



Doppelstöckige Personengesellschaften – Grundlagen und Problemfälle

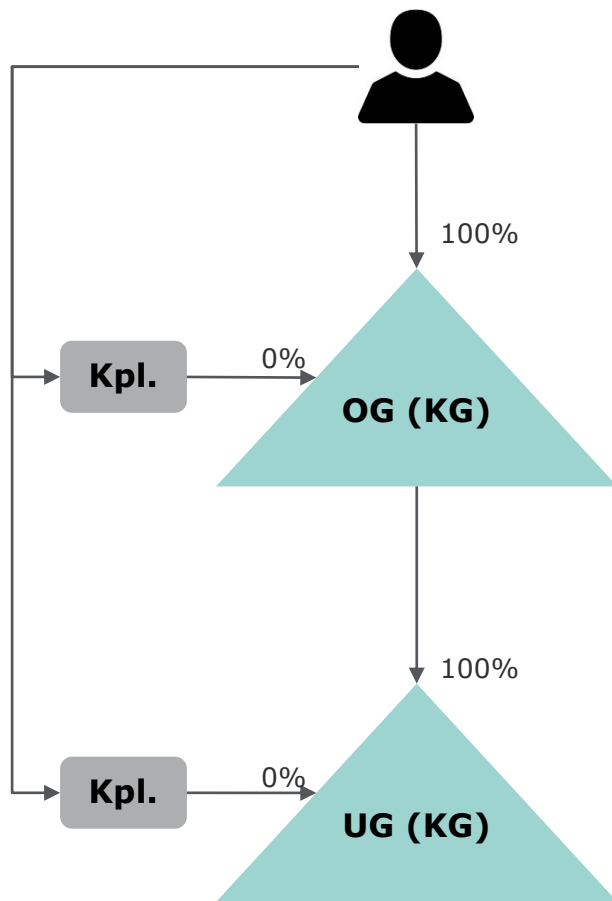
04. Oktober 2017

Gliederung

1. Grundzüge der Gewinnermittlung
2. Sonder-Mitunternehmerschaft
3. Sonderbilanzen bei mittelbarer Leistungsbeziehung
4. Ergänzungsbilanzen
5. Zuordnung von Refinanzierungskosten
6. Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft
7. Behandlung von Verlusten
8. Besonderheiten bei Anwendung der Zinsschranke
9. Besonderheiten bei Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG

Mehrstöckige Personengesellschaften

Sachverhaltsannahmen

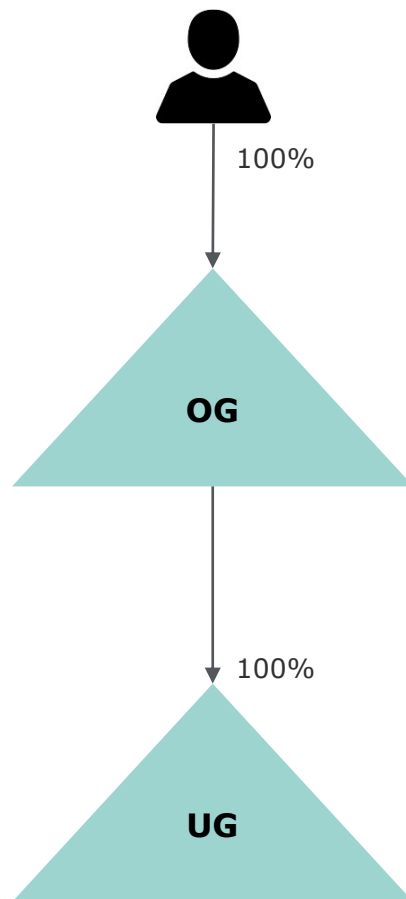


Annahmen:

- sämtliche PersGes sind gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Mitunternehmerschaften.
- Kpl. ist jeweils eine zu 0% beteiligte KapGes.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Grundzüge der Gewinnermittlung

