

3. Hamburger Forum für Unternehmensteuerrecht 2013

Grundlagen und aktuelle Streitfragen zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

Bucerius Law School Hamburg, 15. Februar 2013

Christoph Oenings

Rechtsanwalt Steuerberater Dipl. Finanzwirt

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern: Aufgabe der Trennungstheorie?

Steuerneutrale Ausbringung von Vermögen, insbesondere durch Realteilung

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Überlegungen aus steuerplanerischer Sicht**
 - **Vermeidung einer Gewinnrealisierung** bei der Übertragung von Vermögen auf andere Gruppengesellschaften oder Gesellschafter
 - **gezielte Gewinnrealisierung** zur Nutzung von Verlusten bzw. Vermeidung von Verlustvorträgen und den damit verbundenen Nachteilen der Mindestbesteuerung
 - **gezielte Verlustrealisierung** zum Ausgleich mit Gewinnen
 - **isolierte handelsrechtliche, aber steuerneutrale Gewinnrealisierung** zur Stärkung des Bilanzgewinns bzw. der Eigenkapitalquote

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- Realisationsprinzip und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**
 - Begrenzung des steuerlichen Einkommens auf realisierte Wertsteigerungen
 - nicht realisierte Gewinne (stille Reserven)
 - Bewertungsunsicherheit
 - Kein Liquiditätszufluss
 - Aufdeckung stiller Reserven ohne Gewinnrealisierung aber verhältnismäßig zur Vermeidung eines endgültigen Steuerausfalls
 - Grundtatbestand der Gewinnrealisierung im Zusammenhang mit der Übertragung von Vermögen: Veräußerung
 - Sonderfall Tausch
 - „Tauschähnlich“ Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Realisationsprinzip und Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit**
 - steuerlichen Gewinnausweis ohne Gewinnrealisierung, wenn Besteuerung der stillen Reserven endgültig gefährdet
 - Entstrickungsgedanke (i. w. S.)
 - Entnahme, § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG
 - Betriebsaufgabe, § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG
 - Ausschlusses oder der Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, insbesondere § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 16 Abs. 3a EStG, § 12 Abs. 1 KStG, § 6 AStG (Entstrickung i. e. S.).

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Besonderheiten bei Personengesellschaften**
 - Vielfalt steuerlicher Erscheinungsformen von Personengesellschaften
 - Mitunternehmerschaften
 - Vermögensverwaltende Personengesellschaften, insbes. Zebra-Gesellschaft
 - Außengesellschaften und Innengesellschaften
 - Steuerlich inexistente Personengesellschaft (Treuhandmodell)
 - Aspekte der Rechtsformwahl
 - gesellschaftsrechtliche Flexibilität
 - Befreiungstatbestände des GrEStG (§§ 5, 6)
 - Möglichkeiten zur steuerneutralen Übertragung und Überführung von Einzelwirtschaftsgütern

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Welche Wertungen liegen den Tatbeständen der § 24 Abs. 2 UmwStG, § 6 Abs. 3, § 6 Ab. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Grunde?**
 - Die Tatbestände regeln selbst keinen Gewinnrealisierungstatbestand, sondern setzen diesen voraus.
 - Vielmehr handelt es sich um steuerliche Bewertungsvorschriften, die in folgenden Fällen einschlägig sind:
 - Übertragung gegen Gewährung/Minderung von Gesellschaftsrechten (tauschähnliche Übertragung als Sonderfall der Veräußerung; bzw. Einräumen einer MU-Stellung in § 24 UmwStG)
 - unentgeltliche Übertragung/Überführung (Entnahme und Betriebsaufgabe/Totalentnahme)

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Welche Wertungen liegen den Tatbeständen der § 24 Abs. 2 UmwStG, § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Grunde?**
 - Übertragungsvorgänge gegen fremdübliches Entgelt werden nicht erfasst.
 - Übertragungen gegen ein Teilentgelt (bei im Übrigen unentgeltlicher Übertragung) oder ein Mischentgelt (neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten) sollten zum Buchwert möglich sein, wenn das Teilentgelt den Buchwert nicht übersteigt. Die Details hierzu sind umstritten (s.u.).
 - Im Fall des § 24 UmwStG (Einbringung von Sachgesamtheiten) besteht ein Wahlrecht zur Buchwertfortführung; im Übrigen ist diese zwingend.

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Welche Wertungen liegen den Tatbeständen der § 24 Abs. 2 UmwStG, § 6 Abs. 3, § 6 Ab. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Grunde?**
 - Die Regelungen durchbrechen das Subjektsteuerprinzip und lassen eine Verlagerung stiller Reserven auf ein anderes Steuersubjekt zu.
 - Gerechtfertigt ist die Buchwertfortführung in den Fällen der Übertragung von Sachgesamtheiten auf Grund des grundrechtlichen Übermaßverbots bzw. auf Grund eines auf das Markteinkommen beschränkten steuerlichen Einkommensbegriffs.
 - Die Buchwertübertragung von Einzelwirtschaftsgütern dient der Erleichterung von Umstrukturierungen, indem eine wirtschaftlich sinnvolle Nutzung eines Wirtschaftsguts in einem anderen Betriebsvermögen nicht durch eine aus der Substanz zu tragende Besteuerung stiller Reserven behindert wird.

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

- **Welche Wertungen liegen den Tatbeständen der § 24 Abs. 2 UmwStG, § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Grunde?**
 - (Nur) bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern wird die Buchwertfortführung (durch spezialgesetzliche Missbrauchsverhinderungsnormen) versagt,
 - wenn stille Reserven auf ein anderes Subjekt verlagert werden und die Verlagerung der Vorbereitung einer Veräußerung oder Entnahme dient. Dies wird innerhalb bestimmter Sperrfristen unwiderleglich vermutet.
 - auch bei Sachgesamtheiten
 - wenn stille Reserven auf ein KSt-Subjekt verlagert werden (insbes. Verhinderung einer missbräuchlichen Statusverbesserung gem. § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40 EStG).

Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften

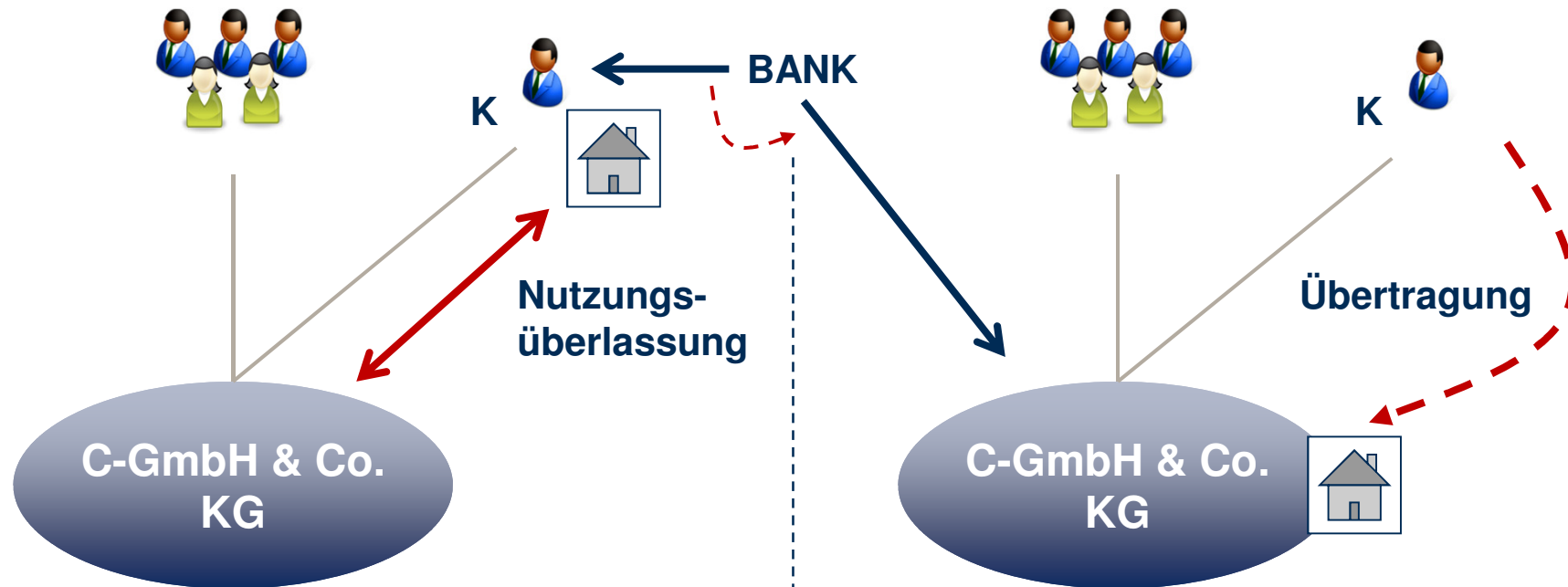
- **Welche Wertungen liegen den Tatbeständen der § 24 Abs. 2 UmwStG, § 6 Abs. 3, § 6 Abs. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG zu Grunde?**
 - Der Transfer stiller Reserven steht in allen Fällen unter dem Vorbehalt, dass die im Zeitpunkt der Übertragung bestehenden stillen Reserven weiterhin der deutschen Besteuerung unterliegen.
 - Bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern (im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 5 EStG) müssen nach Ansicht des BMF zusätzlich die künftig sich bildenden stillen Reserven einer deutschen Besteuerung unterliegen.

- Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern: Aufgabe der Trennungstheorie?**
- Steuerneutrale Ausbringung von Vermögen, insbesondere durch Realteilung
- Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?

- **BFH vom 19.9.2012 IV R 11/12, BFH/NV 2012, 659**
 - K ist Kommanditist der C-GmbH & Co. KG. Mit Vertrag vom 26.6.01 überträgt er ein bisher zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörendes bebautes Grundstück auf die Gesellschaft. Die Gesellschaft übernimmt ein persönliches Darlehen des K in Höhe von EUR 300.000. Der Verkehrswert des Grundstücks beträgt EUR 1.500.000, der Buchwert EUR 1.000.000. Die Gesellschaft hat das Grundstück mit dem Buchwert erfasst; soweit der Buchwert des Grundstücks den Darlehensbetrag übersteigt, wurde das Kapitalkonto des K erhöht.
 - Führt die Übertragung zu einer steuerwirksamen Aufdeckung stiller Reserven?

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?



Mitunternehmer K überlässt der KG das Grundstück seines Sonderbetriebsvermögens zur Nutzung, aus der Anschaffung besteht ein persönliches Darlehen.

K überträgt das Grundstück in das Gesamthandsvermögen gegen Übernahme der Verbindlichkeiten, im Übrigen unentgeltlich.

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?

- **Rechtliche Würdigung des Finanzamtes**
 - Übernahme von Verbindlichkeiten bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern führt zu (Teil-)Entgelt
 - ist Höhe der übernommenen Verbindlichkeit geringer als Verkehrswert des übertragenen Vermögens (hier: Grundstück), liegt teilentgeltliche Übertragung vor
 - Vorgang ist in entgeltliche und unentgeltliche Übertragung aufzuteilen. Maßstab: Verhältnis des Wertes der Gegenleistung zum Verkehrswert des übertragenen Vermögens.
 - Hier: entgeltliche Übertragung in Höhe von $\text{EUR } 300.000 / \text{EUR } 1.500.000 = 20 \%$
 - Soweit entgeltliche Übertragung (Veräußerung), wird Gewinn realisiert: $\text{EUR } 300.000 - 20 \% \times \text{BW } [\text{EUR } 1.000.000] = \text{EUR } 100.000$
 - i. Ü. unentgeltlich (hier 80 %), BW gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?

- **Entscheidung des BFH**
 - Fremdübliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft möglich und gewinnrealisierend
 - Entgelt ist auch Übernahme einer Verbindlichkeit
 - Überschreitet Entgelt den BW, realisiert Gesellschafter im Sonderbetriebsvermögen Gewinn
 - Ist Buchwert höher als Wert der Gegenleistung, führt Teilentgelt nicht zu Realisierung stiller Reserven
 - Differenz zwischen Verkehrswert des Grundstücks und Wert der Gegenleistung: unentgeltliche Übertragung

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?

- **Entscheidung des BFH**
 - (anteilig) unentgeltliche Übertragung erfüllt nicht Tatbestand der Entnahme
 - übertragene Grundstücks hat Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft nicht verlassen
 - einheitliches Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft umfasst neben Gesamthandsvermögen auch Sonderbetriebsvermögen.
 - zivilrechtlicher Rechtsträgerwechsel ohne gleichzeitige Entnahme
 - nach BFH regelt § 6 Abs. 5 EStG Bewertungsvorschrift, die allgemeiner Bewertung von Entnahmen zum Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG vorgeht
 - da bereits Tatbestand der Entnahme nicht verwirklicht wird, hätte es der Regelung in § 6 Abs. 5 EStG nicht bedurft, insoweit deklaratorische Bedeutung

Aufgabe der Trennungstheorie bei der Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern?

