

A. Einleitung

1. Problemstellung und Zielsetzung

Die ertragsteuerliche Behandlung von Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern stellt eines der schwierigsten Gebiete im Einkommensteuerrecht dar und ist seit Jahren sowohl in grundsätzlicher Hinsicht als auch in den Einzelheiten umstritten. Besondere bis heute nicht abschließend geklärte Fragen in steuerrechtlicher Hinsicht werfen in diesem Zusammenhang insbesondere doppel- bzw. mehrstöckige Personengesellschaften auf, was auf die unvollständige ertragsteuerliche Transparenz von Mitunternehmerschaften zurückzuführen ist.¹

Eine doppelstöckige Personengesellschaft besteht aus einer Personengesellschaft (Obergesellschaft), die selbst wiederum Gesellschafter einer anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) ist.² Durch eine Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs im Jahre 1991³ war die doppelstöckige Personengesellschaft in den Mittelpunkt des Interesses steueroptimierender Gestalter getreten. Da gemäß dieser Rechtsprechung nur mittelbar an einer Gesellschaft beteiligte Gesellschafter nicht als Mitunternehmer galten, war es nun möglich, durch Zwischenschalten einer weiteren Personengesellschaft zwischen Gesellschafter und Gesellschaft gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu vermeiden und stattdessen Überschusseinkünfte zu erzielen.⁴ Da dies Gewerbesteuer sparen und die „Verhaftung“ stiller Reserven verhindern würde, ist die steuerlich motivierte Gründung von bzw. Umwandlung in doppelstöckige Personengesellschaften befürchtet worden. Um entsprechende Steuerausfälle zu verhindern, wurde die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG durch Art. 1 des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25. Februar 1992⁵ neu gefasst. Seit dem steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gleich. Eine Umgehung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2

¹ Vgl. u. a. GRAF KERSENBRÖCK, O.-F./RUNDSHAGEN, H., Übertragung, BB 2004, S. 2490, BODDEN, G., Einkünftequalifikation, FR 2002, S. 559, SÖFFING, G., in: FS KLEIN, F., Personengesellschaften, S. 737, PRINZ, U./THIEL, U., Anbindung, FR 1992, S. 192.

² Vgl. zum Begriff der doppelstöckigen Personengesellschaft z. B. NIEHUS, U./WILKE, H., Besteuerung, S. 62 f., ZIMMERMANN, R. u. a., Steuerrecht, Abschn. G. Rn. 1 f.

³ Vgl. BFH vom 25.02.1991, GrS 7/89, BStBl. II 1991, S. 691-703.

⁴ Vgl. SEER, R., Behandlung, StuW 1992, S. 35. Dazu auch BT-Drs. 12/1108 vom 03.09.1991, S. 58 f.

⁵ STEUERÄNDERUNGSGESETZ vom 25.02.1992, BGBl. I 1992, S. 303.

EStG durch eine doppelstöckige Personengesellschaft ist daher nicht mehr möglich.⁶

Dennoch treten doppelstöckige Personengesellschaften auch heute noch in der Praxis, insbesondere im mittelständischen Bereich⁷, in verschiedenen Erscheinungsformen auf, beispielsweise in der Form einer KG oder OHG, die umfangreiche eigene gewerbliche Aktivitäten entfaltet und in deren Rahmen u. a. auch eine Kommanditbeteiligung an einer anderen ebenfalls gewerblich aktiven KG hält. Auch gebietet es oft die Unternehmensgröße die verschiedenen unternehmerischen Aktivitäten nicht in einer Einheitsunternehmung mit mehreren Geschäftsbereichen oder Betriebsstätten abzuwickeln, sondern die Tätigkeit auf zwei oder mehrere Firmen zu verteilen.⁸ Zudem ist der Fall einer (Schein-)KG denkbar, deren Geschäftsleben sich im Wesentlichen auf das Halten einer Beteiligung an einer anderen gewerblich aktiven Personengesellschaft beschränkt und die i. d. R. nur zu diesem Zwecke gegründet wurde.⁹ Auch in Konzernen kommt es innerhalb des großen Beteiligungsspektrums – welches häufig von Kapitalgesellschaften dominiert wird – nicht selten zu der Situation, dass Personengesellschaften untereinander beteiligt sind.¹⁰

Die doppelstöckige Personengesellschaft ist trotz der Neukonzeption des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mit Vorteilen verbunden, die in den Eigenschaften der Personengesellschaft begründet liegen. Dies sind u. a. die haftungsmäßige Transparenz und der damit verbundene erweiterte Gesellschafter-Fremdfinanzierungsrahmen, erleichterte Prüfungs- und Publizitätspflichten für Jahresabschlüsse, die Vermeidung von Mitbestimmungsverpflichtungen sowie die Möglichkeit flexibler Gewinnverteilungsabreden.¹¹ Mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen bieten zudem den Vorteil, dass sie für steuerplanerische

⁶ Vgl. z. B. LANG, J., Jahre, StuW 1991, S. 208, BINGER, J., Gewerbebetrieb, DB 1992, S. 856, STARINGER, C., in: GASSNER, W. u. a., Personengesellschaft, S. 243.