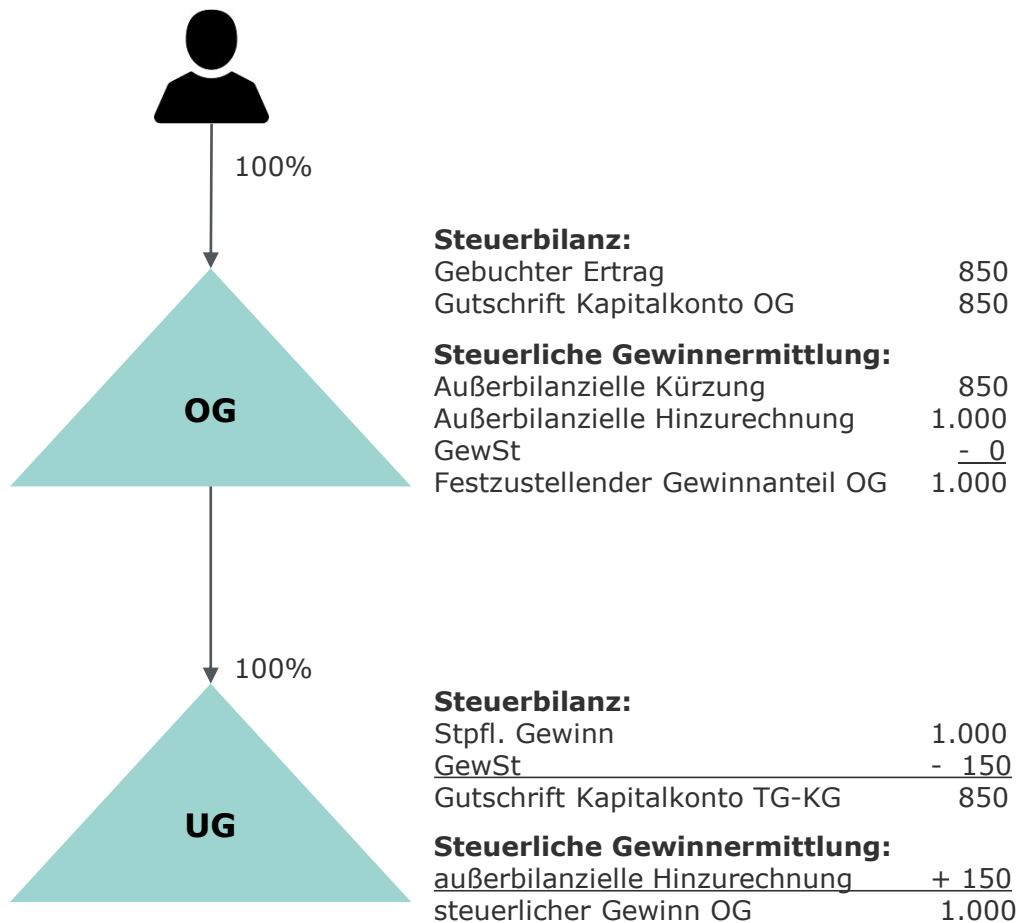


Gewinnermittlung:

- Der Gewinn der UG wird gesondert und einheitlich festgestellt.
- Soweit der Gewinn auf die OG entfällt (hier: 100%) geht dieser in den Gesamtgewinn der OG ein.
- **Steuerbilanz der UG:**
 - Durch Gutschrift des Gewinnanteils auf einem der EK-Konten oder Aktivierung einer Forderung im SBV erhöht sich das steuerliche EK.
- **Steuerbilanz der OG:**
 - Entsprechend erhöht sich der Wertansatz nach der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz des Mitunternehmers. Die Gegenbuchung erfolgt als Ertrag.
 - Der Gewinnanteil der UG geht somit in den Gesamtgewinn der OG ein. Dieser wird deren Mitunternehmern nach dem dort geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zugewiesen.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Grundzüge der Gewinnermittlung



Steuerbilanz UG:

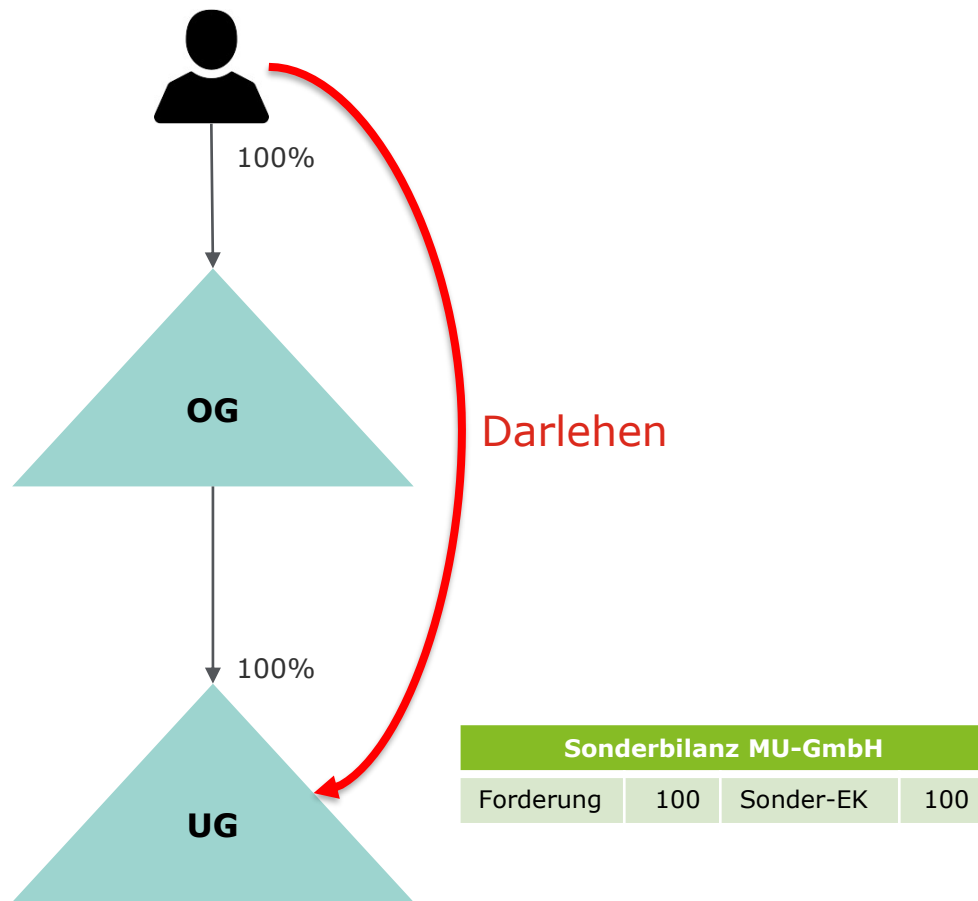
- Die außerbilanziellen Korrekturen haben auf die Höhe des steuerlichen Eigenkapitals des Gesellschafters keinen Einfluss.

