

Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	13
Abkürzungsverzeichnis	15
A. Einleitung	19
1. Problemstellung und Zielsetzung	19
2. Untersuchungsgegenstand	23
3. Aktueller Stand der Diskussion	24
4. Gang der Untersuchung	25
B. Aufbau der doppelstöckigen Personengesellschaft	29
1. Begriff der doppelstöckigen Personengesellschaft	29
2. Gesetzliche Regelung und Entwicklung der Rechtsprechung	30
3. Voraussetzungen für die Anwendung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	32
3.1. Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft	32
3.2. Gewerbliche Untergesellschaft	33
3.3. Ununterbrochene Mitunternehmertkette	34
C. Grundlagen und Einflussfaktoren der Besteuerung von doppelstöckigen Personengesellschaften	37
1. Ermittlung der Gewinnanteile auf Ebene der Gesellschafter und Gesellschaften der doppelstöckigen Personengesellschaft	37
1.1. Gewinnermittlung bei der Untergesellschaft	37
1.2. Gewinnermittlung bei der Obergesellschaft	39
1.3. Einkünfte des Obergeschafters gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	41
1.4. Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften	42
1.5. Einheitliche und gesonderte Feststellung bei doppelstöckigen Personengesellschaften	45
1.5.1. Zur Frage der Anwendbarkeit des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO auf doppelstöckige Personengesellschaften	45

1.5.2. Zweistufiges Feststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO?	45
2. Sonderbetriebsvermögen	47
2.1. Sonderbetriebsvermögen des Obergesellschafters bei der Ober- bzw. Untergesellschaft	47
2.2. Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	50
2.2.1. Bedeutung der Bilanzierungskonkurrenz	50
2.2.2. Klassifikation von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen oder Vorrang des Eigenbetriebs?	51
2.2.2.1. Bilanzierungskonkurrenz zwischen Obergesellschaft und Untergesellschaft	51
2.2.2.2. Bilanzierungskonkurrenz zwischen Untergesellschaften (Schwestersonengesellschaften)	53
2.2.2.3. Sonderbetriebsvermögen bei gemischt genutzten aktiven und passiven Wirtschaftsgütern	55
2.2.2.4. Gestaltungüberlegungen zur Vermeidung von Sonderbetriebsvermögen	57
2.2.3. Würdigung der Bilanzierungskonkurrenz	59
3. Bilanzierung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in der Steuerbilanz	61
3.1. Bedeutung der Beteiligungsbilanzierung für die laufende Besteuerung der doppelstöckigen Personengesellschaft	61
3.2. Zur Frage der Wirtschaftsguteigenschaft einer Beteiligung an einer Personengesellschaft	63
3.3. Mögliche Konzepte zur Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft	65
3.3.1. Überblick	65
3.3.2. Beteiligungsbilanzierung bei Bejahung der Wirtschaftsguteigenschaft	67
3.3.2.1. Spiegelbildmethode	67
3.3.2.2. Anschaffungskostenprinzip	70
3.3.3. Beteiligungsbilanzierung bei Verneinung der Wirtschaftsguteigenschaft	71
3.3.3.1. Keine Bilanzierung in der Steuerbilanz	71
3.3.3.2. Bilanzierung der Anteile an den Wirtschaftsgütern	73
3.4. Würdigung	74

4. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gemäß § 35 EStG	78
4.1. Gewerbesteuerliche Be- und Entlastung von Personengesellschaften	78
4.2. Grundlagen des § 35 EStG	79
4.2.1. Grundsätzliche Berechnung der Steuerermäßigung und Entlastungswirkung	79
4.2.2. Problematik der Anrechnungsüberhänge	82
4.3. Anwendung des § 35 EStG auf Mitunternehmerschaften	84
4.3.1. Einstöckige Personengesellschaften	84
4.3.2. Doppelstöckige Personengesellschaften	86
4.3.2.1. Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags	86
4.3.2.2. Würdigung der Gewerbesteuерentlastung nach § 35 EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften	88
4.4. Gestaltungsmöglichkeiten zur optimalen Ausschöpfung des Anrechnungsvolumens	89
D. Ertragsteuerliche Behandlung von Veräußerungsvorgängen bei doppelstöckigen Personengesellschaften	93
1. Grundzüge	93
1.1. Veräußerungsszenarien bei der doppelstöckigen Personengesellschaft	93
1.2. Umfang von Mitunternehmeranteilen	94
1.2.1. Abgrenzung Mitunternehmeranteil/Teil-Mitunternehmeranteil	94
1.2.2. Umfang der Mitunternehmeranteile bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft	96
1.3. Ermittlung des Veräußerungsergebnisses	98
1.3.1. Veräußerungsgewinn gemäß § 16 EStG	98
1.3.2. Ertragsteuerliche Begünstigungen des Veräußerungsgewinns i. S. v. § 16 EStG	100
2. Ertragsteuerliche Konsequenzen von Veräußerungsvorgängen bei doppelstöckigen Personengesellschaften auf Seiten des Veräußerers	102
2.1. Veräußerungsvorgang auf Ebene der Untergesellschaft	102
2.1.1. Veräußerung des gesamten Gewerbebetriebs der Untergesellschaft	102
2.1.2. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft	104
2.1.2.1. Veräußerung durch die Obergesellschaft	104
2.1.2.2. Veräußerung durch einen Gesellschafter, der sowohl an der Ober- als auch der Untergesellschaft beteiligt ist	105

2.1.3. Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens eines Obergesellschafters bei der Untergesellschaft	106
2.2. Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auf Ebene der Obergesellschaft	107
2.2.1. Veräußerung von einem Gesellschafter, der nur an der Obergesellschaft beteiligt ist	107
2.2.2. Veräußerung durch einen Gesellschafter, der sowohl an der Ober- als auch der Untergesellschaft beteiligt ist	110
2.3. Zu beachtende (Behalte-)fristen in Zusammenhang mit Veräuße- rungsvorgängen	111
2.3.1. Fristen nach § 6 Abs. 5 EStG	111
2.3.1.1. Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 EStG	111
2.3.1.2. Behaltefrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	113
2.3.1.3. Körperschaftsklausel nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG	115
2.3.2. Fristen nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	117
2.3.2.1. Mitunternehmerteilanteilsübertragungen nach § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG	117
2.3.2.2. Besonderheiten bei doppelstöckigen Personengesellschaften	121
2.3.3. Würdigung	123
2.4. Gewerbesteuerliche Beurteilung der Veräußerungsvorgänge i. S. v. § 7 Satz 2 GewStG	124
2.4.1. Grundlagen des § 7 Satz 2 GewStG	124
2.4.2. Veräußerungsvorgang auf Ebene der Untergesellschaft	126
2.4.2.1. Veräußerung des gesamten Gewerbetriebs bzw. gesamten Mitunternehmeranteils	126
2.4.2.2. Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils	129
2.4.3. Veräußerungsvorgang auf Ebene der Obergesellschaft	132
2.4.3.1. Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils	132
2.4.3.2. Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils	134
2.4.4. Veräußerungsvorgang durch einen Gesellschafter, der sowohl an der Ober- als auch der Untergesellschaft beteiligt ist	135
2.5. Anrechnung der Gewerbesteuer nach § 35 EStG	137
2.5.1. Gewerbesteuерentlastung bei (unterjährigen) Veräußerungsvor- gängen i. S. v. § 7 Satz 2 GewStG	137
2.5.2. Gewerbesteuерentlastung in den Fällen des § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG	139
2.5.2.1. Grundlagen des § 18 Abs. 4 UmwStG	139
2.5.2.2. Anwendung auf doppelstöckige Personengesellschaften	140