⁷ Vgl. u. a. STEGEMANN, D., Detailfragen, INF 2004, S. 785, NEU, N./LÜHN, A., Unternehmensgruppen, GmbH-StB 2003, S. 51.

⁸ Vgl. LEY, U., Besteuerungsfragen, KÖSDI 1996, S. 10923, SCHIFFERS, J., Sonderbetriebsvermögen, GmbH-StB 1997, S. 274. Da ohnehin bei mittelständischen Unternehmen in gewissen Abständen eine Überprüfung und ggf. Optimierung der strukturellen Gegebenheiten bezüglich der Unternehmensrechtsform und -konstruktion erfolgen sollte, ist dabei der Gedanke der Aufteilung eines Einheitsunternehmens unbedingt zu beachten, vgl. ROSE, G., Vorzüge, DB 2004, S. 999.

⁹ Vgl. SCHMIDT, L., in: FS MOXTER, A., Gewinnermittlung, S. 1112, LEY, U., Besteuerungsfragen, KÖSDI 1996, S. 10923, SCHULZE ZUR WIESCHE, D., Holdinggesellschaften, DB 1988, S. 252, SCHIFFERS, J., Umstrukturierung, GmbH-StB 2003, S. 354.

¹⁰ Vgl. z. B. MÜLLER-DOTT, J. P., in: Steuerberater-Jahrbuch 1995/96, Konzern, S. 257 f.

¹¹ Vgl. BADER, A., Holdinggesellschaften, S. 25, MÜLLER-DOTT, J. P., in: Steuerberater-Jahrbuch 1995/96, Konzern, S. 271 f.

Zwecke, z. B. für die Nutzung von Verlustvorträgen, einen Verkauf oder eine (teilweise) Umstrukturierung, zahlreiche Optionen bieten.¹² Schließlich kann die ertragsteuerliche Belastung von Personengesellschaften den Ausschlag zum Vorzug gegenüber einer Kapitalgesellschaft geben.¹³

In der Unternehmensplanung nimmt die steuerliche Komponente aufgrund ihrer Komplexität und Bedeutung einen eigenen Platz neben der Absatz-, Finanz-, Investitions- sowie Personalplanung ein. Da die Steuerpolitik nur einen von verschiedenen Einflussfaktoren für die Unternehmensentscheidungen darstellen, könnten außersteuerliche Gründe dafür sorgen, dass bewusst eine höhere Steuerbelastung in Kauf genommen wird.¹⁴ Diese Arbeit soll sich allerdings ausschließlich darauf beschränken, die Steuerlast der zu betrachtenden Gesellschafter und Gesellschaften zu untersuchen bzw. zu optimieren (z. B. Verluste gezielt nutzen oder die Aufdeckung stiller Reserven verhindern).

In Bezug auf steuerrechtliche Fragen ergeben sich grundsätzlich für die doppelstöckige Personengesellschaft dieselben Regelungen wie für einstöckige Personengesellschaften. Allerdings sind bzgl. der laufenden Besteuerung der doppelstöckigen Personengesellschaft darüber hinaus gehende Fragestellungen zu beachten, die sich aus dem Umstand ergeben, dass an einer Personengesellschaft eine weitere Personengesellschaft beteiligt ist, aber die einkommensteuerlichen Vorschriften nicht auf diese Personengesellschaft, sondern auf die dahinter stehenden natürlichen Personen als Steuersubjekt abstellen.¹⁵ In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Verlustverrechnung nach § 15a EStG und der begrenzte Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG zu nennen. Aber auch in Verbindung mit gewerbesteuerlichen Fragen (Gewerbeverluste nach § 10a GewStG; Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG) ergeben sich Besonderheiten durch die Doppelstockkonstruktion. Anknüpfend an die laufende Besteuerung treten weitere Problembereiche auf, wenn bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft Veräußerungsvorgänge vorgenommen werden. Diese Fragen sind für die Gesamtbeurteilung der ertragsteuerlichen Situation von Interesse, da Unternehmenstransaktionen im realen Geschäftsleben eine hohe Bedeutung

¹² Vgl. ROSER, F., Gewinnermittlung, EStB 2006, S. 151.

