Gesellschafter aus, sondern tritt nur ein neuer hinzu, so können nur die Altgesellschafter den bestehenden Verlustvortrag nutzen; dies jedoch nur anteilig entsprechend des neuen Gewinnverteilungsschlüssels²⁷⁸. Bringt der Einbringende Gesellschaf-

²⁷³ Vgl. FG Köln v. 19.03.2013, 6 K 1139/07, BB 2013, S. 1749

²⁷⁴ Vgl. Weßling, INF 1997, S. 167; kritisch: Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 10a GewStG, Anm. 364 m.w.N.

²⁷⁵ Vgl. Weßling, INF 1997, S. 168, Fn 13-15

²⁷⁶ Vgl. Weßling, INF 1997, S. 168; vgl. auch Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 152 m.w.N. in den Fn 559/560

²⁷⁷ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 152; Weßling, INF 1997, S. 168; dem kritisch gegenüber steht jedoch u.a. Kleinheisterkamp, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 10a GewStG, Anm. 364 m.w.N.; vgl. Brandenburg, DB 2013, S. 19, die Übertragung des Teils eines Mitunternehmeranteils ist gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG zu Buchwerten möglich.

²⁷⁸ Vgl. Kleinheisterkamp, in: Lenski/Steinberg, GewStG, 2011, § 10a GewStG, Anm. 71; Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 148; Weßling, INF 1997, S. 168; zur Behandlung des Eintretenden vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18378, Tz 50

ter einen Betrieb oder Teilbetrieb ein, welcher ebenfalls einen Verlustvortrag nach § 10a GewStG hat, geht dieser nicht unter, sondern über. Jedoch kann dieser in den Folgejahren nur vom Einbringenden entsprechend seines Anteils an der Mitunternehmerschaft nutzen²⁷⁹. Bringt hingegen die Obergesellschaft ihren Betrieb in die Untergesellschaft ein, so mangelt es an der Unternehmeridentität, sofern die Obergesellschafter nicht auch in gleichem Maße an der Untergesellschaft beteiligt sind²⁸⁰.

In Bezug auf den Erhalt des Verlustvortrages bei (häufigerem) Gesellschafterwechsel ist die doppelstöckige Personengesellschaft selbst Gestaltungsinstrument, da die Steuerpflichtigen von der abschirmenden Wirkung der Obergesellschaft profitieren²⁸¹.

5 Zinsschranke nach § 4h EStG

5.1 Grundlagen

Wie auch § 15a EStG ist die Zinsschranke gemäß § 4h EStG eine Begrenzungsvorschrift. Schuldzinsen können nach derzeitigem Rechtsstand in Höhe der im Wirtschaftsjahr zugeflossenen Zinserträge unbegrenzt abgezogen werden. Darüber hinaus jedoch wird der Abzug weiterer Schuldzinsen in § 4h Abs. 1 Satz 2 EStG auf 30% des steuerlichen EBITDA begrenzt. Ein verbleibender Restbetrag kann gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG auf andere Veranlagungszeiträume vorgetragen werden. Die Zinsschranke kommt jedoch nicht zur Anwendung, wenn eine der folgenden Escape-Klauseln erfüllt ist:

1. Der Nettozinsaufwand beträgt nicht mehr als 3 Mio. € (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG).
2. Der vorliegende Betrieb ist nicht oder nur anteilmäßig einem Konzern zugehörig (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG).
3. Die Eigenkapitalquote des Betriebs am Wirtschaftsjahrende ist gleich hoch oder höher als der Konzern-Durchschnitt. Abweichungen nach unten sind bis zu 2% unschädlich (§ 4h Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG).

Ausgangspunkt für die Bestimmung des EBITDA ist der maßgebliche Gewinn, der sowohl das Ergebnis der Gesamthand, als auch die der Sonderbilanzen der Mitunternehmer um-

²⁷⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18467, Tz 5

²⁸⁰ Vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18467, Tz 6, ähnliches gilt für die Einbringung von Mitunternehmeranteilen, vgl. Tz 9

²⁸¹ Vgl. Beekmann, Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006, S. 152/153

fasst²⁸². Ley zufolge zählen jedoch auch das Gesamthandsvermögen betreffende Ergänzungsbilanzen der einzelnen Gesellschafter in dieses Ergebnis mit hinein²⁸³. Wie die Bezeichnung impliziert, sind diesem Ergebnis Zinsaufwendungen und Abschreibung hinzuzurechnen sowie Zinserträge abzuziehen. Als Gestaltungsinstrument dient hier die Möglichkeit durch Sonderbetriebseinnahmen, welche nicht im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft neutralisiert werden, das EBITDA zu erhöhen²⁸⁴.

Anwendung findet die Zinsschranke auf Betriebe i.S. der §§ 13, 15 sowie 18 EStG. Ebenso findet die Vorschrift Anwendung auf gewerblich geprägte²⁸⁵ sowie gewerblich infizierte („gefärbte“)²⁸⁶ Personengesellschaften²⁸⁷. Nicht darin enthalten sind somit vermögensverwaltenden Personengesellschaften.

5.2 Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften

Da Anknüpfungspunkt der Zinsschranke der Betrieb ist, ist sich die Literatur einig, dass im Fall der doppelstöckigen Personengesellschaft zwei Betriebe vorliegen²⁸⁸. Der Vorteil liegt hier auf der Hand: sowohl auf Ebene der Untergesellschaft, als auch auf Ebene der Obergesellschaft steht eine Freigrenze i.H.v. 3 Mio € zur Verfügung, die bei günstiger Allokation von Fremdkapital bzw. dessen Schuldzinsen eine Anwendung der Zinsschranke vermeiden kann²⁸⁹. Schwieriger wird es, die zweitgenannte Escape-Klausel zu erfüllen, da eine doppelstöckige Personengesellschaft vor allem im mittelständischen Bereich regelmäßig konsolidierbar, also ein Konzern ist²⁹⁰. Für den Eigenkapitalvergleich ist konzernzugehöriges Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der Mitunternehmerschaft zuzuordnen, denn es entfällt erst durch die Konsolidierung²⁹¹.

In Bezug auf doppelstöckige Mitunternehmerschaften ergeben sich allerdings auch einige Unklarheiten, die im Folgenden aufgezeigt werden sollen. Eine dieser Fragen ist, ob der Gewinnanteil der Untergesellschaft zur Ermittlung des EBITDA auf Ebene der Obergesell-

²⁸² Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 43; vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2342; Kußmaul/Ruiner/Schappe, DStR 2008, S. 904

²⁸³ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, 17158, Tz 43

²⁸⁴ Vgl. Wagner/Fischer, BB 2007, S. 1811

²⁸⁵ Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

²⁸⁶ Gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG

²⁸⁷ Vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2341

²⁸⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 44; wobei die Betriebsbezogenheit auf die Mitunternehmerschaft und nicht auf den jeweiligen Gesellschafter abzielt, vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2343; vgl. Kußmaul/Ruiner/Schappe, DStR 2008, S. 904

²⁸⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 46

²⁹⁰ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 47

²⁹¹ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 49; bei Personengesellschaftskonzernen zählt das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft hinzu, obgleich es sich in deren Privatvermögen befindet, vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2345.

schaft einbezogen werden muss²⁹². Dies könnte sowohl zu positiven (im Gewinnfall) wie negativen (im Verlustfall) Kaskadeneffekten führen, da die Beteiligungsergebnisse auf alle Stufen durchgereicht würden²⁹³. Die Meinungen in der Literatur gehen in Bezug darauf auseinander. Während eine Gruppe die Auffassung vertritt, dass Beteiligungserträge aufgrund der zivilrechtlichen Zuordnung miteinzubeziehen seien, führt die abweichende Meinung - wozu auch die Finanzverwaltung zählt - an, dass dieses Ergebnis bereits bei der Ermittlung der nicht abzugsfähigen Schuldzinsen auf Ebene der Untergesellschaft berücksichtigt worden ist²⁹⁴.

Zudem ist fraglich, ob nichtabzugsfähige Zinsaufwendungen eines Mitunternehmers den Gewinnanteil der anderen Mitunternehmer im Verhältnis des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels erhöhen, oder verursachungsgerecht zu verteilen sind. Dazu herrschen drei verschiedene Meinungen²⁹⁵:

1. Die nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen eines einzelnen Mitunternehmers aus dessen Sonderbetriebsbereich erhöhen den sich aus dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel ergebenden Gewinnanteil der übrigen Gesellschafter.
2. Wie im obigen Punkt erfolgt eine betriebsbezogene Ermittlung für die gesamte Mitunternehmerschaft, jedoch soll eine Zuordnung verursachungsgerecht erfolgen.
3. Sowohl die Ermittlung, als auch die Verteilung der nichtabziehbaren Schuldzinsen hat verursachungsgerecht zu erfolgen²⁹⁶.

Grundsätzlich unschädlich sind Schuldzinsen, die sich aus einem durch den Mitunternehmer gewährten Darlehen im Sonderbetriebsvermögensbereich ergeben, denn diese werden bei der Ergebnisermittlung grundsätzlich neutralisiert²⁹⁷.