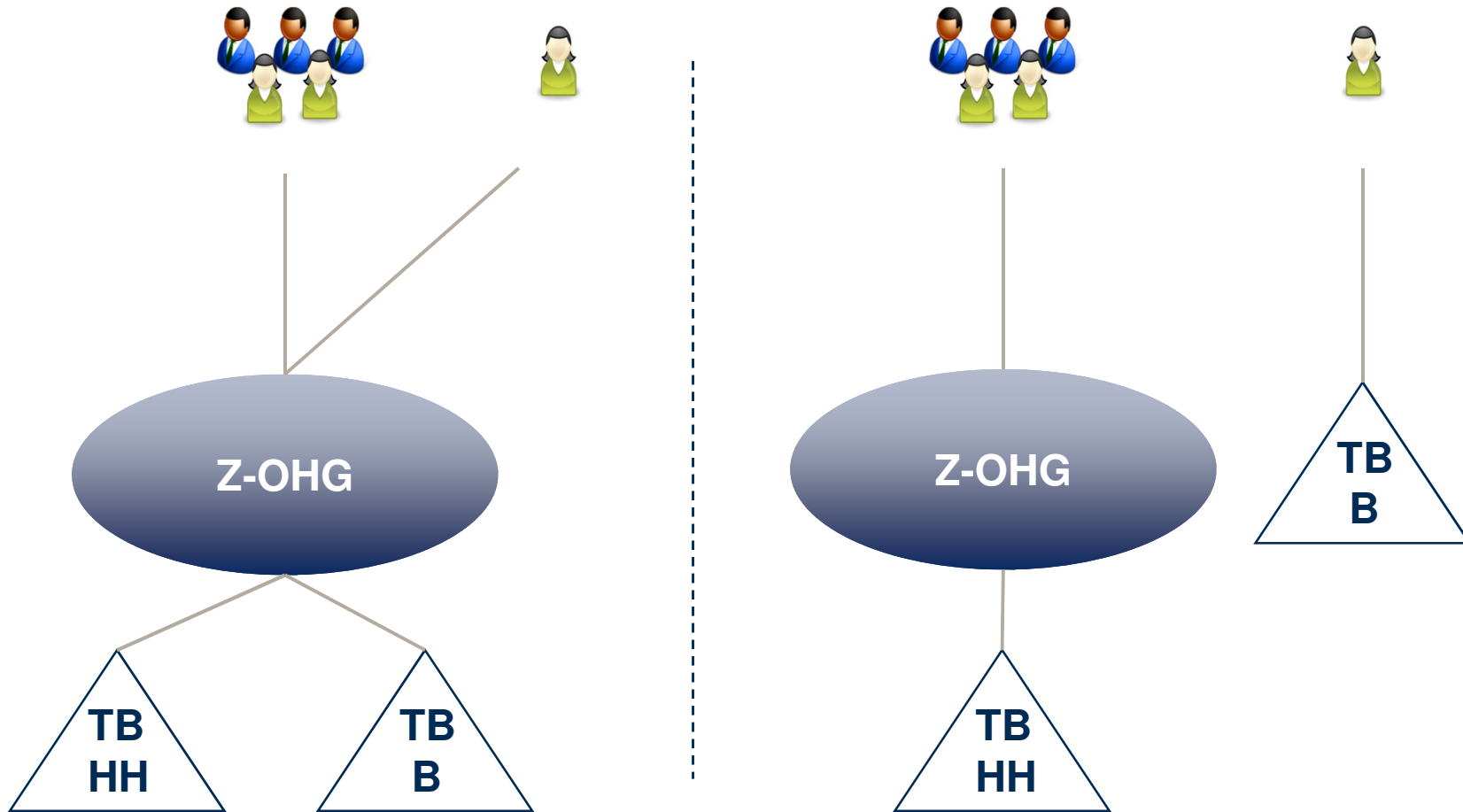
Anmerkungen

- vom BFH angewandte modifizierte Trennungstheorie (mit einseitiger Zuordnung des Buchwertes zum entgeltlichen Teil) dürfte sämtliche Übertragungsvorgänge im Betriebsvermögen betreffen:
 - jede Art von Entgelt, nicht lediglich Übernahme von Verbindlichkeiten
 - auch Vorgänge mit „Mischentgelt“
 - § 6 Abs. 5, § 16 Abs. 3 S. 2 EStG
 - § 24 UmwStG, § 6 Abs. 3 EStG
- für teilentgeltliche Übertragung von steuerlichem Privatvermögen könnte aber weiterhin an strikter Trennungstheorie festzuhalten sein

- Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, Aufgabe der Trennungstheorie?
- Steuerneutrale Ausbringung von Vermögen, insbesondere durch Realteilung**
- Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortsetzung der Mitunternehmerschaft

- **FG Hamburg vom 18.4.2012 3 K 89/11, EFG 2012, 1744
(NZZ eingelegt, Az. BFH VIII B 71/12)**
 - Gesellschafter und Mitunternehmer der Z-OHG waren die Gesellschafter A-E sowie K. Zum 2.1.06 schied K als Gesellschafterin aus der Z-OHG aus. Im Rahmen der Auseinandersetzungsvereinbarung regelten die Gesellschafter, dass K den Teilbetrieb B (Niederlassung Berlin) und die verbleibenden Gesellschafter den Teilbetrieb HH (Niederlassung in Hamburg) fortführen sollten.
 - Kann das Ausscheiden und die Übertragung des Teilbetriebs auf K zu Buchwerten und damit steuerneutral erfolgen?



Ausgangslage

nach Ausscheiden

Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortsetzung der Mitunternehmerschaft

- **Ansicht der Finanzverwaltung**
 - steuerneutrale Realteilung nur bei Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft
 - Abfindung mit Sachwerten führt grundsätzlich zu Gewinnrealisierung (Aufgabe des Mitunternehmeranteils bzw. Veräußerung von Vermögen durch die Mitunternehmerschaft an den ausscheidenden Mitunternehmer)
 - Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 5 EStG nur möglich, soweit Einzelwirtschaftsgüter in Betriebsvermögen des Ausscheidenden übertragen werden
 - Ausbringung einer Sachgesamtheit zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG (zeitgleiche Übertragung mehrerer Einzelwirtschaftsgüter)
 - Übergang von Verbindlichkeiten: Teilentgelt, d.h. Gewinnrealisierung (Trennungstheorie)

Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortsetzung der Mitunternehmerschaft

- **Ansicht der Finanzverwaltung**
 - ob Finanzverwaltung strenge Trennungstheorie weiterhin vertreten wird, ist nach BFH vom 15.9.2012 IV R 11/12 offen
 - danach Übernahme von Verbindlichkeiten bis zur Höhe des Buchwerts des übertragenen Vermögens steuerneutral möglich

- **Entscheidung des FG Hamburg**
 - steuerneutrale Realteilung (analog) § 16 Abs. 3 Satz 2ff. EStG
 - Wertungswiderspruch, wenn Ausscheiden aus zweigliedriger Gesellschaft steuerneutral möglich ist, nicht aber aus mehrgliedriger Gesellschaft, jeweils gegen Abfindung mit Sachgesamtheit

Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortsetzung der Mitunternehmerschaft

- **Anmerkungen**
 - zwingende Gewinnrealisierung bei der Übertragung von Sachgesamtheiten gegen Minderung von Gesellschaftsrechten (Ausbringung) führt zu Wertungswidersprüchen:
 - § 24 Abs. 2 UmwStG ermöglicht Buchwertfortführung bei der Übertragung von Sachgesamtheiten vom Gesellschafter auf die Gesellschaft bzw. von der Gesellschaft auf eine Schwestergesellschaft
 - Planwidrige Regelungslücke oder beredtes Schweigen des Gesetzgebers?
 - Abschließende gesetzliche Regelung in §§ 16 Abs. 3 S. 2ff., § 6 Abs. 5 EStG nach Abschaffung des Mitunternehmererlasses?
 - Verletzung des Gebots der Folgerichtigkeit?
 - Sachliche Rechtfertigung: Verhinderung von Missbräuchen?

