

# Die Umstrukturierung von Personengesellschaften

10. Januar 2019, Universität zu Köln

Diskussionsveranstaltung

Anmerkungen/Gegenthesen zum Vortrag Dr. Lisa Riedel

Prof. Dr. Ulrich Prinz WP/StB



## **1. Geltende Rechtslage: Grundkonzept der Mitunternehmerbesteuerung als Ausgangspunkt für Umstrukturierungen**

- Wider die Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer
- Stärkung des „fiktiven Sondergewerbebetriebs“ des Gesellschafters: Eine gute Idee?
- Mitunternehmer als „Träger des Gewerbebetriebs“: Unternehmens- und Unternehmeridentität bei § 10a GewStG wirklich sinnvoll?

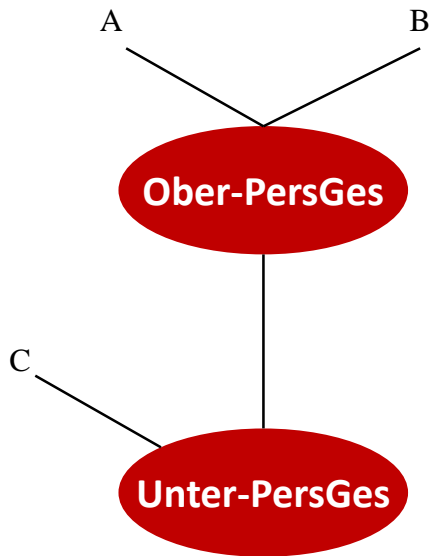
## **2. Zukünftige Rechtslage: Benötigen wir Sonderbetriebsvermögen und Sondervergütungen noch als Grundlage der Mitunternehmerbesteuerung?**

- Sondervergütungen und Gewerbesteuer: § 35 EStG bei einkommensteuerpflichtigen Mitunternehmern; eigene Gewerbesteuer bei Mitunternehmerkapitalgesellschaften
- Sonderbetriebsvermögen und weitreichende „Steuerverstrickung“ von Privatvermögen
- SonderBV und Sondervergütungen als „Rechtslücke“ bei internationalen Mitunternehmerschaften: § 50d Abs. 10 EStG, § 50i EStG, § 4i EStG usw.
- Vereinfachungspotential
- Übergangsregelungen und „neue Flexibilitätserfordernisse“

## **Einzelfragen bei Umstrukturierung von Personengesellschaft**

- 1. Mitunternehmerstellung und doppelstöckige Personengesellschaften**
- 2. Grundsatz korrespondierender Bilanzierung und „funktionales Eigenkapital“**
- 3. Wirtschaftliches Eigentum an Mitunternehmeranteilen**

## Grundstruktur mehrstufiger Mitunternehmerschaften



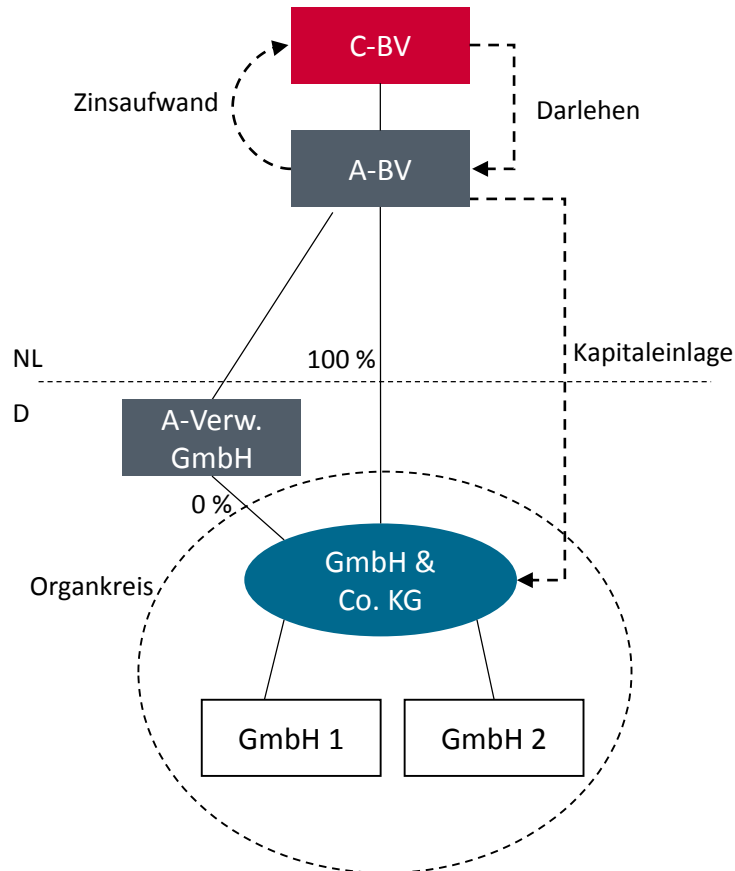
**A+B** sind Mitunternehmer der Ober-PersGes, Sondermitunternehmer der Unter-PersGes bei durchgängiger Mitunternehmerkette, § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG (Gleichstellung lt. BFH nur hinsichtlich SonderBV I und II, Sondervergütungen; eingeführt durch StÄndG 1992)