Scheidet ein Mitunternehmer aus der Personengesellschaft aus, so geht entsprechend seines Anteils am Gesamthandsvermögen der Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG unter. Aus Praktikabilitätsgründen werden nicht abzugsfähige Zinsaufwendungen der Gesamt-

²⁹² Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 44; vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2343

²⁹³ Vgl. Hoffmann, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 4h EStG, Rn 337/338; Prinz, DB 2008, S. 370

²⁹⁴ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158, Tz 44; vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2343

²⁹⁵ Vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2343

²⁹⁶ Kußmaul/Ruiner/Schappe befassen sich in ihrem Aufsatz eingehend mit der Thematik der verursachungsgerechten Verteilung nichtabzugsfähiger Zinsaufwendungen und verdeutlichen die Auswirkungen anhand von Beispielen, vgl. Kußmaul/Ruiner/Schappe, DStR 2008, S. 904

²⁹⁷ Dies gilt sowohl für den Fall, dass ein Obergesellschafter der Obergesellschaft ein Darlehen gibt, als auch wenn er der Untergesellschaft, an der er nicht beteiligt ist ein Darlehen gibt, vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 17158/17159, Tz 45; vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2342; vgl. Kußmaul/Ruiner/Schappe, DStR 2008, S. 904

hand und dem Sonderbetriebsvermögensbereich als Einheit zusammengefasst²⁹⁸. Ähnlich wie im Falle des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG lässt sich aus § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG nicht entnehmen, ob eine anteilige Anteilsverschiebung unter Altgesellschaftern unschädlich ist, da auch hier lediglich auf den Tatbestand des Beteiligt-sein abgestellt wird²⁹⁹. Dies erscheint allerdings insoweit fraglich, als die Finanzverwaltung Teilbetriebsveräußerungen ebenso in den Katalog des § 4h Abs. 5 EStG fasst³⁰⁰. Bezüglich der Einbringung ist zu beachten, dass ein bestehender Zinsvortrag gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG bei der Übertragung untergeht³⁰¹. Analog zu § 10a GewStG profitiert die Untergesellschaft von der abschirmenden Wirkung der Obergesellschaft, denn der Zinsvortrag ersterer bleibt durch Gesellschafterwechsel auf Ebene der Obergesellschaft unberührt³⁰². Tritt ein Gesellschafter ohne Ausscheiden eines Altgesellschafters hinzu, so bleibt der Zinsvortrag erhalten³⁰³.

Ähnlich wie auch im Bereich des § 15a EStG, bringt das Treuhandmodell auch im Bereich des § 4h EStG gegenüber der doppelstöckigen Personengesellschaft Vorteile. Zwar bestehen im Vergleich zur doppelstöckigen Personengesellschaft nicht mehr zwei Betriebe, womit ein Vorteil aus der mehrfachen Beanspruchung der Freigrenze gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG entgeht, jedoch kann dadurch, dass die Zinsschranke nur noch auf Ebene der Obergesellschaft zur Anwendung kommt, die Entstehung eines Konzerns i.S. der Zinsschranke vermieden werden³⁰⁴.

Weitere Gestaltungsoptionen zur Abwendung der Zinsschranke begründen sich im Wesentlichen in der Optimierung des steuerlichen EBITDAs sowie der Tatbestandsgröße „Betrieb“³⁰⁵.

²⁹⁸ Vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2344

²⁹⁹ Vgl. Hoffmann, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 4h EStG, Rn 341; van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2344, es sei hierbei auf die Gestaltungsidee von Weßling, INF 1997, S. 167 verwiesen

³⁰⁰ Vgl. BMF v. 04.07.2008, IV C 7 – S 2742-a/07/10001, DStR 2008, S. 1427

³⁰¹ Vgl. van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2345

³⁰² Vgl. R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 8 GewStR 2009; van Lishaut/Schumacher/Heinemann, DStR 2008, S. 2345

³⁰³ Vgl. Hoffmann, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 4h EStG, Rn 340

³⁰⁴ Vgl. Tschesche/Hofmann, BB 2010, S. 1455; vgl. Benz/Goß, DStR 2010, S. 845; vgl. Neumayer/Imschweiler, EStB 2010, S. 349, die auf den durch das Ausscheiden des letzten Kommanditisten quotall untergehenden EBITDA-Vortrag gem. § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG hinweisen

³⁰⁵ Siehe hierzu im Detail: Hoffmann, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, 2013, § 4h EStG, Rn 530-543

VI Behandlung aperiodischer Geschäftsvorfälle

1 Einbringungs- und Übertragungsvorgänge

1.1 Aufnahme eines neuen Gesellschafters bei der Obergesellschaft

Mit dem Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft kauft der neue Obergesellschafter ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Obergesellschaft³⁰⁶. Da die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft ebenfalls kein Wirtschaftsgut darstellt, werden zugleich auch ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft erworben, welche sich in der Steuerbilanz der Obergesellschaft im Bilanzposten „Beteiligung an Untergesellschaft“ wiederfinden³⁰⁷. Ebenso umfasst der Anteil an der Obergesellschaft auch deren Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft sowie deren Ergänzungsbilanzen bei dieser³⁰⁸. Letztere werden beim neuen Gesellschafter nicht fortgeführt, da dieser durch die Höhe des Kaufpreises entsprechend seine eigenen positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen zu führen hat. Diese beim Erwerb die Buchwerte übersteigenden oder unterschreitenden Mehr- oder Minderwerte können auf die Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft in ihrer Gesamthandsbilanz, die Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft in ihrem Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft sowie (wie oben bereits erwähnt) auf die anteiligen Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft im Posten „Beteiligung an Untergesellschaft“ entfallen³⁰⁹. Letztere sind nach Ansicht von Ley in einer Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu erfassen³¹⁰. Gleiches soll auch für vom Buchwert abweichende Kaufpreiszahlungen gelten, die auf das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft entfallen. Grund dafür ist die Problematik, dass das Ergänzungskapital Bestandteil der ersten Gewinnermittlungsstufe ist, jedoch das Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft erst in der zweiten Gewinnermittlungsstufe der Untergesellschaft zum Tragen käme, weshalb ein Ausweis dieser Wertabweichungen in einer Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft zwangsläufig ausscheidet. Ebenfalls scheidet ein Ausweis dieser Mehr- oder Minderwerte in der Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters für die anteiligen Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft auf deren Ebene aus, da diese

³⁰⁶ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rz 691

³⁰⁷ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 1; Förster, DB 2011, S. 2572

³⁰⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 1

³⁰⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 1

³¹⁰ Gl.A.: Dörfler/Zerbe, DStR 2012, S. 1213; Tiede, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 15 EStG, Anm. 500, E201; A.A.: Mayer, KÖSDI 2005, S. 14610, Tz 3; Seibold, DStR 1998, S. 438

sich bei Letzterer unmittelbar auf den Gewinn erster Stufe auswirken würden. Das wäre für die Ermittlung des Kapitalkontos nach § 15a EStG von beachtlicher Bedeutung³¹¹.

Es ist festzuhalten, dass sich die Ergänzungsbilanz des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft auf dessen Kapitalkonto bei ebendieser i.S.d. § 15a EStG auswirkt, während die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen, die für den Obergesellschaftler über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft geführt werden, auf deren nur verrechenbaren Verlust bei der Untergesellschaft Einfluss haben³¹². Da die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen auch für die GewSt von Relevanz sind, kann es zu einer fremdbestimmten Steuerwirkung für die anderen Gesellschafter kommen³¹³.

1.2 Einbringen von Betrieben, Teilbetrieben³¹⁴ und Mitunternehmeranteilen³¹⁵

Gleich, ob im Rahmen einer Kapitalerhöhung, dem Ausbau der Stimmrechte, oder Eintritt in eine Personengesellschaft, besteht neben Bareinlagen auch die Möglichkeit, Sacheinlagen zu tätigen. Unter diese Überschrift gefasste Vorgänge fallen i.d.R. unter § 24 UmwStG, wenn das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft bereichert wird und der Einbringende im Gegenzug Mitunternehmer der Gesellschaft wird bzw. seinen Mitunternehmeranteil dadurch stärkt³¹⁶. Auch wenn es sich um eine Einbringung³¹⁷ handelt, so versteht man diese durch Gewährung von Gesellschaftsrechten als Veräußerung des Einbringenden³¹⁸. Um eine Mitunternehmerstellung zu erhalten bzw. um diese zu stärken, ist es erforderlich, die Gegenwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter auf Gesellschaftsrechte vermittelnde Kapitalkonten zu verbuchen³¹⁹. Grundsätzlich hat die übernehmende Gesellschaft nach § 24 UmwStG das Vermögen mit dem Teilwert in ihrer Bilanz zu erfassen.

