

Ulrich Niehus/Helmuth Wilke

Die Besteuerung der Personengesellschaften

6., aktualisierte und überarbeitete Auflage

2013

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Inhaltsverzeichnis

	Vorwort zur 6. Auflage	V
	Vorwort zur 1. Auflage	VI
	Abkürzungsverzeichnis	XV
	A Einführung, Grundlagen	1
I	Zivilrechtliche Grundlagen	1
1	Zum Begriff der Personengesellschaft	2
2	Personengesellschaften i.S.d. Zivilrechts	2
2.1	Begriff und Wesen der Personengesellschaften	2
2.2	Die Gesellschaftsformen im Überblick	5
2.2.1	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)	5
2.2.2	Die Offene Handelsgesellschaft (OHG)	5
2.2.3	Die Kommanditgesellschaft (KG)	6
2.2.4	Die Stille Gesellschaft (stG)	6
2.2.5	Die Partnerschaftsgesellschaft (PartG)	7
2.2.6	Die Unterbeteiligung	7
2.3	Entstehung von Personengesellschaften	8
2.3.1	Gesellschaftsvertrag, Formvorschriften	8
2.3.2	Kaufmannseigenschaft, Registereintrag	8
2.4	Rechte und Pflichten im Innenverhältnis	9
2.4.1	Beitragspflicht	9
2.4.2	Geschäftsführungsbefugnis	10
2.4.3	Gewinn- und Verlustbeteiligung, Entnahmerecht	11
2.5	Rechte und Pflichten im Außenverhältnis	12
2.5.1	Vertretungsbefugnis	12
2.5.2	Haftung für Gesellschaftsschulden	14
2.6	Ausscheiden, Eintritt und Gesellschafterwechsel	15
2.6.1	Folgen des Ausscheidens: Abfindung und Anwachsung	15
2.6.2	Folgen des Eintritts: Abwachsung und Einlage	16
2.6.3	Gesellschafterwechsel und Anteilsübertragung	16
2.7	Beendigung von Personengesellschaften	16
2.7.1	Auflösung	16
2.7.2	Liquidation und Auseinandersetzung	17
3	Aus steuerrechtlicher Sicht vergleichbare Rechtsgemeinschaften	17
II	Strukturen der Besteuerung von Personengesellschaften	18
1	Rechtsfähigkeit und Subjektseigenschaft der Personengesellschaften	18
1.1	Grundsatz: Durchgriff auf die Ebene der Gesellschafter	19
1.2	Ausnahme: Subjektseigenschaft der Gesellschaft hinsichtlich der Einkünftequalifikation und -ermittlung	20
2	Grundstruktur der Besteuerung von Personengesellschaften	21
2.1	Vermögensverwaltende Personengesellschaften	21
2.2	Gewinneinkünfte erzielende Personengesellschaften	23
3	Konzeptionelle Grundlagen der Besteuerung von gewerblichen Mitunternehmensformen	25
3.1	Einkünftezurechnung und -qualifikation gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	26
3.2	Gesetzgeberische Motivation und theoretische Leitbilder	29
3.2.1	Bilanzbündeltheorie, Einheitstheorie und Transparenzprinzip	29
3.2.2	Grundsatz der zeitnahen Besteuerung	34