Steuerneutrale Realteilung auch bei Fortsetzung der Mitunternehmerschaft

- **Anmerkungen**
 - Wie kann die Regelungslücke geschlossen werden?
 - § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG analog
 - Geltung von Sperrfristen ist bei der Übertragung von Sachgesamtheiten nicht Teil des gesetzgeberischen Plans
 - § 16 Abs. 3 Satz 2ff. EStG analog (so das FG Hamburg)
 - Punktuelle Regelung für den Fall einer Betriebsaufgabe
 - § 24 UmwStG (reziprok) analog
 - Übertragung von Sachgesamtheiten bei Mitunternehmerschaften
 - Ausbringung ist actus contrarius zur Einbringung (Minderung von Gesellschaftsrechten / Aufgabe der MU-Stellung)
 - Wahlrechte des § 24 Abs. 2 UmwStG sind interessengerecht

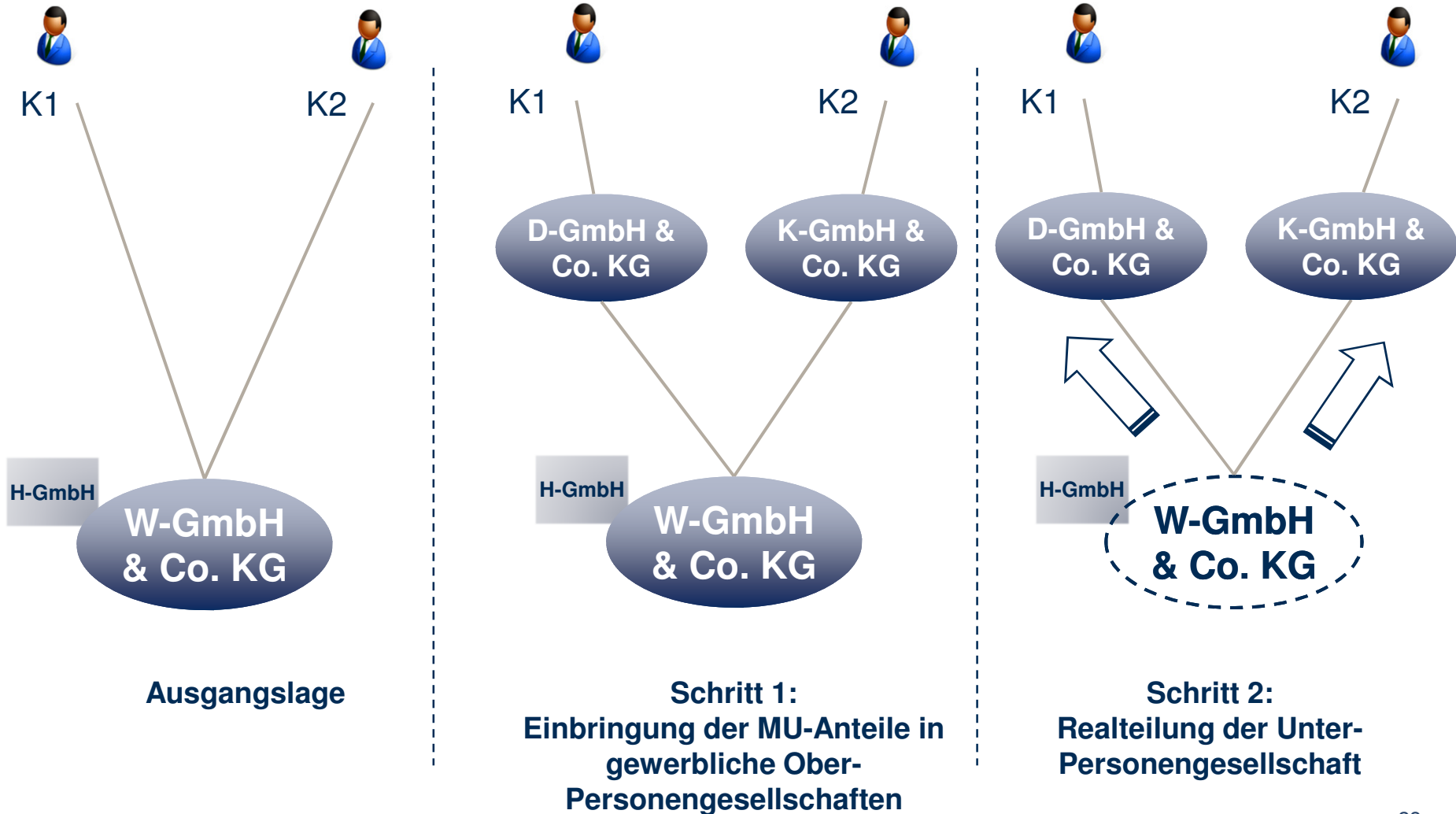
Realteilung und Gesamtplan

- **FG Düsseldorf vom 9.2.2012 3 K 1348/10 F, EFG 2012, 1256 (Rev. Az. BFH IV R 8/12)**
 - K1 und K2 sind Kommanditisten der W-GmbH & Co. KG (Beteiligung je 50 %), Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist H-GmbH.
 - Am 13.12.02 gründet K1 die D-GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist er ist, Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist zunächst die H-GmbH.
 - K2 gründet am 13.12.02 die K-GmbH & Co. KG (alleiniger Kommanditist ist K2), Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist ebenfalls zunächst die H-GmbH.
 - Mit Vertrag vom 27.12.02 und Wirkung zum 31.12.02, 12 Uhr bringen K1 und K2 jeweils ihren Kdt-Anteil an der W- GmbH & Co. KG in D-GmbH & Co. KG bzw. die K-GmbH & Co. KG ein.

Realteilung und Gesamtplan

- **FG Düsseldorf vom 9.2.2012 3 K 1348/10 F EFG 2012, 1256 (Rev. Az. BFH IV R 8/12)**
 - Ebenfalls am 27.12.02 wird die Auflösung der W-GmbH & Co. KG beschlossen, im Wege der Realteilung übernehmen die D-GmbH & Co. KG und die K-GmbH & Co. KG jeweils Einzel-WG und die Verbindlichkeiten der W-KG.
 - Streitig war, ob die Realteilung der W-GmbH & Co. KG steuerneutral zu Buchwerten gem. § 16 Abs. 3 Satz 2ff. EStG erfolgt.