³¹¹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 2

³¹² Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 2

³¹³ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 3

³¹⁴ Definition, vgl. UmwStE 2011, Rz 15.02, wobei im Falle der gemeinschaftlichen Nutzung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen durch mehrere Teilbetriebe ebensolche zu verneinen sind, Rz 15.09

³¹⁵ Befindet sich ein solcher in einem Betriebsvermögen, so liegt vorrangig die Einbringung eines Betriebes vor, vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 237

³¹⁶ Vgl. Patt, in Dötsch/Patt/Möhlenbrock, UmwStG, 2012, zu § 24 UmwStG, Rn 109 sowie UmwStE 2011, Rn 24.01

³¹⁷ „[...] Zivilrechtliche oder wirtschaftliche Zuordnung des Eigentums an Wirtschaftsgütern [...] aus einem Betriebsvermögen zum (steuerlichen) Betriebsvermögen bei der aufnehmenden Gesellschaft gegen Begründung oder Erweiterung der gesellschaftsrechtlichen Stellung des Einbringenden [...]“, Wildermuth, Ubg 2013, S. 234

³¹⁸ Vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 234; Strahl, KÖSDI 2012, S. 18056, Tz 12 sowie 13; Ley, KÖSDI, 2010, S. 16814, Tz 1, die Gesellschaftsrechte stellen dabei den Gegenwert dar (mangels Unentgeltlichkeit bzw. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter entfallen die §§ 6 Abs. 3 + Abs. 5 EStG), jedoch setzt § 24 UmwStG die Rechtsfolgen des § 16 EStG außer Kraft; vgl. auch BFH v. 25.04.2006, VIII R 52/04, BStBl II 2006, S. 850

³¹⁹ Vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 240

Eine Buch- oder Zwischenwerterfassung³²⁰ ist jedoch auf Antrag möglich, sofern das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf die stillen Reserven durch die Einbringung nicht beschränkt oder verloren geht³²¹. Die §§ 6 Abs. 3 sowie 6 Abs. 5 EStG sind nicht anwendbar, da es sich hier weder um einen unentgeltlichen Vorgang³²², noch um die Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter handelt³²³. Voraussetzung für die Buchwertübertragung ist zudem, dass auch wesentliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens³²⁴, die am Tag der Übertragung erfasst sind, mit übertragen werden³²⁵. Die Einbringung kann sich sowohl im Wege der Einzelrechtsnachfolge³²⁶, als auch im Wege der Gesamtrechtsnachfolge³²⁷ vollziehen. Nicht von § 24 UmwStG erfasst sind der bloße Gesellschafterwechsel³²⁸ bei einer bestehenden Personengesellschaft, die formwechselnde Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine Personengesellschaft, Beitritt einer GmbH ohne vermögensmäßige Beteiligung sowie die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein Einzelunternehmen³²⁹. Einbringender ist der, dem nach der Einbringung die Anteile zugeordnet werden, was heißt, dass wenn bspw. der Betrieb der Obergesellschaft in die Untergesellschaft eingebracht wird und erstere infolgedessen nicht fortbesteht, die Obergesellschafter als Einbringende gelten³³⁰. Mit anderen Worten: besteht nach Einbringung die Obergesellschaft auch ohne ihren Betrieb fort und erhält sie im Gegenzug Anteile an der Untergesellschaft, so gilt sie als Einbringende³³¹. Die Einbringung

³²⁰ Von Zwischenwert spricht man, wenn nicht alle stillen Reserven vollständig gehoben werden, d.h., wenn der Wertansatz zwischen den Buch- und den Teilwerten liegt.

³²¹ Vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 234; Strahl, Ubg 2011, S. 435

³²² Zu beachten ist jedoch die richtige Verbuchung der dem eingebrachten Vermögen gegenüberstehenden Werte, da sonst unter Umständen dennoch eine unentgeltliche Übertragung angenommen werden kann, vgl. Ley, KÖSDI, 2010, S. 16814, Tz 6 m.w.N.; dieser Beitrag von Ley befasst sich mit der Frage, wann bzw. in welchem Umfang man von einer entgeltlichen Übertragung spricht und welche Folgen sich jeweils daraus ergeben.

³²³ Vgl. Ley, KÖSDI, 2010, S. 16814, Tz 1

³²⁴ Diese werden auch wesentliche Betriebsgrundlage genannt; hierbei wird auf die Funktionalität der Wirtschaftsgüter für den Betrieb abgestellt; hohe stille Reserven begründen an sich keine wesentliche Betriebsgrundlage, Wildermuth, Ubg 2013, S. 237

³²⁵ Vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 108, abweichende Auffassung der Finanzverwaltung im BFH-Urteil v. 09.11.2011, X R 60/09, Steuk 2012, S. 190 ersichtlich, wonach i.S.d. Gesamtplanrechtsprechung Übertragungen, welche zeitnah zuvor erfolgt sind, als schädlich zu behandeln sind. Die Zurückbehaltung von Umlaufvermögen soll der Anwendung des § 24 UmwStG nicht entgegenstehen, vgl. Bernütz/Loll, DStR 2013, S. 889

³²⁶ Bspw. Aufnahme eines neuen Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Geld- oder Sacheinlage, Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten auf eine Personengesellschaft, Eintritt neuer Gesellschafter in eine Personengesellschaft gegen Bar- oder Sacheinlage (Fiktion der Neugründung), Übertragung aller Mitunternehmeranteile an eine andere Zielgesellschaft, vgl. Strahl, Ubg 2011, S. 433

³²⁷ Bspw. Verschmelzung (nicht jedoch die Anwachsung), Auf- und Abspaltung, Ausgliederung, vgl. Strahl, Ubg 2011, S. 434

³²⁸ Also kein Inhaberwechsel, bei dem alle Alt-Gesellschafter ausscheiden.

³²⁹ Vgl. Strahl, Ubg 2011, S. 434

³³⁰ Vgl. Strahl, Ubg 2011, S. 434

³³¹ Vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 236

kann sowohl in das Betriebsvermögen der Zielgesellschaft, als auch in das Sonderbetriebsvermögen des Einbringenden bei dieser erfolgen³³². Von einer unentgeltlichen Übertragung nach § 6 Abs. 3 EStG ist die Rede, wenn keine Gesellschaftsrechte gewährt werden. Wird eine Gutschrift erteilt, so greift § 6 Abs. 3 EStG nur, wenn diese auf das gesamthänderisch gebundene Konto gezahlt wird³³³.

1.3 Übertragung von Wirtschaftsgütern

Eine steuerneutrale Übertragung zu Buchwerten besteht gemäß § 6 Abs. 5 EStG für den Fall, dass bspw. der Obergesellschafter Wirtschaftsgüter seines Einzelunternehmens in das Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft überträgt, oder auch in das Sonderbetriebsvermögen bei der Obergesellschaft, unter der Voraussetzung, dass das uneingeschränkte Besteuerungsrecht in Hinblick auf die stillen Reserven bei der Bundesrepublik Deutschland bestehen bleibt³³⁴.

Will der Obergesellschafter Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft übertragen, so kann er dies gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zu Buchwerten tun, sofern er es entweder Obergesellschaftern, der Obergesellschaft oder Untergesellschaftern überträgt, die es wiederum der Untergesellschaft zur Verfügung stellen³³⁵. Ebenfalls steuerneutral gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG gestalten sich Übertragungen von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft auf das der Untergesellschaft³³⁶.

Als negativ kann sich die Übertragung bspw. dann ergeben, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Privatvermögen des Obergesellschafters oder dessen Einzelunternehmen in die eine doppelstöckige Personengesellschaft eingebracht wird und diese das Wirtschaftsgut dann an andere Gesellschaften der Unternehmensgruppe weitervermietet denn dadurch kann es zu einer doppelten Gewerbesteuerbelastung führen³³⁷. Anders gestaltet sich ein Sachverhalt, bei dem der Gesellschafter ein Wirtschaftsgut auf eine vermögensverwaltende Personengesellschaft überträgt. Mangels Steuersubjekteigenschaften kann hier eine vollentgeltli-

³³² Vgl. Wildermuth, Ubg 2013, S. 234

³³³ Vgl. Ley, KÖSDI 2010, S. 16815, Tz 5 + 6

³³⁴ Dieser soll auch zur Anwendung kommen, wenn mangels Vorliegen aller Tatbestandsmerkmale eine Anwendung der §§ 6 Abs. 3 EStG sowie 24 UmwStG ausscheidet, vgl. Strahl, KÖSDI 2012, S. 18058, Anm. zu Tz 17

³³⁵ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 31

³³⁶ Bei beiden Übertragungsvorgängen dieses Absatzes ist es irrelevant, ob der Obergesellschaftler nur an der Ober- oder auch an der Untergesellschaft beteiligt ist, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 32

³³⁷ Vgl. Bünning, BB 2010, S. 2359, zum einen sind die Mieteinkünfte als Sondervergütungen beim Vermieter zu versteuern, zum anderen sind Mietzahlungen beim Mieter anteilig nach § 8 Nr. 1 GewStG wieder hinzuzurechnen, sofern sie nicht vom Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG gedeckt sind.

che Übertragung ohne das Risiko der Aufdeckung stiller Reserven erfolgen. Dem hat das FG Niedersachsen erfolglos versucht entgegenzutreten³³⁸.

In der Literatur wird hin und wieder das sogenannte Treuhandmodell als Alternative zur doppelstöckigen Personengesellschaft gesehen. Der ähnliche strukturelle Aufbau kann in einigen Fällen einen steuerneutralen Übergang von der doppelstöckigen Personengesellschaft zur Treuhandgesellschaft ermöglichen³³⁹. Als vorteilig wird das Treuhandmodell auch im Bereich der Übertragung von Sachgesamtheiten gesehen, da hierbei die Kriterien des § 24 UmwStG nicht erfüllt werden müssen sowie auf Behaltefristen des § 6 Abs. 5 EStG nicht geachtet werden muss³⁴⁰.

2 Veräußerungsvorgänge

Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen fällt grundsätzlich unter § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG³⁴¹. Ergibt sich hierbei ein Gewinn, so kann dieser nach den §§ 16 Abs. 4 sowie 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG begünstigt sein. Eine Anrechnung nach § 35 EStG ist dann mangels eintretender Gewerbesteuerpflicht nicht zu gewähren³⁴².