B Gewerbliche Mitunternehmerschaft: Voraussetzungen und Kriterien

	B Gewerbliche Mitunternehmerschaft: Voraussetzungen und Kriterien	35
I	Gesellschaftsverhältnis oder vergleichbare Rechtsgemeinschaft	35
II	Gewerblichkeit der Personengesellschaft	36
1	Zur Gewerblichkeit als Tatbestandsmerkmal einer Mitunternehmerschaft i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	36
2	Gewerblich tätige Personengesellschaft	37
3	Abfärberegelung bei teilweise gewerblichen Personengesellschaften	38
3.1	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen	38
3.2	Möglichkeiten zur Vermeidung der Abfärberegelung	40
3.3	Einschränkungen der Abfärberegelung	41
4	Gewerblich geprägte Personengesellschaft	43
4.1	Von der Geprägerechtsprechung zu § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	44
4.2	Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen	44
III	Mitunternehmerstellung des Gesellschafters	47
1	Vorbemerkungen	47
2	Mitunternehmerrisiko	48
3	Mitunternehmerinitiative	49
IV	Mitunternehmerschaft bei ausgewählten Gesellschaftsformen	50
1	Offene Handelsgesellschaft	50
2	Kommanditgesellschaft	50
2.1	Mitunternehmerstellung des Komplementärs	50
2.2	Mitunternehmerstellung der Kommanditisten	50
3	Gesellschaft bürgerlichen Rechts	51
4	Stille Gesellschaft	51
4.1	Typisch stille Gesellschaft	51
4.2	Atypisch stille Gesellschaft	52
5	Unterbeteiligung	53
6	Treuhandverhältnisse	54
7	Zusammenschluss von Freiberuflern	55
8	Verdeckte Mitunternehmerschaft	59
	C Laufende Besteuerung von gewerblichen Mitunternehmerschaften	61
I	Überblick	61
II	Handels- und steuerrechtliche Vermögensabgrenzung	65
1	Handelsrechtliches (Bilanz-)Vermögen der Gesellschaft	65
2	Steuerrechtliches Betriebsvermögen der Gesellschaft	67
2.1	Betriebsvermögen der Gesamthand	67
2.2	Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter	68
2.2.1	Notwendiges Sonderbetriebsvermögen	70
2.2.2	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	74
2.2.3	Bilanzierungskonkurrenz zwischen Sonderbetrieb und eigenem Betrieb des Mitunternehmers	75
3	Bilanzierungskonkurrenz bei Schwesterpersonengesellschaften	79
III	Gewinnermittlungsart und Ermittlung des Gesamtgewinns	82
1	Buchführungspflicht	82
1.1	Gewinnermittlungsart hinsichtlich des gesamthänderisch erzielten Gewinns	82
1.2	Gewinnermittlungsart im Sonderbetriebsvermögen	83
2	Zusammenfassung der einzelnen Bilanzen	86

IV	Gewinnermittlung und -Verteilung auf der ersten Stufe	87
1	Handelsrechtliche Bilanzierung	87
2	Aufstellung der Steuerbilanz	88
2.1	Einheitliche Wahlrechtsausübung	88
2.2	Wertkorrektur mittels Ergänzungsbilanzen	91
2.3	Sonderprobleme	93
2.3.1	Anwendung des § 6b EStG bei Mitunternehmerschaften	93
2.3.1.1	Gesellschafterbezogene Anwendung	94
2.3.1.2	Übertragungsmöglichkeiten und bilanzielle Darstellung	94
2.3.2	Auswirkungen des Teileinkünfteverfahrens und des § 8b KStG	98
2.3.2.1	Grundzüge	98
2.3.2.2	Gesellschafterbezogene Anwendung bei Mitunternehmerschaften	99
2.3.3	Anwendung der Zinsschrankenregelung	101
2.3.3.1	Grundlagen der Zinsschranke	101
2.3.3.2	Ermittlung und Zuordnung der nicht abzichbaren Zinsaufwendungen	102
2.3.3.3	Aufteilung und Untergang von Zins- und EBITDA-Vortrag	105
2.3.3.4	Ausnahmen von der Anwendung der Zinsschranke	107
2.3.3.5	Rückausnahmen im Fall der Gesellschafterfremdfinanzierung bei nachgeordneten Personengesellschaften	110
3	Gewinnverteilung auf der ersten Stufe	111
4	Zusammenfassung	112
V	Gewinnermittlung auf der zweiten Stufe	113
1	Sondervergütungen	114
1.1	Begriffliche Abgrenzung	114
1.1.1	Mittelbare Leistungsbeziehungen	116
1.1.2	Mögliche Ausnahmen von der Qualifikation als Sondervergütungen	117
1.1.3	Anwendbarkeit der Subsidiaritätstheorie?	118
1.2	Tätigkeitsvergütungen	120
1.2.1	Vergütungen für Arbeitsleistungen	120
1.2.1.1	Laufende Vergütungen	120
1.2.1.2	Pensionszusagen	120
1.2.2	Vergütungen für sonstige Dienstleistungen	123
1.2.3	Vergütungen für Werkleistungen	123
1.3	Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	124
1.4	Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	125
2	Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	126
VI	Beispiel zur zweistufigen Gewinnermittlung	127
VII	Tarifbegünstigung für einbehaltene Gewinne	129
1	Grundsystematik von Thesaurierungsbesteuerung und Nachversteuerung	129
2	Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	131
2.1	Anwendungsvoraussetzungen	131
2.2	Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns	132
2.3	Ermittlung des Nachversteuerungsbetrags	133
2.4	Übertragung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	133
	D Gründung einer Personengesellschaft	137
I	Gründungsarten	137
II	Eigenkapitalausweis	137
III	Bargründung	139