Realteilung und Gesamtplan



Realteilung und Gesamtplan

- **Entscheidung FG Düsseldorf**
 - Streitig, ob Realteilung der W-GmbH & Co. KG steuerneutral zu Buchwerten gem. § 16 Abs. 3 Satz 2ff. EStG
 - Finanzamt argumentiert mit „Gesamtplan“: Steuerlich sei Vermögen der W-GmbH & Co. KG in Vermögen von Personengesellschaften übertragen worden, die nicht als Mitunternehmer an der real zu teilenden Gesellschaft beteiligt waren
 - FG Düsseldorf hat sich dem angeschlossen
 - Gesetz regelt nicht Fall der Übertragung in Gesamthandsvermögen, an dem Realteiler beteiligt sei, sondern nur Übertragung in Eigen-Betriebsvermögen des Realteilers

Realteilung und Gesamtplan

Anmerkungen

- Rechtsfolge der Gesamtplanargumentation ist die einheitliche steuerliche Würdigung eines mehraktigen Geschehensablaufs. Die zusammenfassende Würdigung der Teilakte setzt voraus, dass
 - ein vorheriger Plan des Steuerpflichtigen zur Erreichung eines Endzustands besteht und dieser Plan sämtliche Teilschritte bereits einschließt (einheitlicher wirtschaftlicher Sachverhalt),
 - der Steuerpflichtige die Verwirklichung der Teilschritte beherrscht,
 - die Teilakte keine autonome Bedeutung haben, sondern nur der Förderung des Endzustands dienen (künstliche Zergliederung des Sachverhalts).

Realteilung und Gesamtplan

- **Anmerkungen**
 - Gesamtplan ist im Fall des FG Düsseldorf m. E. zu verneinen
 - Einbringung des Mitunternehmeranteils in neu gegründete GmbH & Co. KG im Vorfeld der Realteilung ermöglicht die Fortsetzung der unternehmerischen Tätigkeit in der Rechtsform der GmbH & Co. KG
 - aus Haftungsgründen hat vorangehende Einbringung autonome Bedeutung und ist nicht lediglich Mittel zur Erreichung einer Endzustands
 - M. E. steht Realteilung nicht entgegen, dass ausschließlich Einzelwirtschaftsgüter übertragen werden und keinerlei Sachgesamtheit erhalten bleibt

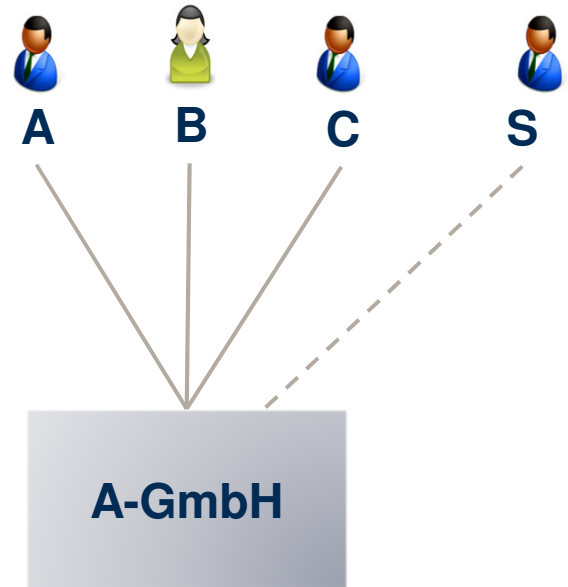
- Einleitendes zur Gewinnrealisierung bei Personengesellschaften
- Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern, Aufgabe der Trennungstheorie?
- Steuerneutrale Ausbringung von Vermögen, insbesondere durch Realteilung
- Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft**

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

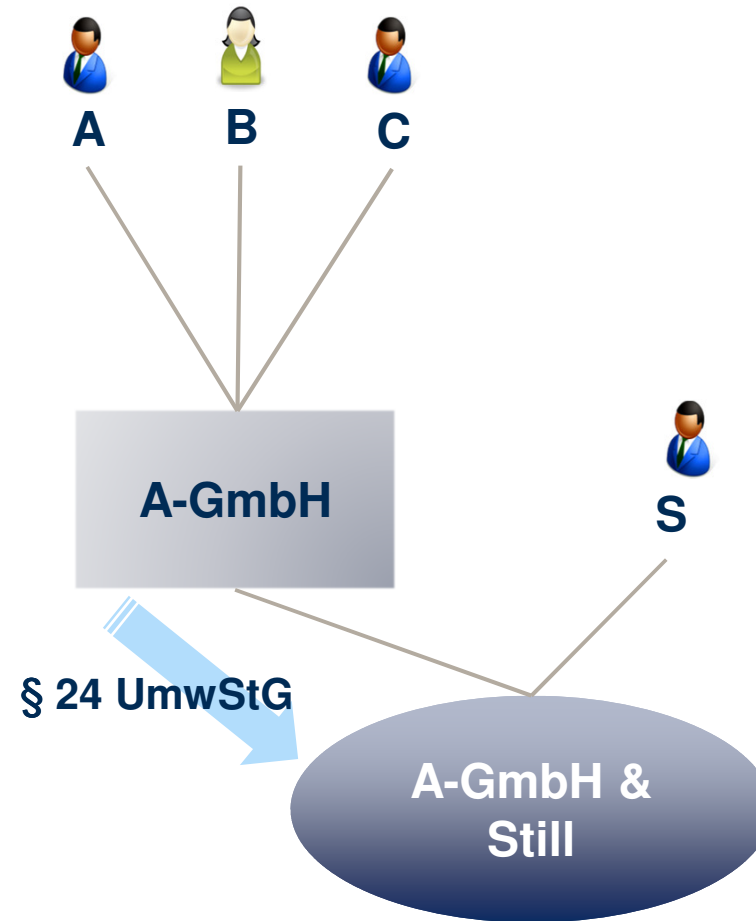
Grundfall

- S beteiligt sich an der A-GmbH als stiller Gesellschafter. Die A-GmbH produziert Schiffsturbinen. S leistet eine Einlage in Höhe von € 1 Mio. Nach dem Vertrag über die Errichtung der stillen Gesellschaft ist er am Gewinn und Verlust der A-GmbH zu 20 % beteiligt, bei Beendigung der stillen Gesellschaft steht ihm eine Abfindung zu, die sich nach dem Verkehrswert des Unternehmens unter Einschluss stiller Reserven des Geschäftswerts bemisst. Außerdem sind ihm die Mitwirkungsrechte entsprechend §§ 164, 166 HGB eingeräumt.
- Hat die Begründung der stillen Gesellschaft ertragssteuerrechtliche Folgen für die A-GmbH?