Steuerbilanz OG:

- Spiegelbildliche Bilanzierung des steuerlichen EK der UG.
- Die Bilanzierung des MU-Anteils an der UG in der Steuerbilanz der OG ist für die steuerliche Gewinnermittlung der OG ohne Bedeutung.
- Der gebuchte Beteiligungsertrag wird bei der OG eliminiert und an seine Stelle tritt der nach §§ 179, 180 AO gesondert und einheitlich festgestellte Gewinnanteil i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ein. Dieser umfasst auch die außerbilanziellen Korrekturen.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Sonder-Mitunternehmerschaft

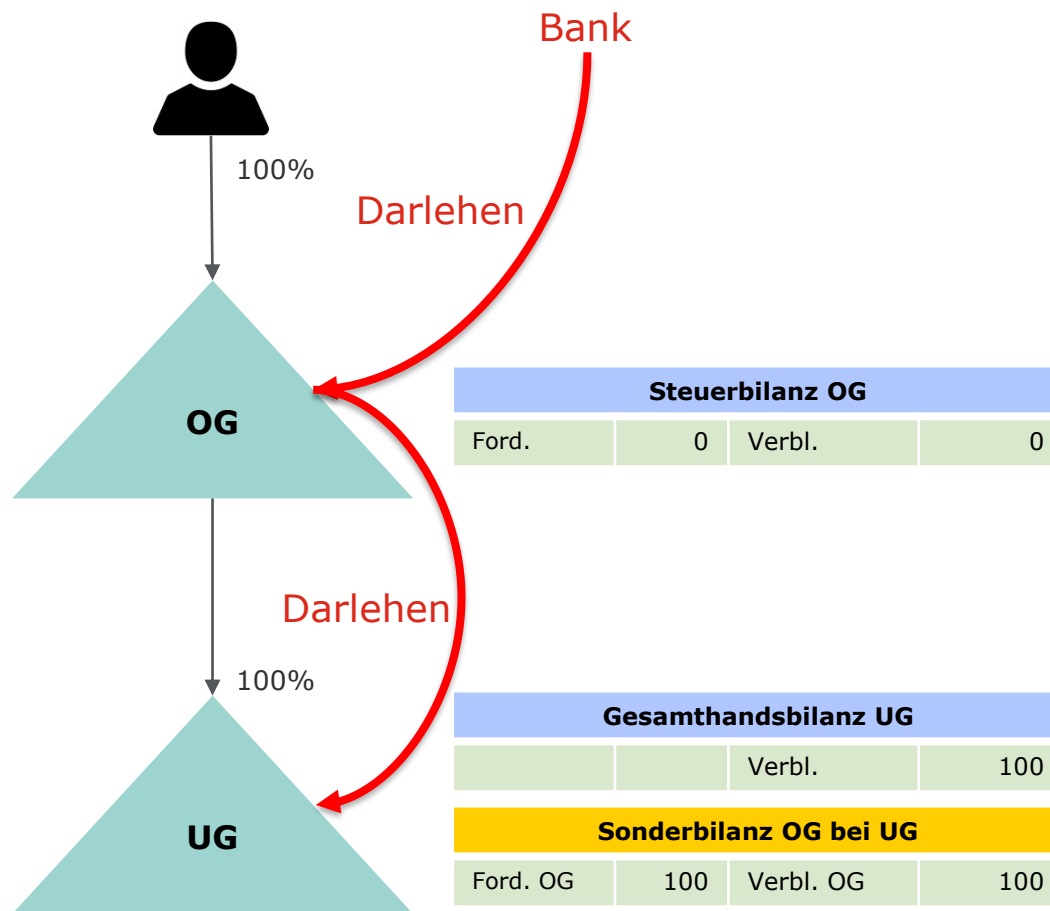


Mittelbare Mitunternehmerschaft:

- Bzgl. der steuerlichen Behandlung von Sondervergütungen gilt der MU der OG – unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – als sog. **Sonder-Mitunternehmer** der UG.
- Ununterbrochene Kette von Mitunternehmerschaften.
 - **Beachte:** keine gewerbliche Infektion einer zwischengeschalteten lediglich vermögensverwaltenden PersGes durch Beteiligung an UG (BFH I R 92/12 v. 12.10.2016).
 - **Aber:** vielleicht originär gewerblich nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG??
- Zahlung von Tätigkeits-/Nutzungsvergütungen der UG direkt an den MU der OG.
- Die Forderung des MU der OG gehört zu einem S-BV bei der UG.
- Zinszahlungen sind S-BE der MU der OG bei der UG.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Sonderbilanzen bei mittelbarer Leistungsbeziehung