2.1 Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

Innerhalb der doppelstöckigen Personengesellschaft koexistieren mehrere Mitunternehmerschaften. Beispielsweise kann ein Gesellschafter *lediglich an der Untergesellschaft beteiligt* sein. Würde dieser seinen Mitunternehmeranteil veräußern, so wäre dieser Vorgang vergleichbar mit einer Veräußerung an einer einstöckigen Personengesellschaft³⁴³.

Gleiches gilt, sollte dieser Gesellschafter *zudem eine Beteiligung an der Obergesellschaft* halten, denn in diesem Fall hält er zwei selbstständige Mitunternehmeranteile, welche unabhängig voneinander veräußert werden können³⁴⁴. Zu beachten ist im Falle von vorliegendem Sonderbetriebsvermögen, dass in Bezug darauf eine Zurückbehaltung wesentlicher

³³⁸ Vgl. BFH v. 26.04.2012 - IV R 44/09, DB 2012, S. 1656 Nr. 30; Bünning, BB 2010, S. 2359; FG Niedersachsen v. 28.09.2009, 3 K 869/04, BB 2010, S. 756

³³⁹ Zum Treuhandmodell im Einzelnen vgl. Benz/Goß, DStR 2010, S. 839; Neumayer/Imschweiler, EStB 2010, S. 345; Tschesche/Hofmann, BB 2010, S. 1452; Hubertus/Lüdemann, BB 2010, S. 2474

³⁴⁰ Vgl. Benz/Goß, DStR 2010, S. 845; Tschesche/Hofmann, BB 2010, S. 1455; Hubertus/Lüdemann, BB 2010, S. 2477; Bünning, BB 2010, S. 2358

³⁴¹ Beachte jedoch, dass die einkommensteuerliche und gewerbesteuerliche Beurteilung dennoch in gewissen Fällen auseinanderfallen kann, vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18369, Tz 16 m.w.N.; Zahlenbeispiele sind Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, ab Rz 56 bis 61 zu entnehmen

³⁴² Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 46

³⁴³ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 47

³⁴⁴ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 48

Betriebsgrundlagen³⁴⁵ eine Begünstigung nach § 16 Abs. 4 sowie § 34 EStG ausschließt³⁴⁶. *Veräußert dieser Gesellschafter seine Beteiligung an der Untergesellschaft*, bei der er Sonderbetriebsvermögen hat, so bleibt er nach der Veräußerung Sondermitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, sofern er dieses zurückbehält und dieser weiterhin überlässt³⁴⁷. Alternativ könnten die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft, die wesentliche Betriebsgrundlage für diese darstellen, auch ins Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft oder in ein Einzelunternehmen des Gesellschafters überführt werden³⁴⁸. *Veräußert dieser Gesellschafter seine Beteiligung an der Obergesellschaft*, so ist zu beachten, dass eine Begünstigung ausgeschlossen ist, sollte der Gesellschafter einen in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft stehenden Verkauf des Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft unter Zurückbehaltung der sich im Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft befindlichen wesentlichen Betriebsgrundlagen beabsichtigen³⁴⁹.

*Veräußert der nur an der Obergesellschaft direkt beteiligte Gesellschafter seinen Anteil an der Obergesellschaft*³⁵⁰, so stellt sich die Frage, wie dies grundlegend auch in Bezug auf die Vergünstigungen nach §§ 16 Abs. 4 sowie 34 EStG zu behandeln ist. Die Meinungen in der Literatur sind diesbezüglich gespalten. Während ein Teil in diesem Vorgang zwei Veräußerungen sieht³⁵¹, sind Gegenstimmen der Auffassung, es handle sich lediglich um

³⁴⁵ Sofern diese auch nach der Veräußerung des Mitunternehmeranteils dennoch wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 107, Punkt 2

³⁴⁶ Vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 107, Punkt 1; Ausnahme: das Sonderbetriebsvermögen geht in das Privatvermögen des Gesellschafters über und begründet einen separaten nach §§ 16 oder 34 EStG begünstigten Tatbestand, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 55, oder wird mitveräußert, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 48; anders jedoch Röhrig, EStB 2013, S. 107, Punkt 2: wenn Sonderbetriebsvermögen wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

³⁴⁷ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 49; Gestaltungen in diesem Bereich sollten auch vor dem Hintergrund der sich wohl anbahnenden Abkehr von der Gesamtplanrechtsprechung betrachtet werden, vgl. dazu Röhrig, EStB 2013, S. 106 (Teil 1), S. 144 (Teil 2); Brandenburg, DB 2013, S. 17; Schulze zur Wiesche, DStR 2012, S. 1420; Strahl, KÖSDI 2012, S. 18061ff, Tz 27ff

³⁴⁸ Problematisch, da nicht eindeutig aus der Rechtsprechung hervorgehend, ist der Fall der Übertragung funktional wesentlicher Wirtschaftsgüter auf Schwesterpersonengesellschaften, vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 107, Punkt 3 m.w.N.

³⁴⁹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 53

³⁵⁰ Dieser besteht aus seinem Anteil am Gesamthandsvermögen der Obergesellschaft einschließlich dem Anteil an der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft sowie auch aus den Wirtschaftsgütern seines Sonderbetriebsvermögens bei der Obergesellschaft, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 50; Ebenso umfasst der Anteil an der Obergesellschaft auch deren Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft sowie deren Ergänzungsbilanzen bei dieser, vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17277, Tz 1

³⁵¹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 4 m.w.N.; Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 50; Behrens/Quatmann, DStR 2002, S. 481

die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils³⁵². Grund für diese divergierenden Auffassungen ist die Frage, ob der Anteil des Veräußerungsgewinnes, der auf die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft entfällt, wie ein separater Veräußerungsvorgang zu betrachten ist, oder ob er als unselbstständiger Teil des Anteils an der Obergesellschaft mit diesem im selben Atemzug übergeht³⁵³.

Die Vergünstigung des § 16 Abs. 4 sowie § 34 Abs. 3 EStG ist lediglich einmal zu gewähren und kann auch nur auf die Beteiligung an der Obergesellschaft angewendet werden, da § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auf den Mitunternehmer abstellt. Für den Obergesellschafter trifft dies insofern also lediglich auf seine unmittelbare Beteiligung an der Obergesellschaft zu, da Gesellschafter der Untergesellschaft die Obergesellschaft und nicht der Obergesellschafter ist³⁵⁴. Begünstigt wird der Veräußerungsgewinn auch, wenn bei Veräußerung gleichzeitig der Anteil an der Untergesellschaft zu Buchwerten ausgegliedert wird, sofern zum einen die stillen Reserven der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Obergesellschaft aufgedeckt worden sind und zum anderen, sofern vom Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft bei Übertragung keine wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückgehalten werden³⁵⁵.

Relevant ist die Klärung dieses Sachverhaltes auch in Bezug auf die Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsgewinnes nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, denn dieser wird nur dann nicht als steuerpflichtig erfasst, wenn bei Veräußerung der unmittelbare Mitunternehmer eine natürliche Person ist. Legt man einen einheitlichen Veräußerungsvorgang zugrunde, der neben dem Anteil des Obergesellschafters an der Obergesellschaft auch den entsprechenden Anteil an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaft umfasst, so wäre die Gewerbesteuerpflicht zu verneinen³⁵⁶. Im Falle von zwei Veräußerungsvorgängen wäre jedoch der Teil des Veräußerungsgewinnes, der auf die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft entfällt, der Gewerbesteuer zu unterwerfen, da der Obergesellschafter ledig-

³⁵² Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 4 m.w.N.

³⁵³ Ist der Obergesellschafter aufgrund von Nutzungsüberlassungen an die Untergesellschaft für diese Sondermitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, so verliert er durch die Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft seine Stellung als Sondermitunternehmer sowie das betroffene Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft, vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rz 50 und 55

³⁵⁴ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 15; vgl. auch Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 51, der bei Zugrundelegung von zwei selbstständigen Teilen auf ein Wahlrecht zwischen § 16 Abs. 4 und § 34 EStG hinweist.

³⁵⁵ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 6; BFH v 25.02.2010, IV R 49/08 DStR 2010, 1027/28, begründet wird dies damit, dass die Beteiligung an der Untergesellschaft wie ein Teilbetrieb zu sehen ist.

³⁵⁶ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17279, Tz 10/11

lich Mitunternehmer der Obergesellschaft ist³⁵⁷. Dies gilt, sofern die (anteiligen) stillen Reserven der Untergesellschaft bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft vergütet worden sind, denn nur dann entfällt der Veräußerungsgewinn anteilig auch auf die Beteiligung an der Untergesellschaft³⁵⁸. Dennoch lehnt ein Großteil der Literatur eine GewSt-Pflicht für diesen Teil ab, mit der Begründung § 7 S. 2 Nr. 2 GewStG erfasse nur die unmittelbare Beteiligung³⁵⁹.

Zu differenzieren ist obiger Fall von dem, dass der nur an der Obergesellschaft beteiligte Obergesellschafter zudem der Untergesellschaft Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, was ihn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zum Sondermitunternehmer der Untergesellschaft macht. Ist er nicht mehr Gesellschafter der Obergesellschaft, so verliert er auch seine Sondermitunternehmerstellung³⁶⁰. Das positive Ergebnis, das sich bei Veräußerung lediglich dieses Sonderbetriebsvermögens der Untergesellschaft ergibt, ist als laufender Gewinn zu behandeln, sofern dieser Vorgang nicht in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft steht³⁶¹.