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft



Handelsrecht



Steuerrecht

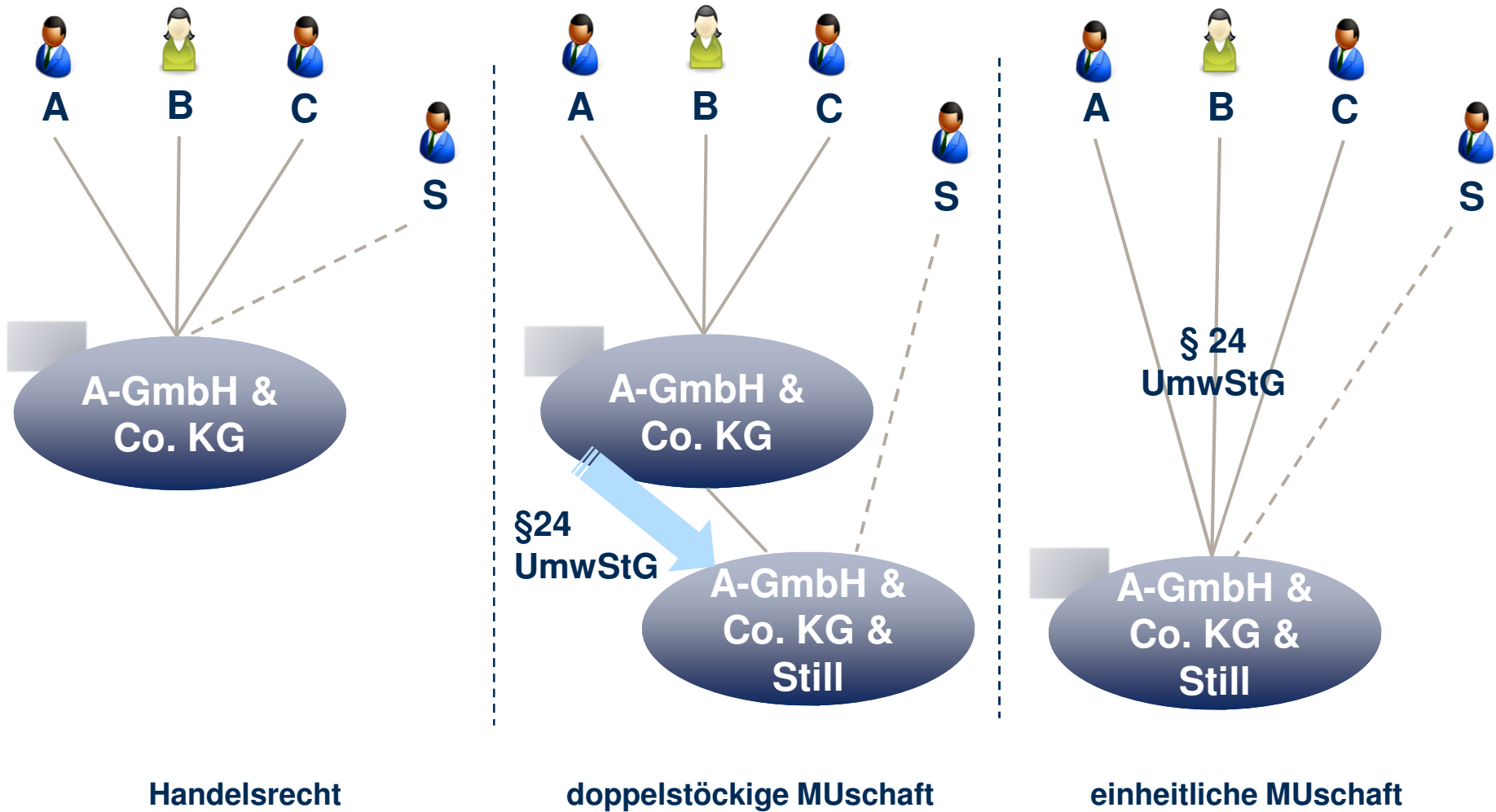
Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zum Grundfall**
 - Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft: Begründung einer Mitunternehmerschaft („andere Gesellschaft“ i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)
 - für Zielsetzung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wirtschaftlich vergleichbare Tätigkeiten gleich zu besteuern, ist es nicht entscheidend, ob Mitunternehmerschaft sachenrechtlich Gesamthandsvermögen bildet und stille Gesellschafter im Außenverhältnis für Betriebsschulden haftet.
 - Betriebseinbringung gem. § 24 UmwStG
 - Mitunternehmerstellung des stillen Gesellschafters

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Abwandlung zum Grundfall**
 - Inhaberin des Handelsgeschäfts ist nun die A-GmbH & Co. KG, an der sich S als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt.
 - Die Regelungen des Gesellschaftsvertrags über die Errichtung der stillen Gesellschaft entsprechen denjenigen des Grundfalls.
 - Welche ertragssteuerrechtlichen Konsequenzen hat die Begründung der atypisch stillen Gesellschaft?

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft



Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zur Abwandlung**
 - Begründung einer **doppelstöckigen Mitunternehmerschaft?**
 - nach These von der Gleichstellung der Innengesellschaft mit Außengesellschaft sollte stille Gesellschaft steuerlich ebenso behandelt werden wie Außengesellschaft, z. B. eine GbR zwischen der A-GmbH & Co. KG und S
 - Betrieb der A-GmbH & Co. KG (Produktion von Triebwerken) wird steuerrechtlich in die A-GmbH & Co. KG & Still eingebracht (§ 24 UmwStG)
 - Betrieb der A-GmbH & Co. KG besteht fortan im Halten einer Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG & Still (Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG)

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zur Abwandlung**
 - Beitritt des S als Mitunternehmer einer **einheitlichen Mitunternehmerschaft**?
 - Mitunternehmer ist nicht nur, wer zivilrechtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, sondern auch, wer auf Grund eines anderen Rechtsverhältnisses eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat.
 - Auf welcher Ebene entfaltet S Mitunternehmerinitiative und trägt Mitunternehmerisiko?
 - Vermittelt ihm die stille Gesellschaft eine Rechtsposition, kraft derer er gemeinschaftlich mit den Gesellschaftern der A-GmbH & Co. KG gewerblich tätig ist?
 - Oder tritt ihm als weitere Mitunternehmerin stets die KG gegenüber?

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zur Abwandlung**
 - Beitritt des S als Mitunternehmer einer **einheitlichen Mitunternehmerschaft**?
 - Ausübung der Mitunternehmerinitiative
 - § 164 HGB verleiht dem Stillen ein Widerspruchsrecht gegen solche Geschäftsführungsmaßnahmen in der KG (und nicht in der stillen Gesellschaft), die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen
 - Auch die Rechte des § 166 HGB zur Einsichtnahme in Geschäftsunterlagen beziehen sich auf die KG
 - Aber: der Stille hat regelmäßig kein Stimmrecht in den Gesellschafterversammlungen der KG
 - Vergleich mit der Rechtsstellung des Nießbrauchers (Nießbrauch am Gesellschaftsanteil)

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zur Abwandlung**
 - Rechtsprechung hat sich zu dieser Frage noch nicht eindeutig und abschließend positioniert, beide rechtlichen Argumentationswege (doppelstöckige bzw. einheitliche Mitunternehmerschaft) lassen sich in der Rechtsprechung nachweisen
 - BFH vom 20.11.1990 VIII R 10/87, BFHE 163, 33
 - *Ein stiller Gesellschafter einer GmbH & Co. KG, der zugleich Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist und als solcher auch die Geschäfte der KG führt, ist auch dann Mitunternehmer der KG (sic!), wenn er nicht an den stillen Reserven der KG beteiligt ist.*