¹³ Vgl. zu Steuerbelastungsvergleichen zwischen Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften z. B. SCHMID, R., Personengesellschaft, SteuerStud 2004, S. 160-165, KUBMAUL, H./TERNIG, H., Steuerbelastung, DB 2004, S. 1161-1165 oder JACOBS, O. H. u. a., Rechtsformwahl, StuW 2003, S. 308-325, die überwiegend die ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeit der Personengesellschaft – auch gerade im mittelständischen Bereich – feststellen.

¹⁴ Vgl. HERZIG, N., Gestaltung, DB 2000, S. 2236.

¹⁵ Vgl. LEY, U., Anwendung, DStR 2004, S. 1498, GRAF KERSSENBROCK, O.-F./RUNDSHAGEN, H., Übertragung, BB 2004, S. 2490.

besitzen.¹⁶ Hierbei besteht grundsätzlich die Gefahr der Aufdeckung hoher stiller Reserven, was trotz der Begünstigungen gemäß der §§ 16 und 34 EStG zu erheblichen Steuerbelastungen führen kann.¹⁷ Bei den verschiedenen denkbaren Veräußerungskonstellationen sind für eine steueroptimale Veräußerung zahlreiche Faktoren zu beachten. Besondere Fragestellungen im Rahmen eines Veräußerungsvorgangs bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft ergeben sich dabei auf Seiten des Veräußerers bzgl. der Zusammensetzung des Veräußerungsergebnisses und deren steuerliche Begünstigungen, der Behandlung von Sonderbetriebsvermögen und anknüpfende gewerbesteuerliche Fragen bzw. auf Seiten des Erwerbers insbesondere auf die „richtige“ Erstellung von Ergänzungsbilanzen.

Obwohl sich die steuerrechtliche Forschung intensiv mit dem Konstrukt der doppelstöckigen Personengesellschaft beschäftigt hat, bleibt festzustellen, dass hierbei i. d. R. eine Beschränkung auf Teilprobleme stattgefunden hat¹⁸, so dass sich eine umfassendere ertragsteuerliche Würdigung schwer ableiten lässt. Es zeigt sich bei näherem Studium der Literatur auch, dass eine Reihe von Besteuerungsfragen in diesem Zusammenhang offen bleiben bzw. uneinheitlich beantwortet werden. Zudem werden andere Themenbereiche von der Literatur nahezu vernachlässigt, obwohl hier diverse Problembereiche für eine umfassende Bewertung der steuerlichen Belastung der Gesellschafter einer doppelstöckigen Personengesellschaft von Interesse sind. Aber auch wenn es gelungen ist, so manche Besteuerungsfrage zu lösen, ist anzumerken, dass es aufgrund bestehender Interdependenzen zwischen den einzelnen Themenbereichen für eine Gesamtbeurteilung der ertragsteuerlichen Behandlung der doppelstöckigen Personengesellschaft zusätzlich nötig erscheint, die jeweiligen Themen im Zusammenhang zu untersuchen.¹⁹

¹⁶ Aus einer Vielzahl von Motiven heraus kann das Bedürfnis entstehen, sich von einem Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil zu trennen. Als klassisches Beispiel ist hier speziell bei mittelständischen Unternehmen die Nachfolgeproblematik zu nennen. Findet sich im Kreise der Anteilseigner des Unternehmens kein geeigneter Nachfolger, ist die Veräußerung häufig der einzige Ausweg. Aber auch andere persönliche Gründe, wie Streitigkeiten unter den Gesellschaftern oder auch marktbezogene Kriterien, z. B. eine schlechte Wettbewerbssituation, Internationalisierung etc., können Auslöser für eine Unternehmenstransaktion sein, vgl. u. a. RÖDDER, T./HÖTZEL, O./MUELLER-THUNS, T., Unternehmenskauf, Einf. Rn. 3-5.

¹⁷ Vgl. SAUER, O. M./SCHWARZ, H., Folgen, S. 17.

¹⁸ Siehe Kapitel A.3.

¹⁹ Beispielsweise hat die Beantwortung der Frage, ob und ggf. wie die Beteiligung der Untergesellschaft bei der Obergesellschaft bilanziert wird, nicht unerhebliche Auswirkungen auf die Ergebnisse der Verlustverrechnung gemäß § 15a EStG.