IV	Sachgründung	: 139
1	Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter	140
1.1	Handelsrechtliche Bewertung	140
1.2	Steuerrechtliche Bewertung	140
2	Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils gemäß § 24 UmwStG	141
2.1	Telos und Struktur von § 24 UmwStG	141
2.2	Anwendungsvoraussetzungen	142
2.2.1	Gegenstand der Einbringung	143
2.2.1.1	Betrieb, Teilbetrieb	143
2.2.1.2	Mitunternehmeranteil, Teil eines Mitunternehmeranteils	146
2.2.2	Einbringender wird Mitunternehmer	148
2.3	Typische Anwendungsfälle	149
2.4	Darstellung der Rechtsfolgen anhand eines Fallbeispiels	151
2.4.1	Die Rechtsfolgen im Überblick	151
2.4.2	Fallkonzeption	152
2.4.3	Wertansatz und bilanzielle Darstellung	153
2.4.3.1	Einbringung zum gemeinen Wert	153
2.4.3.2	Einbringung zum Buchwert	154
2.4.3.3	Einbringung zum Zwischenwert	159
2.4.4	Steuerliche Konsequenzen für den einbringenden Gesellschafter	160
2.4.4.1	Ansatz zum gemeinen Wert	161
2.4.4.2	Ansatz zum Buchwert	164
2.4.4.3	Ansatz zum Zwischenwert	165
2.4.5	Steuerliche Konsequenzen bei der aufnehmenden Personengesellschaft	165
2.4.5.1	Wertfortführung im Fall des Ansatzes zum gemeinen Wert	165
2.4.5.2	Wertfortführung im Fall des Buchwertansatzes	166
2.4.5.3	Wertfortführung im Fall des Zwischenwertansatzes	171
2.5	Grundlegende Kriterien der Wahl des Wertansatzes	172
2.6	Sonderprobleme	173
2.6.1	Ausschluss oder Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts	173
2.6.2	Regelung gegen eine missbräuchliche Inanspruchnahme von § 8b Abs. 2 KStG	175
2.6.3	Schicksal des Zins- und EBITDA-Vortrags	178
2.7	Entgeltliche Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gegen Zahlung in das Privatvermögen	179
3	Unentgeltliche Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen	182
	 E Übertragung von Wirtschaftsgütern bei Personengesellschaften	 185
I	Überblick	185
II	Übertragung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	186
1	Entgeltliche Übertragungen	186
1.1	Veräußerung zu fremdüblichen Bedingungen	186
1.2	Veräußerung über dem Teilwert	188
2	Übertragung gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten (Ein- bzw. Ausbringung)	189
2.1	Überblick	189
2.2	Zum Begriff der Gesellschaftsrechte	190
2.3	Übertragungen aus dem bzw. in das Privatvermögen des Gesellschafters	193
2.4	Übertragungen aus bzw. in Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters	194
2.4.1	Überblick	194
2.4.2	Einbringung aus dem Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens	195
2.4.3	Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen	200
2.4.4	Ausbringung in das Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen	200
2.4.5	Die Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG	202