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

□ Anmerkungen zur Abwandlung

□ BFH vom 23.4.2009 IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40 II. 3. a) bb)

□ *Da auch Innengesellschaften zu den i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.2 EStG genannten anderen Gesellschaften zu rechnen sind, ist für Innen-Gesellschaftsverträge, die auf eine Teilhabe am gesamten Unternehmen gerichtet sind, zum einen die Mitunternehmerstellung der Innengesellschafter (Mitunternehmerrisiko und –initiative) mit Rücksicht auf den (gesamten) Betrieb der KG zu prüfen und für sämtliche mitunternehmerschaftlich verbundenen Gesellschafter (Komplementäre, Kommanditisten, Innengesellschafter) auch dann nur ein Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen, wenn die Beteiligung der Innengesellschafter (Mitunternehmer) nicht auf einer einheitlichen (mehrgliedrigen) Abrede, sondern auf – mehreren – jeweils zweigliedrigen Gesellschaftsverträgen beruht.*

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

□ Anmerkungen zur Abwandlung

- BFH vom 22.9.2011 IV R 8/09, BStBl. II 2012, 183 II. 4. a)
 - Die Beteiligung einer GmbH als atypisch stille Gesellschafterin einer GmbH & Co. KG wird ohne nähere Thematisierung und Abgrenzung als doppelstöckige Mitunternehmerschaft eingeordnet:
 - ... zudem betreffen die jeweiligen Feststellungen zwei Mitunternehmerschaften, nämlich sowohl die atypisch stille Gesellschaft (im Streitfall bestehend aus der KG1 und der atypisch still beteiligten GmbH) als auch die KG1 selbst.
- BFH vom 16.4.2010 IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272
 - In einem ADV-Beschluss hat der IV. Senat des BFH beide Argumentationswege aufgezeigt, sich aber mangels Entscheidungserheblichkeit inhaltlich nicht festgelegt.

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Anmerkungen zur Abwandlung**
 - für Abgrenzung ist entscheidend, ob dem Stillen nach den getroffenen Vereinbarungen und deren tatsächlicher Umsetzung
 - entweder eine Mitunternehmerstellung innerhalb der Außengesellschaft eingeräumt wird und er seine Rechte unmittelbar innerhalb der Außengesellschaft ausübt, d.h. er auf einer Ebene der Gleichordnung mit den Außengesellschaftern agiert,
 - oder ihm eine Stellung eingeräumt wird, kraft derer er auf einer Ebene mit der Außengesellschaft selbst handelt, nicht aber auf einer Ebene mit den Außengesellschaftern

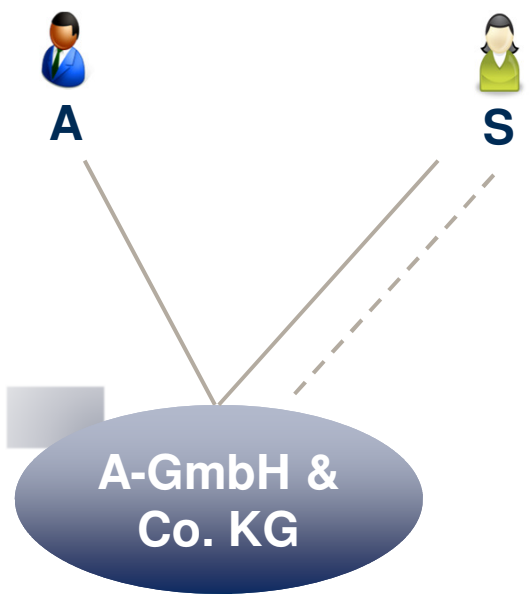
Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **FG Köln vom 14.7.2010 4 K 3505/07, EFG 2011, 1083 (Rev. anh. Az. BFH IV R 34/10)**
 - Kommanditisten der gewerblich tätigen A-GmbH & Co. KG sind A (Beteiligung 70 %) und S (Beteiligung 30 %). Komplementärin ohne Vermögensbeteiligung ist die A-GmbH.
 - Am 2.3.00 schließt S einen Darlehensvertrag mit der KG ab. Im Darlehensvertrag ist bestimmt, dass für den Fall, dass das Darlehen nicht bis zum 1.1.01 zurückgezahlt wird, das Darlehen durch eine stille Gesellschaft der S an der KG ersetzt werden soll. Die stille Gesellschaft soll S die Rechte einräumen, wie sie mit der rechtlichen Stellung eines Kommanditisten verbunden sind. S wird das Recht eingeräumt, die stille Gesellschaft in eine Kommanditbeteiligung umzuwandeln.

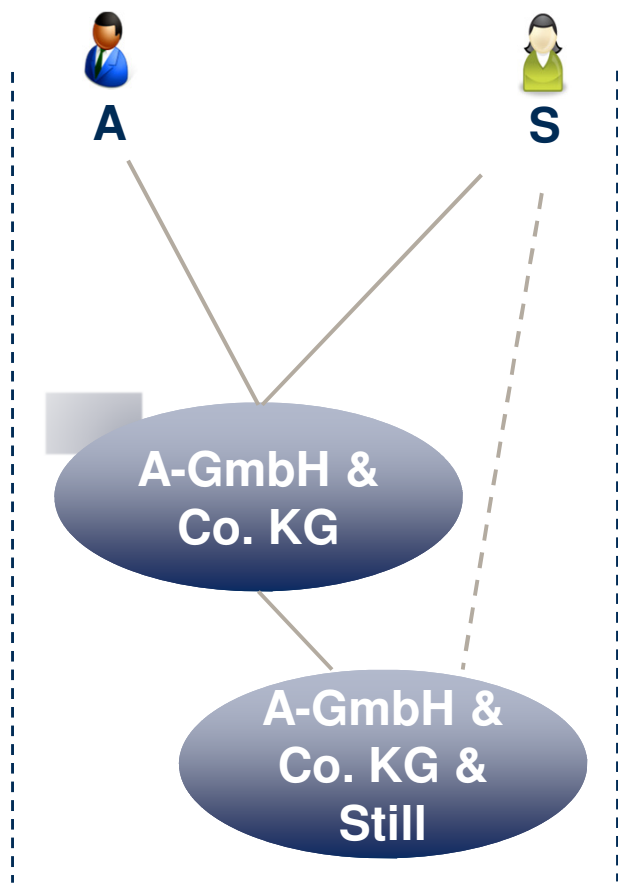
Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **FG Köln vom 14.7.2010 4 K 3505/07, EFG 2011, 1083 (Rev. anh. Az. BFH IV R 34/10)**
 - Am 30.11.00 schließt S einen entsprechenden Vertrag über die Errichtung einer stillen Gesellschaft mit der KG ab und ist am Ergebnis der KG auf Grund der stillen Gesellschaftsbeteiligung mit rd. 33 % beteiligt.
 - Zum 31.12.00 bestehen Verlustvorträge gem. § 10a GewStG i. H. v. rd. € 0,9 Mio.
 - Streitig ist der gewerbesteuerliche Verlustabzug nach § 10a GewStG im Jahr 01. Der Gewerbeertrag 01 beträgt (vor Verlustabzug) rd. € 1,7 Mio.
 - Das FA erfasst im Rahmen des Verlustabzugs nur den Teil des vortragsfähigen Verlustes, der auf die KG entfällt (nur insoweit bestehe Unternehmeridentität).