**Ober-PersGes** ist Mitunternehmer der Unter-PersGes; 1. einheitl. + gesonderte Feststellung; erster Gewinnermittlungskreis

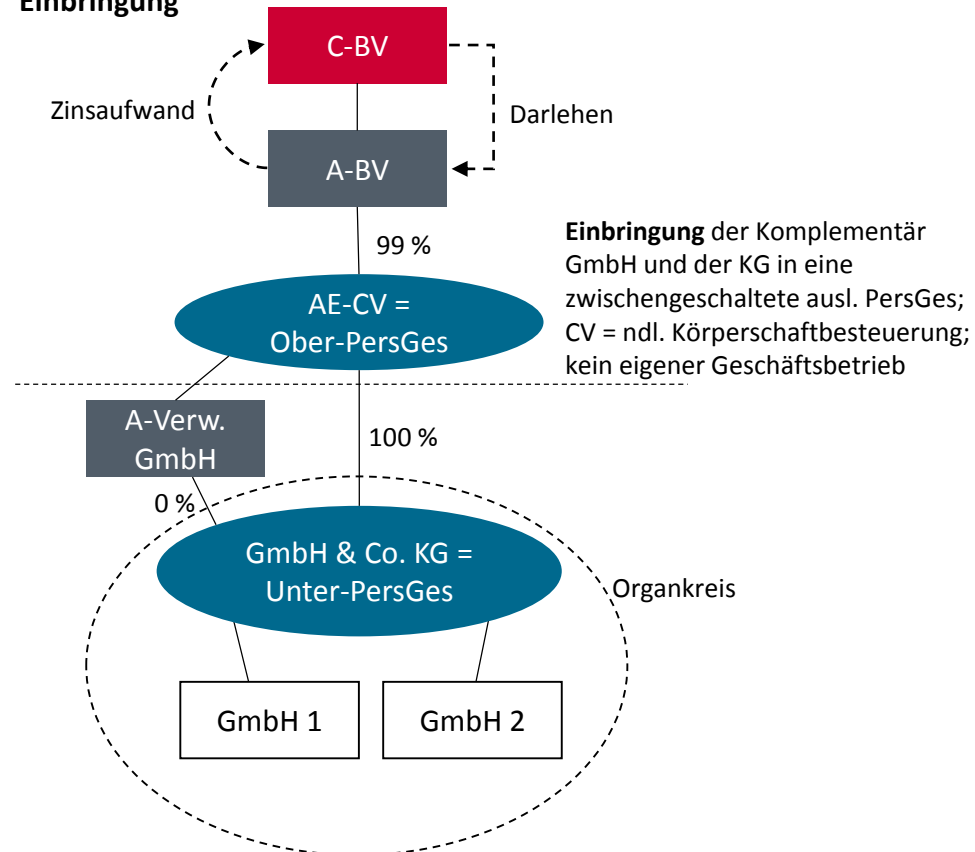
A+B sind keine Mitunternehmer der **Unter-PersGes**, nur C ist Mitunternehmer; keine ErgBil von A+B bei Unter-PersGes; allerdings können A+B auch unmittelbare Mitunternehmer der Unter-PersGes werden. Zwei einheitl. + gesonderte Feststellungen. BFH v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BFH/NV 2016, 798, und v. 2.12.2015 – I R 13/14, DB 2016, 867. Zweiter Gewinnermittlungskreis

# Begründung einer doppelstöckigen PersGes und Zuordnung von Sonder BV II – BFH v. 12.10.2016 – I R 92/12, DStR 2017, 589 (Streitjahr 2005)

Ausgangsstruktur



Zielstruktur nach Einbringung



- Problem 1: Abziehbarkeit Zinsaufwand bei OT-KG mittels „Durchstockung“. Doppelter Aufwandsabzug?
- Problem 2: Anwendung des § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG. Doppelter Verlustabzug?