Hinsichtlich des Sondermitunternehmeranteils bestehen verschiedene Auffassungen³⁶²:

- Das Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters als Sondermitunternehmer der Untergesellschaft gehört zu seinem Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft mit der Konsequenz, dass nach dieser Auffassung der gesamte Gewinn gem. §§ 16, 34 EStG begünstigt sein müsste, insgesamt nur ein Mitunternehmeranteil veräußert würde.
- Der Sondermitunternehmeranteil ist Teil des Mitunternehmeranteils der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft mit der Folge, dass seine Veräußerung nicht begünstigt wäre, da dieser nicht komplett, sondern nur entsprechend dem Anteil des veräußernden Gesellschafters an der Obergesellschaft erfolgte.
- Der Sondermitunternehmeranteil stellt einen eigenständigen Mitunternehmeranteil dar, was heißt, dass der separate Verkauf ebenso begünstigt wäre, wie die Veräuße-

³⁵⁷ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 12; Ludwig, BB 2007, S. 2153

³⁵⁸ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17278, Tz 12

³⁵⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17279, Tz 13 m.w.N.; Ludwig, BB 2007, S. 2154 votiert für die Gewerbesteuerpflicht des auf die stillen Reserven der Untergesellschaft entfallenden Veräußerungsgewinns. Grundlage böten zum einen die BT-Drs. 14/7344, S. 8 sowie das Urteil des FG Hamburg v. 22.08.2006, 7 K 139/03. Letzterem wurde durch den BFH v. 18.09.2007, I R 79/06, BFH-NV 2008, S. 729 jedoch widersprochen.

³⁶⁰ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 50

³⁶¹ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 52

³⁶² Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17282, Tz 21-24 m.w.N.

rung des Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft sowie des Mitunternehmeranteils der Obergesellschaft an der Untergesellschaft.

Denkbar wäre jedoch auch, dass die *Obergesellschaft ihre Beteiligung an der Untergesellschaft* veräußert. Diese Veräußerung würde auch die Wirtschaftsgüter der Obergesellschaft im Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft betreffen. Gem. § 34 Abs. 1 oder Abs. 3 EStG unterliegt ein sich daraus ergebender Veräußerungsgewinn bei den Obergesellschaftern dem ermäßigten Steuersatz³⁶³. Wegen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterliegt dieser Gewinn bei der Obergesellschaft jedoch der Gewerbesteuer³⁶⁴. Nicht verrechenbare Gewerbeverlustvorträge der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft entfallen quotale. Der sich auf Ebene der Untergesellschaft ergebende Beteiligungsertrag ist der Obergesellschaft zuzuordnen und soll beim Weiterreichen an die Obergesellschaftler auf deren Ebene zur Anwendung des § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG berechtigen³⁶⁵. Gleiches gilt im Falle der *Veräußerung des Betriebes oder Teilbetriebes der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft*³⁶⁶. Sofern die Obergesellschaft die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft nicht mit veräußert, sind diese gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zwingend mit dem Buchwert in der Steuerbilanz der Obergesellschaft zu aktivieren³⁶⁷. Veräußert die Untergesellschaft oder die Obergesellschaft ihren eigenen Geschäftsbetrieb, geht der Gewerbeverlustvortrag nach § 10a GewStG unter³⁶⁸, sofern der Erwerber nicht ein an dieser Gesellschaft bereits beteiligter Mitunternehmer ist³⁶⁹.

2.2 Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen

Jüngst fällt der BFH ein Urteil im Fall, in dem es um die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils des Obergesellschaftlers an der Obergesellschaft auf die Untergesellschaft unter gleichzeitiger Ausgliederung von Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschaftlers bei der Obergesellschaft auf das Gesamthandsvermögen der Untergesellschaft

³⁶³ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 54,

³⁶⁴ dies ergibt sich zudem aus der Gesetzesbegründung, die diese Handhabung mit der Vermeidung „unverhältnismäßiger Schwierigkeiten“ begründet. Eine Entlastung erfahre der mittelbar beteiligte Steuerpflichtige über die Gewerbesteueranrechnung des § 35 EStG, vgl. Fügler/Rieger, DStR 2002, S. 933; die Autoren verweisen für den Fall, dass die GewSt nicht angerechnet werden kann auf eine entsprechende Kaufpreisminderung.

³⁶⁵ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 21 m.w.N.; Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 54; eine Nichtanwendung des § 16 Abs. 4 EStG auf Ebene der Obergesellschaft ergibt sich möglicherweise aus der auf eine Personengesellschaft nicht anwendbaren Systematik

³⁶⁶ Vgl. Ley, KÖSDI 2011, S. 17281, Tz 21/22

³⁶⁷ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 54

³⁶⁸ Mangels Unternehmensidentität

³⁶⁹ Vgl. Ley, KÖSDI 2013, S. 18380, Tz 54/55

ging³⁷⁰. Während die Finanzverwaltung der Auffassung war, zur Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG hätte der gesamte Mitunternehmeranteil inklusive des Sonderbetriebsvermögens auf die Untergesellschaft übertragen werden müssen³⁷¹, ging der BFH in seiner Entscheidung von zwei getrennten Vorgängen aus³⁷².

Veräußert der *nur an der Obergesellschaft beteiligte* Gesellschafter sein gesamtes Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft oder auch nur Teile davon, so verliert er zwar in erstem Fall die Stellung als Sonder-Mitunternehmer bei der Untergesellschaft, nicht jedoch die Stellung als direkter Gesellschafter der Obergesellschaft, weshalb der aus der Veräußerung resultierende Gewinn wie laufende Erträge der GewSt unterliegt. Ein Veräußerungsvorgang, der ihm eine Begünstigung gem. §§ 16, 34 EStG zusprechen würde, liegt daher nicht vor³⁷³. Ein auf Ebene der Untergesellschaft bestehender Verlustvortrag kann nur insoweit mit seinem aus der Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens bei der Untergesellschaft entstandenen Gewinn verrechnet werden, wie dieser auf sein Sonderbetriebsbereich entfallen ist³⁷⁴.

³⁷⁰ Vgl. BFH v. 02.08.2012, IV R 41/11, ZEV 2012, S. 685

³⁷¹ Mit der Folge, dass im vorliegenden Fall demnach alle stillen Reserven gehoben werden mussten, eine Vergünstigung gem. der §§ 16 und 34 EStG mangels Einschlägigkeit jedoch versagt worden ist, vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 108/109

³⁷² Da § 6 Abs. 3 und § 6 Abs. 5 EStG demnach parallel nebeneinander anwendbar sind, wurde die Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG, die Übertragung des Sonderbetriebsvermögens als Fall des § 6 Abs. 5 EStG beurteilt, vgl. Röhrig, EStB 2013, S. 109

³⁷³ Vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 2013, § 15 EStG, Rz 619; Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 52 (unter „Hinweis“)

³⁷⁴ Vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009, Abschnitt G, Rn 38, Punkt 10

VII Zusammenfassung

Auch wenn durch das Steueränderungsgesetz 1992 der Hauptanreiz für die Gründung doppelstöckiger Personengesellschaften genommen scheint, so bestehen im nationalen Kontext auch heute noch Vorteile und Gestaltungsmöglichkeiten, welche diese Struktur an einigen Stellen des Steuerrechts als sinnvolle Rechtsformalternative erscheinen lassen.

Letzteres trifft allem voran auf die Sicherung von Verlustvorträgen gemäß § 10a GewStG zu. Hier entfaltet die Obergesellschaft durch ihre Mitunternehmerstellung nach wie vor eine Abschirmwirkung, weshalb Verlustvorträge auf Ebene der Untergesellschaft durch einen Gesellschafterwechsel auf Ebene der Obergesellschaft nicht von Bedeutung sind. Für die Obergesellschaft selbst wird im Falle von Veräußerungs- oder Erwerbsvorgängen in der Literatur vorgeschlagen, zunächst eine Anteilsübertragung bis auf einen Splitteranteil an die Altgesellschafter zu tätigen und im Anschluss daran auszutreten. Der Vorteil liegt darin, dass der Verlustvortrag lediglich in Höhe dieses Splitteranteils untergeht. Diese Methode ist allerdings stark umstritten. Sinnvoller erscheint es hingegen vor Umstrukturierungen zu prüfen, auf welche Weise die wesentlichen Voraussetzungen für den Erhalt des Verlustvortrages – Unternehmens- sowie Unternehmeridentität – gewahrt bleiben können.

Im Rahmen der doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaften werden in der Literatur immer wieder die sogenannten Bilanzkonkurrenzen aufgegriffen. Hierbei können steuerliche Vorteile durch geschickte Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den entsprechenden Vermögenssphären entstehen. Insbesondere können steuergünstige Effekte durch die Refinanzierungskosten, die sich aus der Fremdfinanzierung von bspw. Wirtschaftsgütern ergeben, erzeugt werden. Dabei wirkt sich die Rechtslage begünstigend aus, da nach wie vor die Allokation von Wirtschaftsgütern in Sonderfällen ungeklärt ist. Zumeist wird in der Literatur versucht, Aufwendungen auf die operative Ebene innerhalb einer Unternehmensgruppe zu bringen. Dieser sogenannte „Debt-Push-Down“ soll Refinanzierungsaufwendungen dort ihre Wirkung entfalten lassen, wo das operative Geschäft Umsätze generiert und nichtabzugsfähige Zinsaufwendungen auf Ebene einer Holding-Obergesellschaft vermeiden.