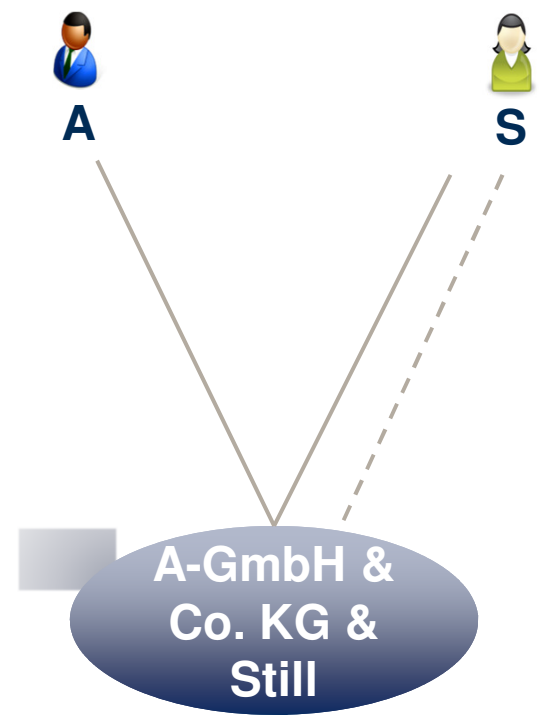
Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft



Handelsrecht



doppelstöckige MUschaft



einheitliche MUschaft

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

- **Entscheidung FG Köln**
 - KG und KG & still seien zwei Gesellschaften und zwei Mitunternehmerschaften, aber es handele sich um einen einheitlichen Betrieb.
 - Die stille Gesellschafterin habe nicht lediglich ihre Stellung als Mitunternehmerin der KG erweitert.
 - Auch für den besonderen Fall, dass die Stille bereits Kommanditistin der KG war, führe die stille Gesellschaft zu einer weiteren Mitunternehmerschaft.
 - Die Obergesellschaft (KG) selbst sei Mitunternehmerin der Untergesellschaft (KG & Still). Nach § 10a GewStG könne daher ein Gewerbeertrag nur in Höhe der Beteiligungsquote der KG (rd. 67 %) mit Verlustvorträgen verrechnet werden.

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

Anmerkungen

- Die Besonderheit des Falles besteht darin, dass die stille Gesellschafterin bereits Kommanditistin der KG ist.
 - Unter diesen Umständen verstärken die Rechte als stille Gesellschafterin m. E. lediglich die bereits bestehende Rechtsstellung als Kommanditistin.
 - Eine davon zu unterscheidende zweite Mitunternehmerschaft zwischen S und der KG besteht nicht.
 - zwei Mitunternehmerschaften erfordern zwingend zwei Betriebe

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

□ Anmerkungen

□ GewSt-Verlustabzug

- Bringt im Fall einer *doppelstöckigen Mitunternehmerschaft* die Obergesellschaft ihren Betrieb in die Untergesellschaft ein, dürfte dies nach der BFH-Rechtsprechung zur Unternehmeridentität bei doppelstöckigen Personengesellschaften zur Folge haben, dass der Verlustvortrag in Höhe der Beteiligungsquote der Ober-Personengesellschaft untergeht. Träger des GewSt-Verlustes sind die Mitunternehmer, d.h. zunächst die Gesellschafter der Ober-Personengesellschaft, nach der Betriebseinbringung die Ober-Personengesellschaft selbst (vgl. BFH vom 11.10.2012 IV R 3/09, BFH/NV 2013, 322). Verluste bleiben danach nur in Höhe der Beteiligungsquote der S (30 %) erhalten.

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

□ Anmerkungen

□ GewSt-Verlustabzug

- Die Verwaltungsauffassung hierzu ist nicht eindeutig. Im Falle der Betriebseinbringung soll ein Verlustvortrag erhalten bleiben, soweit die Gesellschafter der einbringenden Gesellschaft auch Gesellschafter der aufnehmenden Gesellschaft sind (R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 5 GewStR 2009). Bei der Einbringung des Betriebs einer Ober-Personengesellschaft in eine Unter-Personengesellschaft besteht diese Identität grds. nicht (hier nur in Höhe der Beteiligung der S). Allerdings soll im Fall der Anwachsung einer Unter-Personengesellschaft auf die Ober-Personengesellschaft der Verlustabzug (der Untergesellschaft) bestehen bleiben, soweit der Fehlbetrag auf die Obergesellschaft entfällt (R 10a.3 (3) S. 9 Nr. 9 GewStR 2009). Dieser Gedanke sollte dann ebenso im Fall der Einbringung einschlägig sein.

Sonderfragen bei mitunternehmerischer Innengesellschaft

□ Anmerkungen

□ GewSt-Verlustabzug

- Handelt es sich dagegen um eine *einheitliche Mitunternehmerschaft* (m. E. zutreffend), führt der stille Gesellschaftsvertrag lediglich dazu, dass S ihre Beteiligungsquote (von 30 % auf 63 %) aufstockt. Bei einer Änderung der Beteiligungsquoten ist der Fehlbetrag insgesamt weiterhin im Wege des Vortrags abzugsfähig. Der Fehlbetrag ist hierzu nach dem Gewinnverteilungsschlüssel des Vortragsjahres auf die Gesellschafter aufzuteilen. Im Abzugsjahr ist der Gewerbeertrag nach dem geltenden Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Es erfolgt dann eine gesellschafterbezogene Verrechnung (R 10a.3 (3) S. 8 GewStR 2009).

Kontakt

Christoph Oenings

Rechtsanwalt Steuerberater Dipl. Finanzwirt (FH)

christoph.oenings@fgs.de

Bonn

Johanna-Kinkel-Straße 2 - 4
53175 Bonn
Telefon 0228/95 94-0
Telefax 0228/95 94-100
bonn@fgs.de

Berlin

Friedrichstraße 69
10117 Berlin
Telefon 030/21 00 20-20
Telefax 030/21 00 20-99
berlin@fgs.de

Frankfurt

Platz der Einheit 1
60327 Frankfurt/Main
Telefon 069/717 03-0
Telefax 069/717 03-100
frankfurt@fgs.de

München

Brienner Straße 29
80333 München
Telefon 089/80 00 16-0
Telefax 089/80 00 16-99
muenchen@fgs.de

Repräsentanz Wien

Am Heumarkt 7
1030 Wien
Telefon +43 1/713 08 14
Telefax +43 1/713 08 15
wien@fgs-wien.at

Repräsentanz Zürich

Bahnhofstraße 69a
8001 Zürich
Telefon +41 44/225 70-10
Telefax +41 44/225 70-11
zuerich@fgs-zuerich.ch