2.6. Verlustvortrag nach § 10a GewStG	142
2.6.1. Voraussetzungen	142
2.6.2. Mitunternehmerbezogene Verlustvortragsberechnung	144
2.6.2.1. Einstöckige Personengesellschaft	144
2.6.2.2. Doppelstöckige Personengesellschaft	145
2.6.3. Verlustvortrag bei Ausscheiden eines oder mehrerer Gesellschafter	147
2.6.3.1. Gesellschafterwechsel bei der Untergesellschaft	147
2.6.3.2. Gesellschafterwechsel bei der Obergesellschaft	150
2.6.4. Gestaltungen zum Erhalt eines Gewerbeverlusts	152
3. Ertragsteuerliche Konsequenzen von Veräußerungsvorgängen bei doppelstöckigen Personengesellschaften auf Seiten des Erwerbers	153
3.1. Erstellung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen Personengesellschaften	153
3.2. In der Literatur diskutierte Möglichkeiten zur Erstellung von Ergänzungsbilanzen beim Erwerb eines Anteils an der Obergesellschaft	155
3.2.1. Obergeschafter bildet Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft	155
3.2.2. Obergeschafter bildet Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft in seiner Eigenschaft als Sondermitunternehmer	157
3.2.3. Bildung einer Ergänzungsbilanz für die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	159
3.2.3.1. Darstellung anhand eines Beispiels	159
3.2.3.2. Würdigung	162
3.2.4. Bildung einer Ergänzungsbilanz für den Obergeschafter über die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	163
3.2.4.1. Darstellung anhand eines Beispiels	163
3.2.4.2. Würdigung	164
3.3. Ergänzungsbilanzen bei vorhandenem Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	167
3.4. Fortführung bereits bestehender Ergänzungsbilanzen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	169
E. Problembereiche der laufenden Besteuerung der doppelstöckigen Personengesellschaft unter Berücksichtigung von Veräußerungsvorgängen	171
1. Verlustausgleich und Verlustverrechnung gemäß § 15a EStG	171
1.1. Grundlagen des § 15a EStG	171

1.2. Anwendbarkeit des § 15a EStG auf doppelstöckige Personengesellschaften	173
1.2.1. Untersuchung von Wortlaut sowie Sinn und Zweck des § 15a EStG	173
1.2.2. Der Beschluss des BFH vom 18.12.2003 – IV B 201/03	175
1.3. Verlustverrechnung nach § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften	176
1.3.1. Umfang der jeweiligen Kapitalkonten i. S. d. § 15a EStG	176
1.3.1.1. Kapitalkonto des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft	176
1.3.1.1.1. Bestandteile des Kapitalkontos des Obergesellschafters bei der Obergesellschaft	176
1.3.1.1.2. Einfluss der Bilanzierung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft	178
1.3.1.1.2.1. Wirkungsweisen der verschiedenen Methoden zur Beteiligungsbilanzierung	178
1.3.1.1.2.2. Würdigung der Beteiligungsbilanzierung	180
1.3.1.2. Kapitalkonto der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	183
1.3.2. Berechnung von Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften	184
1.3.2.1. Überblick und Ausgangssituation	184
1.3.2.2. Verlustausgleich gemäß § 15a EStG auf Ebene der Untergesellschaft	186
1.3.2.3. Verlustausgleich gemäß § 15a EStG auf Ebene der Obergesellschaft	187
1.3.2.3.1. Die Obergesellschaft als Personengesellschaft mit unbeschränkt haftenden Gesellschaftern	187
1.3.2.3.1.1. Berücksichtigung verrechenbarer Verluste bei der Obergesellschaft	187
1.3.2.3.1.2. Würdigung der Möglichkeiten zur Berücksichtigung verrechenbarer Verluste bei der Obergesellschaft	188
1.3.2.3.1.3. Bilanzielle Darstellung eines negativen Buchwertes der Beteiligung an der Untergesellschaft	190
1.3.2.3.1.4. Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei einer Obergesellschaft ohne eigenen Verlust	190
1.3.2.3.1.5. Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei einer Obergesellschaft mit eigenem Verlust	191
1.3.2.3.1.6. Behandlung von Gewinnen aus späteren Jahren	192