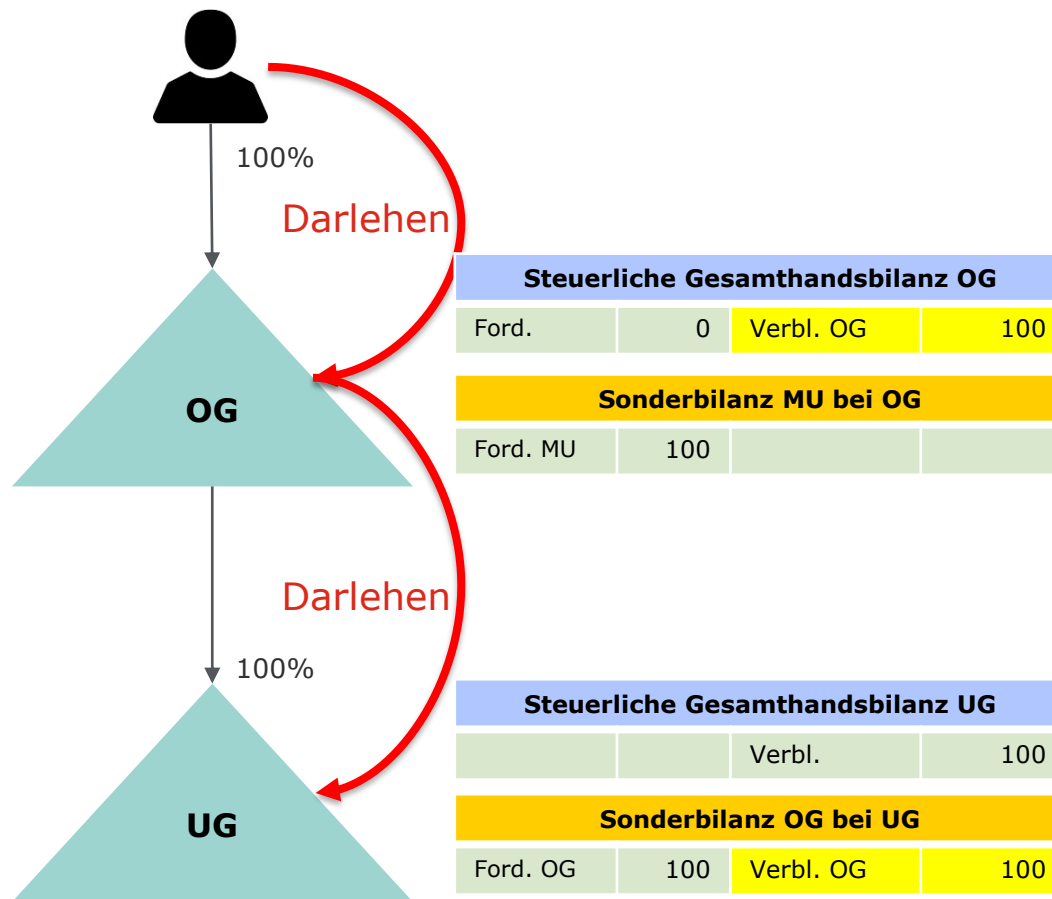


Mittelbare Leistungsbeziehungen zur UG:

- Darlehensforderung der OG ggü der UG ist SBV I bei der UG.
- Die Verbindlichkeit der OG ggü der Bank ist negatives S-BV I der OG bei der UG.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Sonderbilanzen bei mittelbarer Leistungsbeziehung

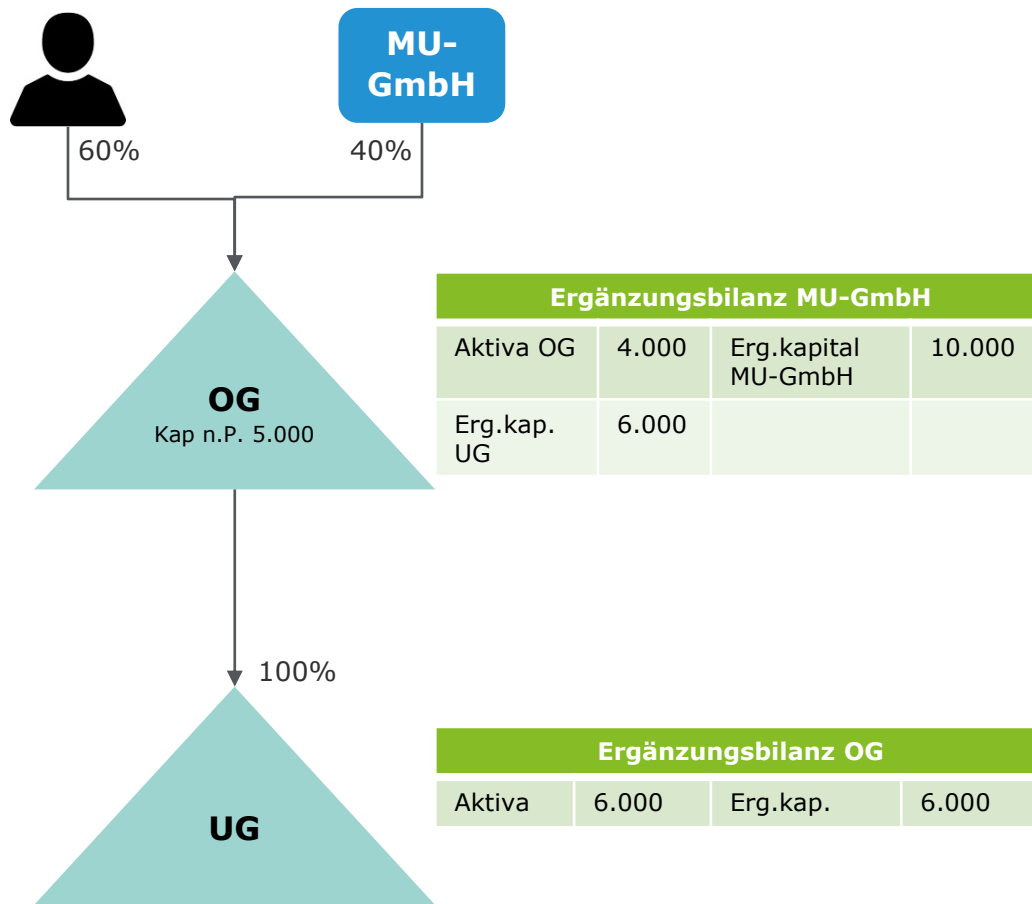


Mittelbare Leistungsbeziehungen zur UG:

- Darlehensforderung der OG ggü der UG ist SBV I bei der UG (unverändert).
- Aber:
 - Bleibt die Verbindlichkeit der OG ggü der Bank negatives S-BV I der OG bei der UG??
 - Oder ist diese Verbindlichkeit nun in der steuerlichen Gesamthandsbilanz der OG auszuweisen?