Entstehen einer Kommanditgesellschaft Verluste, die die Kapitalkonten der Kommanditisten übersteigen, so sind diese gemäß § 15a EStG nur begrenzt abziehbar. Ziel der Steuergestaltung in diesem Bereich ist es, das Verlustausgleichsvolumen zu maximieren. Hierbei

bietet es sich bspw. an die Pflichteinlagen der Kommanditisten zu erhöhen oder auch Investitionen aufgrund der die Kapitalkonten belastenden Abschreibungen ins Sonderbetriebsvermögen zu verlagern, da dieses vom § 15a EStG nicht erfasst wird. Indes legt die Literatur ihr Augenmerk auf die Bilanzierung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft, da diese auch in Hinblick auf Ergänzungsbilanzen unmittelbaren Einfluss auf die Höhe des für § 15a EStG relevanten Kapitalkontos haben. Durch die verschiedenen Ansätze zur Allokation von Ergänzungskapital besteht hier durch Fehlen eindeutiger Rechtsprechung Gestaltungspotential. Zudem bietet die Literatur Möglichkeiten an, sogenannten „Lock-in-Effekten“ auf Ebene der Untergesellschaft zu entgehen.

Die pauschalierte Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG soll eine Doppelbelastung des Steuerpflichtigen vermeiden, indem die Gewerbesteuer pauschal auf die Einkommenssteuer angerechnet werden kann. Da einige Gestaltungsoptionen bereits durch entsprechende Gesetzesänderungen nicht mehr anwendbar sind, stützt sich die Gestaltung im Bereich des § 35 EStG im Wesentlichen auf die Maximierung des Ermäßigungshöchstbetrages bzw. die Minimierung des Anrechnungsvolumens, um sogenannte Anrechnungsüberhänge zu vermeiden. Durch das jüngste BMF-Schreiben sind doppelstöckige Personengesellschaften als Einheit zu betrachten, eine gesonderte Feststellung auf jeder Ebene entfällt somit. Das kann allerdings auch dazu führen, dass trotz negativem Ergebnis in der Summe, durch Hinzurechnungen eine GewSt-Last entsteht, auf die kein Anrechnungsanspruch erhoben werden kann. Folglich setzen Gestaltungsmöglichkeiten im Bereich des § 35 EStG tendenziell eher bei den einzelnen Mitunternehmern an.

Häufig werden im nicht öffentlichen Bereich Personengesellschaften durch Fremdkapital finanziert. Daher besteht ein potentielles Risiko in den Anwendungsbereich des § 4h EStG zu fallen. Da Anknüpfungspunkt für die Zinsschranke der Betrieb ist, liegen nach herrschender Meinung bei der doppelstöckigen Personengesellschaft zwei Betriebe vor, mit der Folge, dass die Freigrenze i.H.v. 3 Mio. € sowohl für die Ober- als auch für die Untergesellschaft zur Verfügung steht. Durch geschickte Allokation von Schuldzinsen innerhalb der Doppelstockstruktur kann somit die Begrenzung des Schuldzinsabzugs unter Umständen vermieden werden. Durch einen Debt-Push-Down könnte man bspw. einen doppelten Effekt erzielen, da man zum einen auf Ebene der Obergesellschaft das steuerliche EBITDA durch Sonderbetriebseinnahmen erhöht und zum anderen den Gewerbeertrag auf Ebene der Untergesellschaft mindert. Zudem bestehen Analogien zu § 10a GewStG, denn auch hier haben Gesellschafterwechsel auf Ebene der Obergesellschaft grundsätzlich keinen Einfluss

auf den Zinsvortrag der Untergesellschaft. Fraglich ist jedoch, wie nichtabzugsfähige Zinsaufwendungen einzelner Gesellschafter bei der Ermittlung der Zinsschranke wirken sollen und ob der Gewinnanteil der Untergesellschaft zur Ermittlung des steuerlichen EBITDAs auf Ebene der Obergesellschaft zu berücksichtigen ist. Letzteres könnte vom Einzelfall abhängig sowohl positive als auch negative Folgen haben.

Die Uneinigkeit darüber, wie die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft und die mit dem Eintritt oder Wechsel von Gesellschaftern auf Ebene der Obergesellschaft entstehenden Ergänzungsbilanzen zu handhaben sind, schafft Gestaltungspotential, das auch Auswirkungen auf Einbringungs- und Veräußerungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften haben kann. Darüber hinaus stellt sich die Frage, unter welchen Voraussetzungen und in welchem Umfang Begünstigungsvorschriften gemäß der §§ 16 sowie 34 EStG zur Anwendung kommen können; dies auch vor dem Hintergrund der Diskussion, ob bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft, bei der auch anteilig die Beteiligung an der Untergesellschaft den Besitzer wechselt, ein oder zwei Mitunternehmeranteile veräußert werden. Daran knüpft die Frage nach der Gewerbesteuerpflicht nach § 7 Satz 2 GewStG des Anteils am Gewinn an, welcher auf die stillen Reserven der Untergesellschaft entfällt. Für manche Fälle kann gerade in diesem Bereich auch das sogenannte Treuhandmodell eine sinnvolle Alternative darstellen.

Auch wenn es im Bereich der doppelstöckigen Personengesellschaften attraktive Gestaltungsoptionen gibt, sollte jedoch im Hinterkopf behalten werden, dass sich viele dieser auf die freie Auslegung von Gesetzesnormen im rechtsfreien Raum stützen. Das heißt, es besteht grundsätzlich ein Risiko, dass eine neue Rechtsprechung diese Optionen versagen könnte. Daher sollte man aufgrund der herrschenden Rechtsunsicherheiten die eine oder andere Gestaltungsoption mit Vorsicht genießen.

Literaturverzeichnis

A. Monographien, Beiträge in Handbüchern, und anderen Sammelwerken sowie Artikel in Periodika

Altendorf, Klaus (GmbH-StB 2011): Bildung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, in GmbH-StB 2011, S. 274-280

Autenrieth, Karlheinz (DStZ 1987): Gewerbliche Prägung bei doppelstöckiger GmbH & Co KG und Verlustverrechnung, in DStZ 1987, S. 121-124

Beekmann, Rewert (Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft, 2006): Ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft – Unter besonderer Berücksichtigung von Veräußerungsvorgängen, Hrsg. Beekmann, Peter Lang Verlag, 2006

Behrens, Stefan/Quatmann, Ansgar (DStR 2002): Einbringung von Mitunternehmeranteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften nach § 20 UmwStG, in DStR 2002, S. 481-486

Benz, Sebastian/Goß, Katja Maria (DStR 2010): Die gewerbsteuerliche Anerkennung des Treuhandmodells, in DStR 2010, 839-845

Bernütz, Stefan/Loll, Dietrich (DStR 2013): Aktuelle Entwicklungen und Tendenzen in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung zu Personengesellschaften, in DStR 2013, S. 886-891

Bitz, Horst (EStG-Kommentar 2012): Kommentierung zu § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Bitz, Pust, Krefeld, 2013

Bodden, Guido (FR 2002): Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, in FR 2002, 559-568

Brandenburg, Herrmann Bernwart (DB 2013): Abschied vom Gesamtplan - neuer Betriebsbegriff, in DStR 2013, S. 17-23

Bünning, Martin (BB 2010): Steuer- und handelsbilanzielle Gestaltungsmöglichkeiten bei der Übertragung von Vermögensgegenständen auf Personengesellschaften, in BB 2010, S. 2357-2361

Carlé, Dieter, in: Korn (EStG-Kommentar 2013): Kommentierung zu § 15 EStG, in: Korn, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Korn, Bonn, 2013

Claudy, Björn/Steger, Michael (DStR 2004): Einlagen und § 15a EStG, Zur Notwendigkeit eines außerbilanziellen Korrekturpostens, in DStR 2004, S. 1504-1508

Derlien, Ulrich (EStG-Kommentar 2012): Kommentierung zu § 35 EStG, in: Littmann/Bitz/Pust: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Bitz, Pust, Krefeld, 2013