2.4.6	Missbrauchsabwehrklauseln bei Begründung oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft an dem Wirtschaftsgut	206
2.4.6.1	Anwendungsfälle von § 6 Abs. 5 Satz 5 EStG	207
2.4.6.2	Anwendungsfälle von § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG	208
3	Unentgeltliche Übertragungen	209
3.1	Übertragung in das bzw. aus dem Privatvermögen	209
3.2	Übertragung aus oder in Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen	211
3.3	Übertragungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften	214
4	Teilentgeltliche Übertragungen	216
4.1	Grundlagen	216
4.2	Teilentgeltliche Übertragung auf die Gesamchand	217
4.3	Teilentgeltliche Übertragung auf den Mitunternehmer	219
4.4	Zusammenfassende Übersichten	220
III	Übertragung zwischen Gesellschaftern derselben Mitunternehmerschaft	222
IV	Überführung ohne Rechtsträgerwechsel	223
	F Die Realteilung von Personengesellschaften	225
I	Grundlagen	225
II	Abgrenzung des Tatbestands der Realteilung i.S.v. § 16 Abs. 3 EStG	226
1	Fortführung des Betriebsvermögens	227
2	Abgrenzung gegenüber Anteilsveräußerung und Sachwertabfindung	230
3	Auswirkungen von Ausgleichszahlungen	232
4	Einbezug des Sonderbetriebsvermögens	233
III	Rechtsfolgen im Einzelnen	233
1	Realteilung ohne Spitzenausgleich	233
2	Realteilung mit Spitzenausgleich	239
3	Sperrfristklausel bei Zuweisung einzelner Wirtschaftsgüter	241
4	Beteiligung eines Körperschaftsteuersubjekts	244
5	Veräußerung von Beteiligungen nach Übergang auf ein Körperschaftsteuersubjekt	247
6	Zusammenfassende Darstellung der Realteilung	249
	G Ausscheiden von Mitunternehmern	251
I	Überblick	251
II	Ausscheiden im Rahmen eines entgeltlichen Vorgangs	252
1	Begriff und Umfang des Mitunternehmeranteils	253
2	Begünstigungen gemäß §§ 16, 34 EStG	254
3	Konsequenzen für den ausscheidenden Mitunternehmer	256
4	Konsequenzen für die verbleibenden Mitunternehmer	256
III	Unentgeltliche Anteilsübertragung	257
1	Zurückbehaltung von Wirtschaftsgütern	258
2	Übertragung eines Mitunternehmerteilanteils	260
IV	Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	263
V	Steuerrechtliche Würdigung ausgewählter Fallkonstellationen	265
1	Ausgangsdaten des Fallbeispiels	265
2	Abfindung zum Buchwert bei positivem Kapitalkonto	265
2.1	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern	266
2.2	Behandlung beim ausscheidenden Mitunternehmer	267

3	Abfindung über dem Buchwert bei positivem Kapitalkonto	\ 267
3.1	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern	268
3.1.1	Der Mehrbetrag entspricht den anteiligen stillen Reserven einschließlich Geschäftswert	268
3.1.2	Der Mehrbetrag unterschreitet die anteiligen stillen Reserven einschließlich Geschäftswert ...	268
3.1.3	Der Mehrbetrag übersteigt die anteiligen stillen Reserven einschließlich Geschäftswert	272
3.1.3.1	Betriebliche Veranlassung	272
3.1.3.2	Private Veranlassung	273
3.2	Behandlung beim ausscheidenden Mitunternehmer	274
4	Abfindung unter dem Buchwert bei positivem Kapitalkonto	275
4.1	Die Höhe der Abfindung ist betrieblich veranlasst	275
4.1.1	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern	275
4.1.2	Behandlung beim ausscheidenden Mitunternehmer	279
4.2	Die Höhe der Abfindung ist privat veranlasst	279
5	Tabellarische Zusammenfassung	280
6	Ausscheiden bei negativem Kapitalkonto	281
6.1	Grundlagen	281
6.2	Positiver Teilwert des Kapitalkontos	282
6.2.1	Fallkonzeption	282
6.2.2	Behandlung beim ausscheidenden Mitunternehmer	283
6.2.3	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern	284
6.3	Negativer Teilwert des Kapitalkontos	285
6.3.1	Ausgleichszahlung ist zu leisten	285
6.3.1.1	Fallkonzeption	285
6.3.1.2	Behandlung beim ausscheidenden Mitunternehmer	285
6.3.1.3	Behandlung bei den verbleibenden Mitunternehmern	286
6.3.2	Ausgleichszahlung ist nicht zu leisten	286
6.3.2.1	Verzicht der verbleibenden Gesellschafter	287
6.3.2.2	Ausscheiden eines Kommanditisten	287
	H Eintritt von Mitunternehmern	291
I	Unentgeltlicher Eintritt	291
II	Entgeltlicher Eintritt	291
1	Eintritt gegen Leistung in das Gesellschaftsvermögen	291
2	Eintritt gegen Leistung in das Privatvermögen der bisherigen Gesellschafter	293
	I Gesellschafterwechsel	295
I	Anteilserwerb bei positivem Kapitalkonto	297
1	Der Kaufpreis entspricht dem Buchwert des Kapitalkontos	297
2	Der Kaufpreis übersteigt den Buchwert des Kapitalkontos	297
3	Der Kaufpreis unterschreitet den Buchwert des Kapitalkontos	301
II	Anteilserwerb bei negativem Kapitalkonto	302
	J Beschränkung des Verlustausgleichs bei Kommanditisten	303
I	Handelsrechtliche Grundlagen	303
II	Grundproblematik des steuerlichen Verlustausgleichs	303
III	Regelungsinhalt des § 15a EStG im Überblick	304
IV	Anwendungsbereich der Vorschrift	305
V	Kapitalkonto und Anteil am Verlust i.S.v. § 15a EStG	307