Mehrstöckige Personengesellschaften

Ergänzungsbilanzen

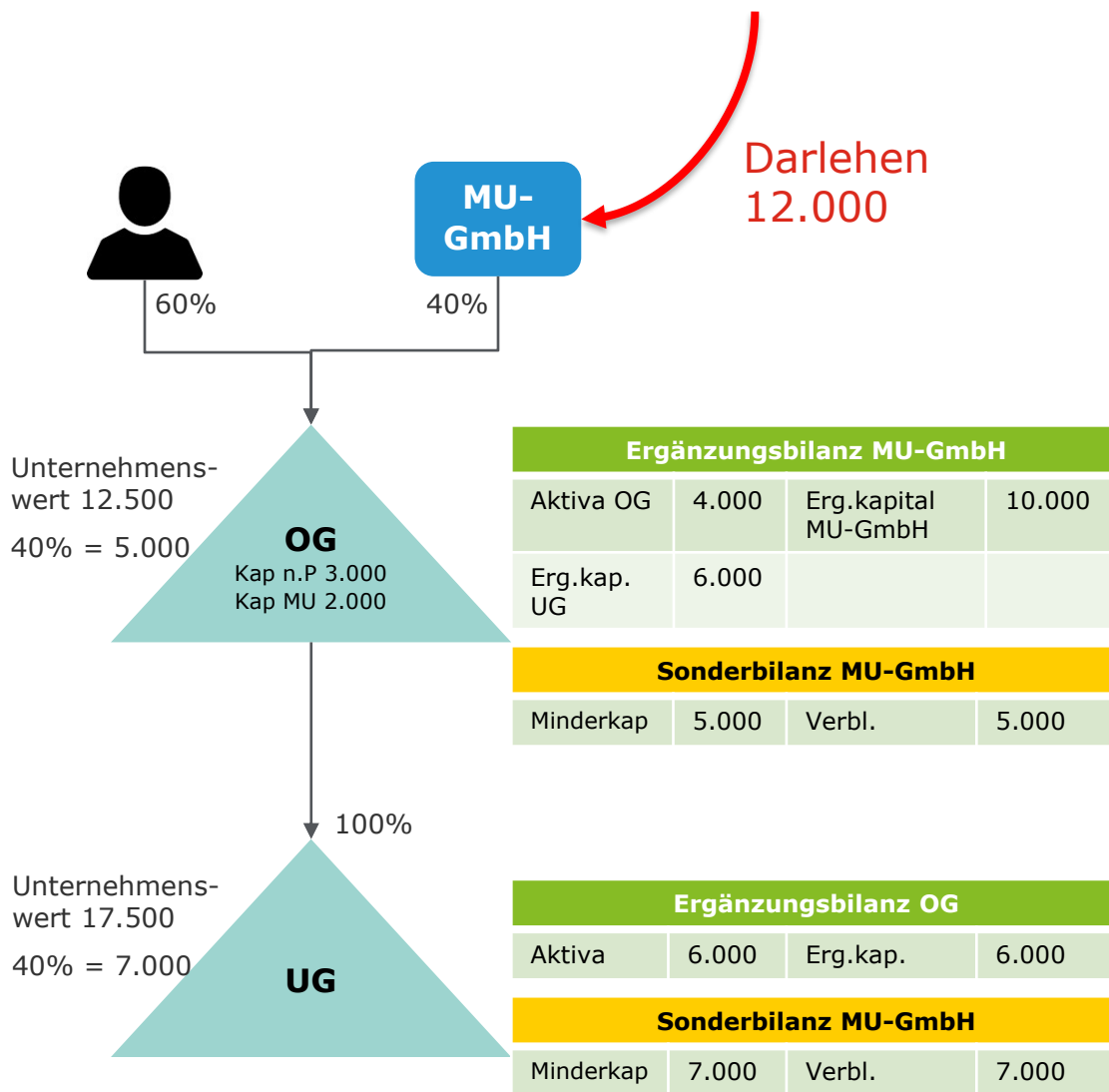


Eintritt eines neuen Gesellschafters

- MU-GmbH erwirbt 40% (anteiliges Kapitalkonto € 2.000) für € 12.000.
- Stille Reserven entfallen zu 4.000 auf OG und zu 6.000 auf UG.
- **Wohl h.M.:** Es gibt keine mittelbaren Ergänzungsbilanzen (vgl. z.B. IDW, Doppelstöckige PersGes, S. 25).
- **Transparenzprinzip:** Es kommt zu einer "Durchstockung" nach unten.
 - Die vergüteten stillen Reserven der UG werden in einer ErgB auf Ebene der UG abgebildet.
 - Bei der OG werden die Ergebnisse dieser Ergänzungsbilanz aber dem Erwerber zuordenbar.
 - Die ErgB bei der OG enthält sämtliche vergüteten stillen Reserven (anteiliges Kapital der UG).