- Dörfler, Harald/Zerbe, Sebastian (DStR 2012):** Lock-in-Effekte durch § ESTG § 15a EStG bei Veräußerungen von Anteilen an doppelstöckigen Personengesellschaften, in DStR 2012, S. 1212-1216
- Euhus, Fabian (DStR 2011):** Gewerbliche Prägung bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen, in DStR 2011, S. 1350-1352
- Fichtelmann, Helmar (GStB 2013):** Die Rolle der Ergänzungsbilanzen bei der Umwandlung einer KG in eine GmbH, in GStB 2013, S. 28-32
- Förster, Ursula (DB 2011):** Anschaffungsdarlehen beim Erwerb eines Anteils an einer doppelstöckigen Personengesellschaft, in DB 2011, S. 2570-2574
- Frotscher, Gerrit (ESt-Kommentar, 2012):** Kommentierung zu § 10d EStG, in: Frotscher, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Frotscher, Freiburg, 2012
- Füger, Rolf/Rieger, Norbert (DStR 2002):** Veräußerung von Mitunternehmeranteilen und Gewerbesteuer, in DStR 2002, S. 933-939
- Gragert, Katja (NWB 2011):** Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG bei mehrstöckigen Personengesellschaften, in NWB 2011, S. 430-434
- Groh, Manfred (DB 2005):** Abfärberegulung auch bei gewerblicher Beteiligung einer Personengesellschaft, in DB 2005, 2430-2433
- Groh, Manfred (StuW 1995):** Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, in StuW 1995, S. 383-389
- Hahne, Klaus D. (StuB 2010):** Steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Personengesellschaften - der "Zoff" im BFH, in StuB 2010, S. 611-615
- Hebeler, Christian (BB 1998):** Verlustanteile aus der Beteiligung an Personengesellschaften in der Bilanz einer Kapitalgesellschaft, in BB 1998, S. 206-210
- Herbst, Christian/Stegemann, Dieter (DStR 2013):** Zur Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 2013, S. 176-180
- Hoffmann, Wolf-Dieter (EStG-Kommentar 2013):** Kommentierung zu § 4h EStG, in: Littmann/Bitz/Pust: Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Bitz, Pust, Krefeld, 2013
- Hubertus, Oliver/Lüdemann, Lars (BB 2010):** Gewerbesteueroptimierung durch Anwendung des sog. Treuhandmodells, BB 2010, S. 2474-2478
- Kleinheisterkamp, Thomas (GewStG-Kommentar, 2011):** Kommentierung zu § 10a GewStG, in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuer, Kommentar, Hrsg. Lenski, Steinberg, Köln, 2011
- Koch, Dirk (BB 2010):** Keine Buchwertverknüpfung bei unentgeltlicher Übertragung eines Wirtschaftsguts auf eine Schwesterpersonengesellschaft, in BB 2010, BB-Kommentar, S. 565
- Korn, Christian (DStR 2011):** Verlust der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei mehrstöckigen Personengesellschaften, in DStR 2011, S. 903-905

Kußmaul, Heinz/Ruiner, Christoph/Schappe, Christian (DStR 2008): Problemfelder bei der Anwendung der Zinsschranke auf Personengesellschaften, in DStR 2008, S. 904-910

Leberfinger, Stefan (DStR 1992): Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft nach dem Steueränderungsgesetz 1992, in DStR 1992, S. 386-388

Ley, Ursula (KÖSDI 2013): Einzelfragen zur Nutzung der Gewerbeverluste im Zusammenhang mit Personengesellschaften, in KÖSDI 2013, S. 18466-18470

Ley, Ursula (KÖSDI 2013): Nutzung der Gewerbeverluste im Zusammenhang mit Personengesellschaften, in KÖSDI 2013, S. 18366-18380

Ley, Ursula (Ubg 2011): Steuerliche Transparenz von Personengesellschaften, in Ubg 2011, S. 274-281

Ley, Ursula (KÖSDI 2011): Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge bei doppelstöckigen Personengesellschaften, KÖSDI 2011, 17277-17282

Ley, Ursula (DStR 2011): Der Wirtschaftsgutstransfer zwischen Schwesterpersonengesellschaften - eine abgekürzte Aus- und Einbringung, DStR 2011, 1208-1211

Ley, Ursula (KÖSDI 2010): Ausgewählte Fragen und Probleme der Besteuerung doppelstöckiger Personengesellschaften, in KÖSDI 2010, 17148-17171

Ley, Ursula (KÖSDI 2010): Die Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auf eine und aus einer Personengesellschaft, in KÖSDI 2010, S. 16814-16819

Ley, Ursula (KÖSDI 2008): Ausgewählte Neuerungen bei Besteuerung der Mitunternehmerschaften, in KÖSDI 2008, S. 16204-16224

Ley, Ursula (KÖSDI 2005): Anwendbarkeit des § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, in KÖSDI 2005, S. 14486-14491

Ley, Ursula (KÖSDI 2005): Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaft - Replik auf Lars Mayer, KÖSDI 2005, S. 14609, in KÖSDI 2005, S. 14614-14615

Ley, Ursula (DStR 2004): Die Anwendung des § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften, in DStR 2004, S. 1498-1504

Ley, Ursula (KÖSDI 2003): Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis, in KÖSDI 2003, S. 13907-13918

Ley, Ursula (KÖSDI 2002): Zur steuerlichen Behandlung der Gesellschafterkapitalkonten sowie der Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen einer gewerblichen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern, in KÖSDI 2002, S. 13459-13471

Ley, Ursula (KÖSDI 2001): Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, in KÖSDI 2001, 12982-12996

Ludwig, Gerd (BB 2007): Ermittlung des Gewerbeertrages aus der Veräußerung von Anteilen an mehrstöckigen Personengesellschaften, in BB 2007, S. 2152-2158

- Mayer, Lars (KÖSDI 2005):** Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft, in KÖSDI 2005, S. 14609-14615
- Mayer, Lars (DB 2003):** Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft - Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, in DB 2003, S. 2034-2040
- Meyer-Scharenberg, Dirk (DStR 1991):** Die doppelstöckige Personengesellschaft als Rechtsformalternative, in DStR 1991, S. 919-922
- Mückl, Norbert (DB 2009):** Refinanzierungsaufwendungen des Obergesellschafters doppel- bzw. mehrstöckiger Personengesellschaften, DB 2009, S. 1088-1094
- Neumayer, Jochen/Imschweiler, Christoph (EStB 2010):** Das "Treuhandmodell" bei der Ein-Unternehmer-Personengesellschaft, in EStB 2010, S. 345-350
- Nickel, Jörg/Bodden, Guido (FR 2003):** Verlustausgleich und Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Kommanditgesellschaften, in FR 2003, S. 391-396
- Niehus, Ulrich/Wilke, Helmut (SteuK 2011):** Zur Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung in Ausgliederungsfällen Teil 1 + 2, in SteuK 2011, Teil 1 S. 225-228, Teil 2 S. 251-254
- Patt, Joachim (UmwStG-Kommentar, 2012):** Kommentierung zu § 24 UmwStG, in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Dötsch, Patt, Pung, Möhlenbrock, Stuttgart, 2012
- Preißer, Michael/Schacht, Marcel (DATEV LexInform 2012):** Ergänzungsbilanz - Lexikon des Steuerrechts, in DATEV LexInform 2012, Dok.-Nr.: 0630293
- Prinz, Ulrich (DB 2008):** Zinsschranke und Organisationsstruktur: Rechtsformübergreifend, aber nicht rechtsformneutral anwendbar, in DB 2008, S. 368-370
- Reiß, Wolfram (EStG-Kommentar 2013):** Kommentierung zu § 15 EStG, in: Kirchhof, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Kirchhof, Köln, 2013
- Reiß, Wolfram (DStR 1998):** Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften - Replik zu Bürkle/Knebel, in DStR 1998, S. 1887-1892
- Röhrig, Alfred P. (EStB 2013):** Unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils bei gleichzeitiger Ausgliederung von Sonder-BV (Teil 1 und 2), EStB 2013, Teil 1: S. 106-111, Teil 2: S. 144-148
- Schmid, Reinhold (DStR 1997):** Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, in DStR 1997, S. 941-948
- Schmidt, Lutz/Heinz, Carsten/Jung, Peter (GmbHR 2007):** Steuerliche Ergebnisermittlung bei doppelstöckigen Personengesellschaften - Gibt es eine "Abfärbewirkung" von Rechnungslegungspflichten, in GmbHR 2007, S. 628-635

Schmidt, Ludwig (DStR 1991): Die doppelstöckige Personengesellschaft nach dem Beschluß des Großen Senats, in DStR 1991, S. 505-506

Schmitz, Michaela (NWB 2010): Bilanzierungskonkurrenzen bei Sonderbetriebsvermögen, in NWB 2010, S. 425-431

Schneider, Norbert (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 15 EStG, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer-/Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Herrmann, Heuer u.a., Köln, 2013

Schön, Wolfgang (FR 1994): Gewinnübertragungen nach § 6b EStG zwischen Kapital- und Personengesellschaften in Handels- und Steuerbilanz, in FR 1994, S. 658-668

Schulze zur Wiesche, Dieter (DStR 2012): Umstrukturierung von Unternehmen und Gesamtplanrechtsprechung, in DStR 2012, S. 1420-1426

Schulze zur Wiesche, Dieter (DStZ 1998): Völlige Gleichstellung der atypisch stillen Gesellschaft mit der Personenhandelsgesellschaft?, in DStZ 1998, S. 285-288

Schulze zur Wiesche, Dieter (StBp 1992): Die doppelstöckige Personengesellschaft nach dem Steueränderungsgesetz 1992, in StBp 1992, S. 248-253

Seibold, Felix (DStR 1998): Zur Anwendung des § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften, in DStR 1998, S. 438-441

Stegemann, Dieter (DB 2012): Bilanzierungskonkurrenzen bei doppelstöckigen Personengesellschaften in Sonderfällen, in DB 2012, S. 372-376

Strahl, Martin (KÖSDI 2012): Neues für Mitunternehmerschaften und ihre Gesellschafter, in KÖSDI 2012, S. 18054-18065

Strahl, Martin (Ubg 2011): Einbringung in Personengesellschaften, in Ubg 2011, S. 433-441

Tiede, Kai (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 15 EStG, in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer-/Körperschaftssteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Herrmann, Heuer u.a., Köln, 2013

Tonidis, Vasilios (Unternehmenssteuerreform 2008, 2009): Unternehmenssteuerreform 2008: Auswirkungen auf die Besteuerung von Personenunternehmen, Hrsg. Tonidis, 1. Auflage, 2009, Hamburg