1.3.2.3.2. Die Obergesellschaft als Personengesellschaft mit beschränkt haftenden Gesellschaftern	193
1.3.2.3.2.1. Kumulierende Wirkung von verrechenbaren Verlusten	193
1.3.2.3.2.2. Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei einer Obergesellschaft ohne eigenen Verlust	195
1.3.2.3.2.3. Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei einer Obergesellschaft mit eigenem Verlust	196
1.3.2.3.2.3.1. Positives Kapitalkonto der Obergesellschafter	196
1.3.2.3.2.3.2. Negatives Kapitalkonto der Obergesellschafter und positiver Merkposten	197
1.3.2.3.2.3.3. Negatives Kapitalkonto der Obergesellschafter und negativer Merkposten	199
1.3.2.3.2.4. Übersicht zur Ausgleichsfähigkeit von Verlusten i. S. d. § 15a EStG bei beschränkt haftenden Obergesellschaftern	201
1.3.2.3.2.5. Verlustausgleichs- und Verlustverrechnungspotenzial gemäß § 15a EStG bei einer Obergesellschaft mit eigenem Verlust einschließlich eines Gewinns aus der Beteiligung an der Untergesellschaft	202
1.4. Auswirkungen von Veräußerungsvorgängen auf verrechenbare Verluste i. S. v. § 15a EStG	203
1.4.1. Veräußerungsvorgang auf Ebene der Untergesellschaft	203
1.4.2. Veräußerungsvorgang auf Ebene der Obergesellschaft	204
1.5. Gestaltungsmöglichkeiten zur optimalen Nutzung des Verlustausgleichsvolumens i. S. d. § 15a EStG	206
2. Begrenzter Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG	209
2.1. Grundlagen des § 4 Abs. 4a EStG	209
2.1.1. Regelungsinhalt des § 4 Abs. 4a EStG	209
2.1.2. Gesellschafts- oder gesellschafterbezogene Berechnung der Überentnahmen bei Personengesellschaften?	212
2.1.3. Anwendbarkeit auf doppelstöckige Personengesellschaften	216
2.2. Einflussfaktoren der Überentnahmevermittlung	218
2.2.1. Einlagen und Entnahmen	218
2.2.1.1. Überblick	218
2.2.1.2. Ergänzungsbilanzen	220
2.2.1.2.1. Überblick	220
2.2.1.2.2. Erwerb eines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft	221

2.2.1.2.3. Erwerb eines Mitunternehmeranteils an der Obergesellschaft	222
2.2.1.3. Sonderbilanzen	225
2.2.1.3.1. Sonderbilanzen eines Obergesellschafters bei der Obergesellschaft	225
2.2.1.3.2. Sonderbilanzen eines Obergesellschafters bei der Unternehmensgesellschaft	227
2.2.1.3.3. Sonderbilanzen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	228
2.2.2. Gewinn	229
2.2.2.1. Überblick	229
2.2.2.2. Besonderheiten bei doppelstöckigen Personengesellschaften	231
2.2.3. Schuldzinsen	232
2.3. Zusammenfassendes Beispiel zum Schuldzinsenabzug gemäß § 4 Abs. 4a EStG bei doppelstöckigen Personengesellschaften	234
2.3.1. Ausgangssituation	234
2.3.2. Gesellschafterbezogene Überentnahmevermittlung	236
2.3.2.1. Darstellung der Berechnung	236
2.3.2.2. Erläuterung und Würdigung	238
2.3.3. Gesellschaftsbezogene Überentnahmevermittlung	240
2.3.3.1. Darstellung der Berechnung	240
2.3.3.2. Erläuterung und Würdigung	242
2.3.4. Vergleich der gesellschafter- und gesellschaftsbezogenen Überentnahmevermittlung	244
2.4. Gestaltungsmöglichkeiten zur Vermeidung von nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG	245
F. Zusammenfassung	249
Literaturverzeichnis	255
Rechtsprechungsverzeichnis	285
Quellenverzeichnis	289