Mehrstöckige Personengesellschaften

Zuordnung von Refinanzierungskosten

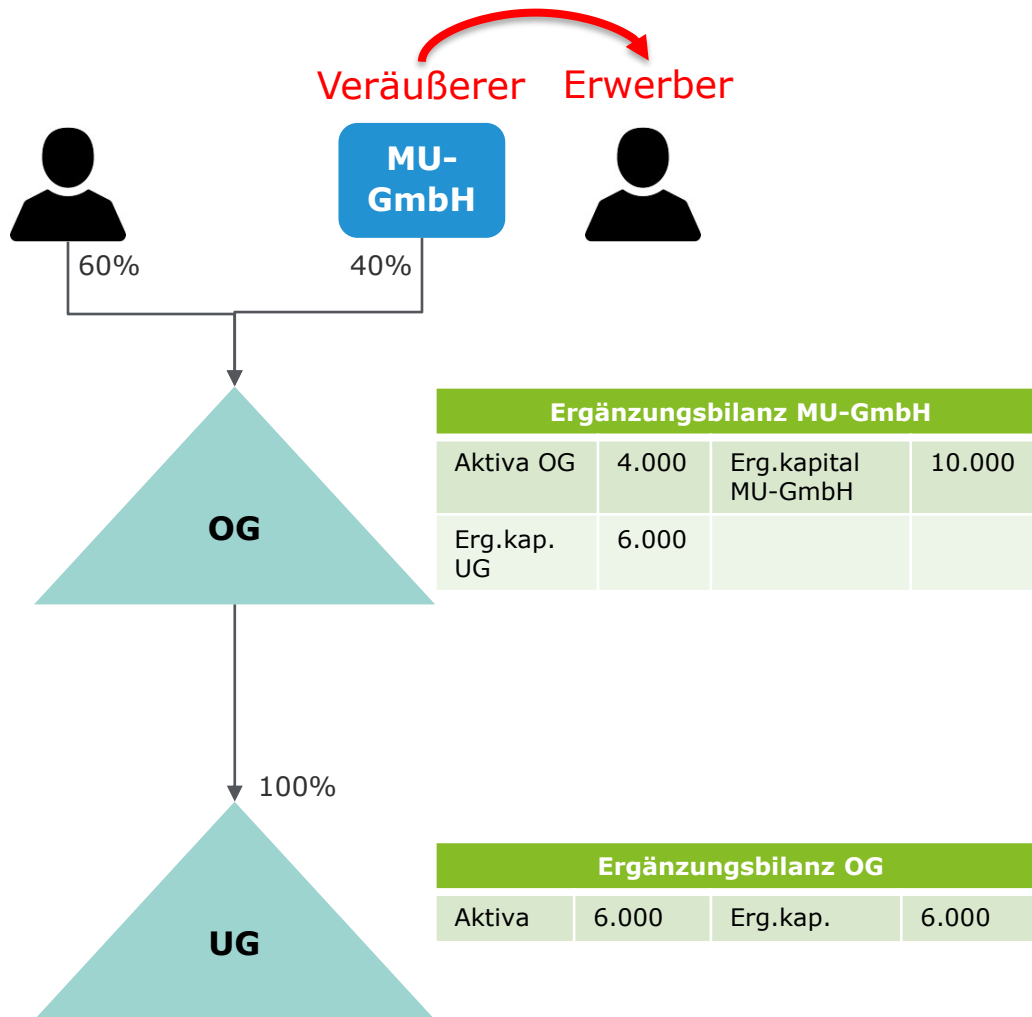


Anteilserwerb wird refinanziert

- Rechtslage ist unklar.
- **Var. 1:** Verbindlichkeit der MU-GmbH ist negatives S-BV II bei der OG.
- **Var. 2:** Verbindlichkeit wird anteilig im Verhältnis der Verkehrswerte zum Gesamtkaufpreis dem negativen S-BV II bei der OG und der UG zugeordnet („Durchstockung“).
- BFH I R 92/12 v. 12.20.2016:
 - Entgegen FinVerw. ist der Anwendungsbereich des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG nicht auf Sondervergütungen und S-BV I begrenzt, sondern kann auch S-BV II betreffen.
 - Betonung des Veranlassungszusammenhangs bei der Zuordnung von S-BV II sowie Hinweis auf ertragsteuerliche Transparenz der OG.
 - Konkrete Rechtsfrage der Zuordnung von Anschaffungsdarlehen aber offen gelassen.
- **Unklar:** Vorgehen bei teils eigen, teils fremdfinanziertem Erwerb.