Tschesche, Frank R./Hofmann, M. (BB 2010): Bei einer GmbH & Co. KG, an der nur die Komplementärin beteiligt ist, unterliegt grundsätzlich auch nur die Komplementärin der Gewerbesteuer, in BB 2010, S. 1453-1456

van Lishaut, Ingo/Schumacher, Andreas/Heinemann, Peter (DStR 2008): Besonderheiten der Zinsschranke bei Personengesellschaften, in DStR 2008, S. 2341-2348

Vogl (in Beck'sches Steuer-Bilanzlexikon 2012): Mitunternehmerschaft, Rn 1-28

Wacker, Roland (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 15 EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Schmidt u.a., 32. Auflage, München, 2013

Wacker, Roland (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 15a EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Schmidt u.a., 32. Auflage, München, 2013

Wacker, Roland (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 16 EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Schmidt u.a., 32. Auflage, München, 2013

Wacker, Roland (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 34a EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Schmidt u.a., 32. Auflage, München, 2013

Wacker, Roland (EStG-Kommentar, 2013): Kommentierung zu § 35 EStG, in: Schmidt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Hrsg. Schmidt u.a., 32. Auflage, München, 2013

Wagner, Thomas/Fischer, Hardy (BB 2007): Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, in BB 2007, S. 1811-1816

Weber, Klaus (Ubg 2010): Nutzung des gewerbsteuerlichen Verlustvortrags von Personengesellschaften in Kapitalgesellschaftskonzernen bei Umstrukturierung und Veräußerung, Ubg 2010, 201-205

Weßling, Johannes (INF 1997): Stufenweiser Gesellschafterwechsel in Personengesellschaften und Verlustvortrag bei der Gewerbesteuer, INF 1997, 167-168

Wildermuth, Marcel (Ubg 2013): Die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG, in Ubg 2013, S. 234-244

Wrede, Friedrich (FR 1990): Beteiligungen an Personengesellschaften in der Handelsbilanz und der Steuerbilanz, in FR 1990, S. 293-302

Zimmermann u.a. (Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 2009): Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 10. Auflage, Achim, 2009

B. Entscheidungen oberster Gerichte

Entscheidungen des Bundesfinanzhofes

BFH vom 28.11.1974,	I R 232/72,	BStBl II 1975, S. 498-500
BFH vom 25.01.1980,	IV R 159/78,	BStBl II 1980, S. 275
BFH vom 21.04.1988,	IV R 47/85,	BStBl II 1989, S. 722-727
BFH vom 04.07.1990,	GrS 2 - 3/88,	BStBl II 1990, S. 817-830
BFH vom 25.02.1991,	GrS 7/89,	BStBl II 1991, S. 692-703
BFH vom 30.03.1993,	VIII R 63/91,	DB 1993, S. 1803-1805
BFH vom 09.09.1993,	IV R 14/91,	BStBl II 1994, S. 250-252
BFH vom 21.04.1994,	IV R 70/92,	BStBl II 1994, S. 745-749

BFH vom 11.08.1999,	XI R 12/98,	BStBl II 2000, S. 229-230
BFH vom 06.09.2000,	IV R 69/99,	BStBl II 2001, S. 731-734
BFH vom 30.10.2002,	IV R 33/01,	BStBl II 2003, S. 272
BFH vom 30.04.2003,	I R 102/01,	BStBl II 2004, S. 804-806
BFH vom 06.11.2003,	IV ER-S-3/03,	BStBl II 2005, S. 376-378
BFH vom 16.12.2003,	VIII R 6/93,	GmbHR 2004, S. 973-977
BFH vom 18.12.2003,	IV B 201/03,	BStBl II 2004, S. 231-233
BFH vom 12.02.2004,	IV R 70/02,	FR 2004, S. 578-580
BFH vom 08.03.2004,	IV B 212/03,	BFH-NV 2004, S. 954-955
BFH vom 01.07.2004,	IV R 67/00,	BStBl II 2010, S. 157-159
BFH vom 06.10.2004,	IX R 53/01,	DStR 2004, S. 2045-2047
BFH vom 14.04.2005,	XI R 82/03,	BStBl II 2005, S. 752-754
BFH vom 25.04.2006,	VIII R 52/04,	BStBl II 2006, S. 847-854
BFH vom 27.06.2006,	VIII R 31/04,	BStBl II 2006, S. 874-878
BFH vom 28.03.2007,	IV B 137/06,	BFH-NV 2007, S. 1489-1490
BFH vom 18.09.2007,	I R 79/06,	BFH-NV 2008, S. 729-730
BFH vom 07.08.2008,	IV R 86/05,	BStBl II 2012, S. 145-148
BFH vom 16.10.2008,	IV R 98/06,	GmbH-StB 2009, S. 37-38
BFH vom 25.11.2009,	I R 72/08,	BB 2010, S. 562-564
BFH vom 03.02.2010,	IV R 59/07,	BFH-NV 2010, S. 1492-1495
BFH vom 25.02.2010,	IV R 49/08,	DStR 2010, S. 1025-1029
BFH vom 15.04.2010,	IV B 105/09,	BStBl II 2010, S. 971
BFH vom 10.08.2010,	VIII R 44/07 (NV),	BFH-NV 2011, S. 20-22
BFH vom 09.11.2011,	X R 60/09,	SteuK 2012, S. 190-191
BFH vom 26.04.2012,	IV R 44/09,	bundesfinanzhof.de
BFH vom 02.08.2012,	IV R 41/11,	ZEV 2012, S. 685-692
BFH vom 11.10.2012,	IV R 3/09,	DStR 2013, S. 27-32

C. Entscheidungen der Finanzministerien

FinMin Schleswig-H. v 28.11.2012,	VI 307 - S - 2241 – 333,	Lexinf. #5234342
FinMin Schleswig-H. v. 29.04.2013,	ESt-Kurzinfo Nr. 2013/09,	StuB '13, S. 390

D. Entscheidungen der Finanzgerichte

FG BB vom 20.11.2007,	6 K 1045/04 B,	DStRE 2008, S. 868-870
FG BB vom 20.03.2012,	11 K 11149/07,	EFG 2012, S. 1235
FG BW vom 19.07.2012,	13 K 1988/09,	fg-baden-wuerttemberg.de
FG Düsseldorf vom 04.07.2012,	9 K 3955/09 F,	BeckRS 2012, #96429
FG Hamburg vom 22.08.2006,	7 K 139/03,	EFG 2007, S. 101
FG Köln vom 01.03.2011,	8 K 4450/08,	BeckRS 2011, #95173
FG Köln vom 19.03.2013,	6 K 1139/07,	BB 2013, S. 1749
FG Mecklenb.-Vorp. v. 15.12.2011,	2 K 412/08,	BeckRS 2012, #94758;
FG Niedersachsen vom 28.09.2009,	3 K 869/04,	BB 2010, S. 756-757
FG Niedersachsen vom 14.09.2011,	3 K 447/10,	BeckRS 2011, #96911
FG Niedersachsen vom 31.05.2012,	1 K 271/10,	StBW 2012, S. 1063
FG Saarland vom 15.11.2005,	1 V 255/05,	BeckRS '05, #26019048
FG Schleswig-Holstein vom 25.08.2011,	5 K 38/08,	EFG 2012, S. 41

E. Verwaltungsanweisungen

BMF-Schreiben vom 15.05.2002, IV A 5 – S 2296-a – 16/02,		BStBl I 2002, S. 533-537
BMF-Schreiben vom 18.05.2005, IV B 2 - S 2241 - 34/05,		BStBl I 2005, S. 698
BMF-Schreiben vom 04.07.2008, IV C 7 - S 2742-a/07/10001,		DStR 2008, S. 1427-1435
BMF-Schreiben vom 24.02.2009, IV C 6 - S 2296-a/08/10002		BStBl I 2009, S. 440-444
BMF-Schreiben vom 25.11.2010, IV C 6 – S 2296-a/09/10001,		BStBl I '10, S. 1312-1313
Bundestag-Drucksache	BT-Drs. 12/1108,	bundestag.de/dokumente
Bundestag-Drucksache	BT-Drs. 14/7344	bundestag.de/dokumente

Steueränderungsgesetz 1992,	Z 5702 A	BGBI I 1992, S. 303
Ländererlass vom 16.12.1996,		DB 1997, S. 250-251
Umwandlungssteuererlass 2011		bundesfinanzministerium.de
OFD Bremen vom 19.10.1995,	S 2241 a – St 2010,	BB 1996, S. 900
OFD Düsseldorf vom 12.10.2000,	G 1422 A - St 131,	DB 2000, S. 2247
OFD Frankf. a.M. vom 17.06.1998,	S - 2241a A - 7 - St II 21,	LexInf #0165788
OFD Koblenz vom 28.02.2007, 993	S 2243 A - St 31 3,	DStR '07, S. 992- 993
OFD Münster vom 28.05.2008,	Kurzinfo GewSt 002/2008,	DStR 2008, 1193
OFD Münster vom 27.06.2012, 2019	G 1427 - 159 - St 11-33,	DStR 2012, S.

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich versichere, die beiliegende Bachelorarbeit selbstständig verfasst, keine anderen als die angegebenen Quellen und Hilfsmittel benutzt sowie alle wörtlich oder sinngemäß übernommenen Stellen in der Arbeit gekennzeichnet zu haben. Diese Arbeit hat in gleicher oder ähnlicher Form noch keiner Prüfungsbehörde vorgelegen.

Ort,

Datum,

Unterschrift des Verfassers