– **Rechtsergebnis und Kernaussagen des BFH:**

- BFH lässt Sonderbetriebsausgabenabzug (Zinsaufwand der A-BV als Mitunternehmer-KapGes) des „mittelbaren Gesellschafters“ bei Unter-PersGes im Grundsatz zu (beachte: konkreter Rechtsstreit zur Klärung neu aufgeworfener Rechtsaspekte an FG Düsseldorf zurückverwiesen); zwei Gesichtspunkte für Anerkennung des Sonderbetriebsausgabenabzugs entscheidend:
  1. Mittelbare Sondermitunternehmerstellung erfasst auch (negatives) SBV II
    - Anerkennung einer durchgängig bestehenden Mitunternehmerkette
    - Folge: verbleibender Veranlassungszusammenhang der refinanzierenden Darlehensaufnahme auch nach Einbringung
  2. Konsolidierte Einkunftsermittlung einer Organträger-PersGes bei § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 KStG (Versagung doppelter Verlustnutzung)
    - Keine Versagung des Sonderbetriebsausgabenabzugs; es ging „nur“ um ausländische Zinsaufwendungen, die nicht zu negativen Einkünften der Unter-PersGes führten
    - „Negative Einkünfte des Organträgers i.S.d. § 14 Abs. 1 Nr. 5 KStG liegen nur dann vor, wenn bei diesem nach der Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft ein Verlust verbleibt.“ (Leitsatz 2)
    - § 4i EStG gilt erst ab 1.1.2017 und war nicht streitrelevant
- BFH-Urteil ist bislang nicht im BStBl. veröffentlicht. Nichtanwendungserlass?

– **Weitere Anmerkungen**

- § 24 UmwStG als „internationale Umstrukturierungsnorm“
- Doppelstöckig PersGes + Zinsschranke

## Grundsatz korrespondierende Bilanzierung und “funktionales” Eigenkapital

***Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung: Rechtsergebnis und  
Kernaussagen des BFH (BFH v. 16.3.2017, IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943)***

- Ende der korrespondierenden Bilanzierung bei Veräußerung des Gesellschaftsanteils inkl. Sonderbetriebsvermögen an einen Dritten.
- Folge: Verlustrealisierung aufgrund des Wegfalls der korrespondierenden Bilanzierung i.R.d. § 16 EStG.
- Grund: Verlust der Eigenschaft als „funktionales“ Eigenkapital, das aus Gesellschaftersicht zu bestimmen ist.
- Erwerber erfasst Sonderbetriebsvermögen sodann mit seinen originären Anschaffungskosten, d.h. der Buchwert bzw. Nennbetrag der Forderung des Altgesellschafters ist nicht beim Neugesellschafter fortzuführen.
- In Folge: kein „Erwerbsgewinn“ durch Wertaufholung beim Neugesellschafter.

# Grundsatz korrespondierende Bilanzierung und “funktionales” Eigenkapital

## ***Reichweite der korrespondierenden Bilanzierung – weitere Fälle***

- Realisierung stiller Lasten bei Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils, d.h. Gesellschaftsanteil inkl. SBV in Gestalt des wertgeminderten Gesellschafterdarlehens (Streitfall).
- Ebenso: Entgeltliche Abtretung des Gesellschafterdarlehens an einen Nicht-Gesellschafter (BFH IV R 36/02 und VIII R 5/03).
- Wohl nicht: Ausscheiden bei Zuordnung der Forderung in ein Betriebsvermögen (Rechtsgedanke § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG).
- Fraglich: Verzicht, da Umwandlung von „funktionalem Eigenkapital“ in „echtes“ Eigenkapital (Rechtsgedanke § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG)?
- Fraglich: entgeltliche Abtretung an Mitgesellschafter als Fall des § 42 AO?



## Wirtschaftliches Eigentum an Mitunternehmeranteilen

***Rechtsergebnis und Kernaussagen der jüngeren Rechtsprechung des BFH (BFH v. 20.09.2018, IV R 39/11, DB 2018, 3100; v. 22.06.2017, IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265; v. 01.03.2018, IV R 15/15, BStBl. II 2018, 539):***

- Mitunternehmer ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter ist oder – in Ausnahmefällen eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat,
- oder wem nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO der KG-Anteil zuzurechnen ist, d.h. er eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position innehat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann.
- Mitunternehmer ist auch derjenige, der einen Anteil an einer Personengesellschaft lediglich erwirbt, um ihn kurze Zeit später weiterzuveräußern (BFH IV R 42/13).
- Fraglich: wie kurz darf die Dauer sein, um die Kriterien des Mitunternehmers zu erfüllen (Durchgangserwerb, logische Sekunde)?