Mehrstöckige Personengesellschaften

Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft



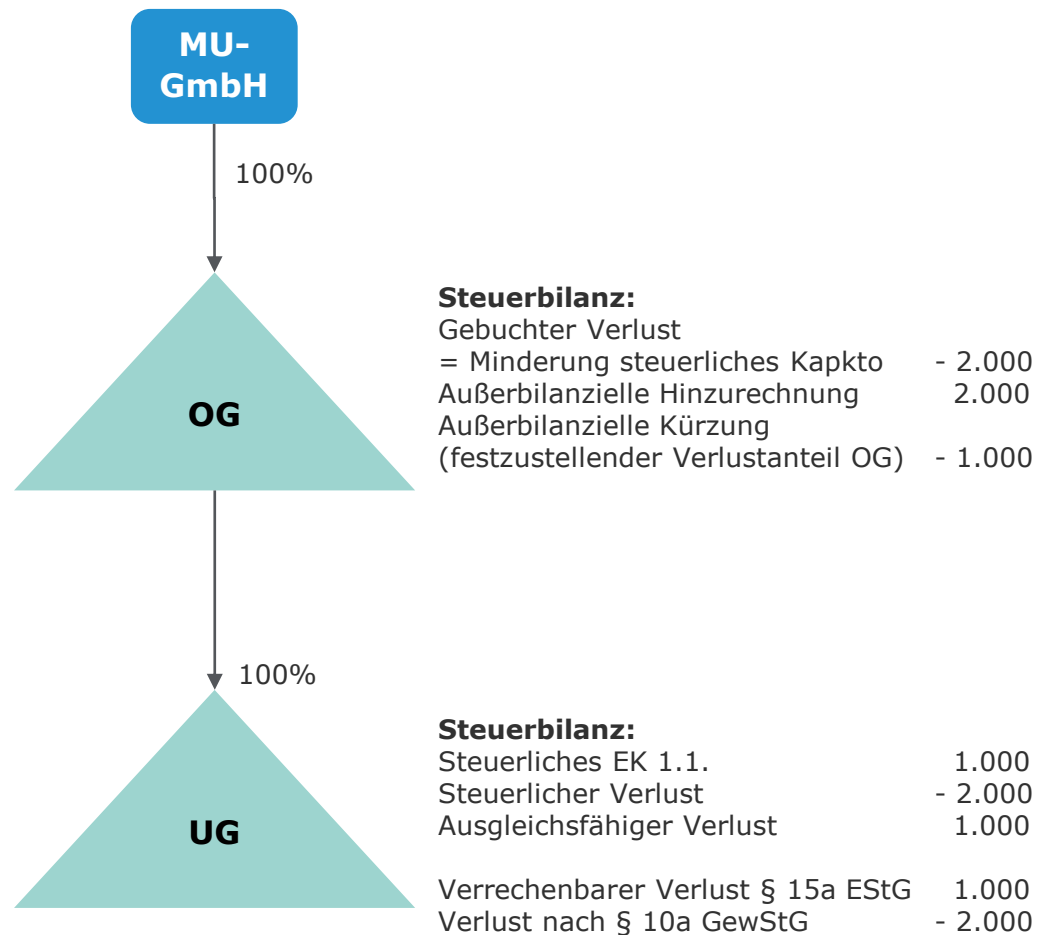
Veräußerung des MU-Anteils an der MG

- Veräußerungspreis 15.000.
- **H.M.:** entsteht der Veräußerungsgewinn iHv 3.000 ausschließlich auf Ebene der OG (z.B. BFH v. 18.09.2007, I R 79/06, BFH/NV 2008, S. 729; R 7.1 Abs. 3 S. 5 GewStR; OFD Koblenz v. 28.02.2007, S 2243 A – St 31 3, DStR 2007, S. 992).
 - Im Hinblick auf die UG ist in Übereinstimmung mit der zivilrechtlichen Sichtweise zur Gesellschafterstellung ausschließlich die OG als Mitunternehmer anzusehen (vgl. z.B. BFH v. 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691; BFH v. 03.05.1993, GrS 3/92, BStBl. II 1993, S. 616.)
 - Die Tatsache, dass mit dem Kaufpreis auch stille Reserven der UG vergütet werden, ist ohne Relevanz.

A.A.: Es handelt sich um zwei Veräußerungsvorgänge. Der Veräußerungsgewinn ist auf OG und UG aufzuteilen (z.B. Roser, in: Lenski/Steinberg, § 7 GewStG, Tz. 324a).

Mehrstöckige Personengesellschaften

Behandlung von Verlusten



Grundzüge:

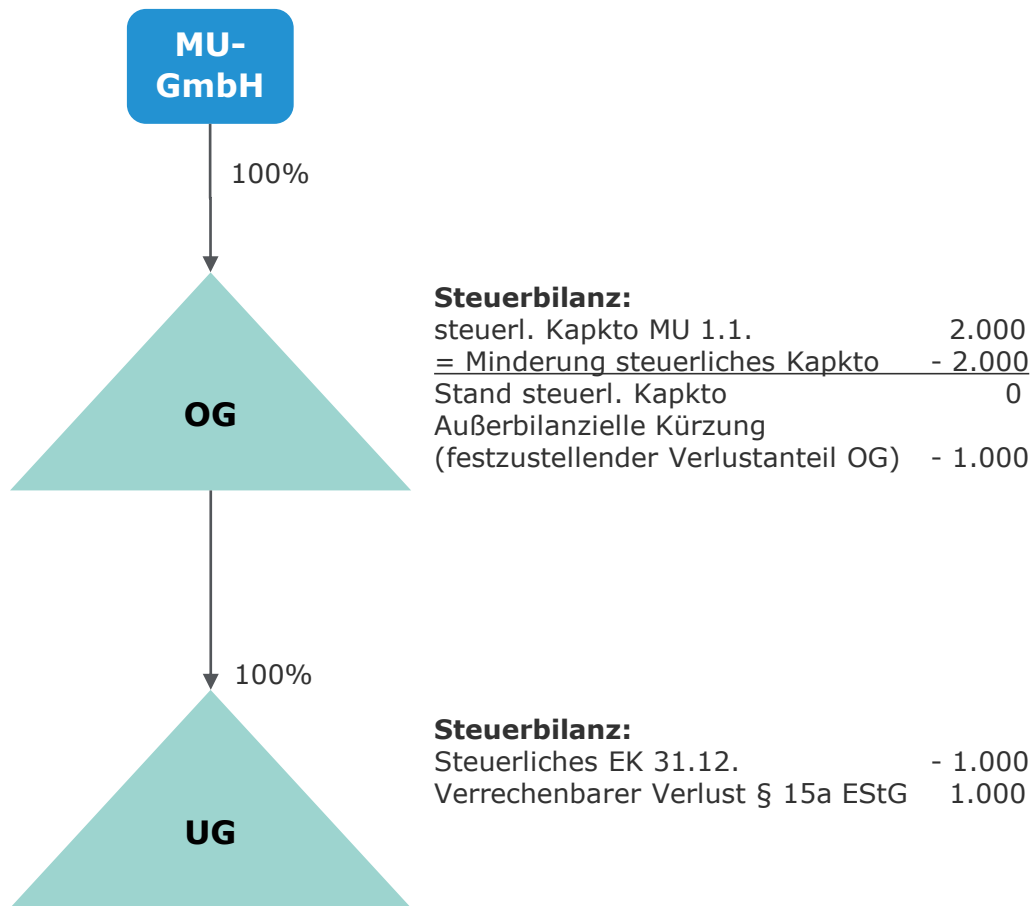
- Verlust der UG mindert das steuerliche EK der UG und wirkt sich damit unmittelbar auf das steuerliche EK und das steuerbilanzielle Ergebnis der OG aus.
- Der Steuerbilanzposten „Beteiligung“ nach der Spiegelbildmethode kann durch Verluste negativ werden (Vgl. Ley, KÖSDI 2016, S. 19803).

§ 15a EStG:

- Verlustanteile der UG sind mit anderen steuerlichen Gewinnen des (mittelbaren) Gesellschafters nur in den Grenzen des § 15a EStG ausgleichsfähig. Im Übrigen handelt es sich um sog. (nur) verrechenbare Verluste i.S. des § 15a EStG.
- Verluste der UG mindern das Kapital der OG unabhängig davon, ob sie ausgleichsfähig oder nach § 15a EStG (nur) verrechenbar sind.
- Zur Anwendung des § 15a EStG bei der OG Berücksichtigung eines außerbilanziellen Merkpostens (vgl. OFD Frankfurt v. 23.07.2013, DStR 2013, S. 2699).

Mehrstöckige Personengesellschaften

Behandlung von Verlusten



Veräußerung Anteil an OG:

- Veräußerungspreis €15.000
- steuerliches Kapitalkonto der OG ist um die lediglich verrechenbaren Verluste der UG gemindert.
- Veräußerungsgewinn entsteht ausschließlich auf Ebene der OG

Veräußerungspreis	15.000
<u>abzüglich steuerliches Kapkto</u>	<u>0</u>
Veräußerungsgewinn	15.000

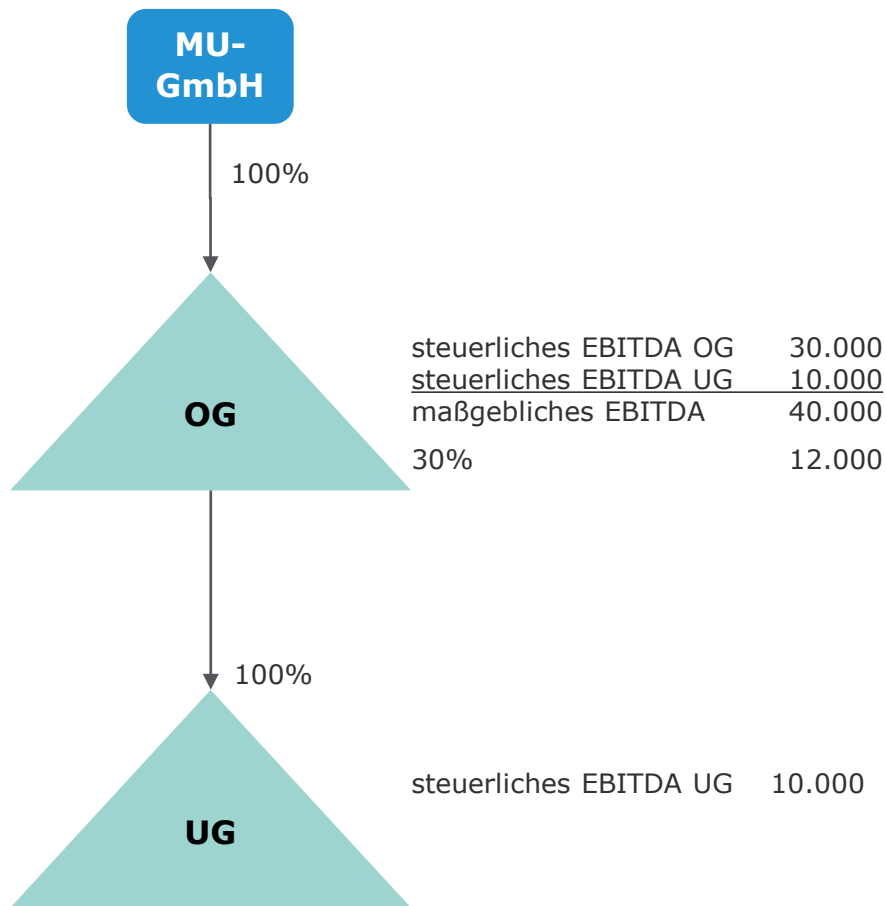
- Der Veräußerungsgewinn fällt damit um €1.000 zu hoch aus.
- Lösung?

Mehrstöckige Personengesellschaften

Besonderheiten bei Anwendung der Zinsschranke

Berechnung des steuerlichen EBITDA:

- Maßgeblich ist der steuerliche Gesamtgewinn inkl. Ergänzungs- und Sonderbilanzen (h.M.: vgl. BMF v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 6, 19; Heuermann, in: Blümich, § 4h EStG, Tz. 39 ff.).
- Bei mehrstöckigen PersGes stellt sich allerdings die Frage, ob Ergebnisanteile von UGen auf deren Ebene und zusätzlich auf Ebene der jeweiligen OG zu berücksichtigen sind (sog. **Kaskadeneffekt**).
 - Verneinend: BMF v. 04.07.2008, BStBl. I 2008, S. 718, Tz. 42.)
 - Bejahend: FG Köln (Urteil v. 19.12.2013, 10 K 1916/12, EFG 2014, S. 521, Rev. anh., Az. des BFH: IV R 4/14) (Transparenzprinzip).

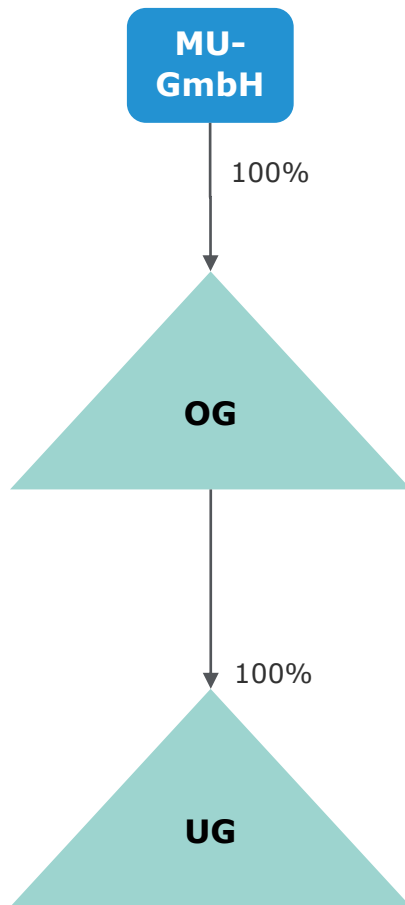


Mehrstöckige Personengesellschaften

Besonderheiten bei Anwendung des § 4 Abs. 4a EStG

Definition der sog. Überentnahme:

- Entnahmen sind höher als Gewinn zzgl. Einlagen des Wirtschaftsjahres.
- Bei der Ermittlung sind Sonder- und Ergänzungsbilanzen mit einzubeziehen.
- BFH: betriebsbezogene Ermittlung der Überentnahme. Daher getrennte Ermittlung für OG und UG. Der sog. Sockelbetrag ist pro Betrieb zu gewähren.
- **Offene Frage:** führt die betriebsbezogene Anwendung dazu, dass bei doppelstöckigen Strukturen der im Gewinn der OG enthaltene Gewinn- oder Verlustanteil der UG zu eliminieren ist?



Deloitte.