VI	Einzelfragen zum Grundtatbestand des § 15a EStG	310
1	Anwendung des § 15a EStG bei Wechsel der Rechtsstellung	310
2	Auswirkungen von Einlagen auf das Kapitalkonto und das Verlustausgleichsvolumen i.S.v. § 15a EStG	311
2.1	Einlagebegriffe und Kapitalkonto i.S.v. § 15a EStG	311
2.2	Behandlung außerbilanzieller Korrekturen	313
2.3	Nachträgliche Einlagen	314
VII	Erweiterter Verlustausgleich bei überschießender Außenhaftung	317
VIII	Gewinnzurechnung bei Haftungs- oder Einlageminderung	320
1	Gewinnzurechnung bei Einlageminderung	320
2	Gewinnzurechnung bei Haftungsminderung	324
	 K Besteuerung ausgewählter Mischformen	 327
I	GmbH & Co. KG	327
1	Vorliegen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	328
1.1	Gewerblichkeit der GmbH & Co. KG	328
1.2	Mitunternehmerstellung der Komplementär-GmbH	329
2	Besonderheiten bezüglich der Gewinnermittlung und -Verteilung	329
2.1	Umfang des Betriebsvermögens	329
2.2	Geschäftsführungsvergütungen	330
2.2.1	Geschäftsführer der GmbH ist kein Mitunternehmer der KG	330
2.2.2	Geschäftsführer der GmbH ist zugleich Mitunternehmer der KG	331
2.2.2.1	Laufende Vergütungen	331
2.2.2.2	Pensionszusagen	332
2.2.2.3	Überhöhte Vergütungen	332
2.3	Anwendung der Zinsschrankenregelung	333
2.3.1	Konzernzugehörigkeit im Fall einer GmbH & Co. KG	333
2.3.2	Vorliegen einer nachgeordneten Personengesellschaft	334
2.4	Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede	335
2.4.1	GmbH ist nicht am Kapital der KG beteiligt	335
2.4.2	GmbH ist am Kapital der KG beteiligt	338
II	Doppelstöckige Mitunternehmerschaft	339
1	Problemstellung und Regelungsbedarf	339
2	Gesetzliche Regelung: § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG	340
2.1	Tatbestandsvoraussetzungen	341
2.1.1	Gewinneinkünfte erzielende Untergesellschaft	341
2.1.2	Beschaffenheit der Obergesellschaft	341
2.1.2.1	Einkunftsart der Obergesellschaft	341
2.1.2.2	Rechtsform der Obergesellschaft	342
2.1.3	Existenz einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette	343
2.2	Laufende Besteuerung	344
2.3	Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft	345
III	Betriebsaufspaltung	346
1	Problemstellung und Regelungsbedarf	346
2	Erscheinungsformen	349
3	Voraussetzungen	350
3.1	Sachliche Verflechtung	351
3.2	Personelle Verflechtung	354
3.2.1	Beteiligungsidentität	354
3.2.2	Beherrschungsidentität	355
3.2.2.1	Existenz eines Nur-Betriebsgesellschafters	357

3.2.2.2	Existenz eines Nur-Besitzgesellschafters	= 358
3.2.2.3	Stimmrechtsausschluss	360
3.2.2.4	Berücksichtigung von Angehörigenverhältnissen	361
4	Laufende Besteuerung	363
4.1	Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb	363
4.2	Gewerbsteuerliche Auswirkungen	366
4.3	Besonderheiten bei der Gewinnermittlung	367
4.4	Auswirkungen der Zinsschrankenregelung	371
5	Steuerrechtliche Konsequenzen der Entstehung	372
6	Steuerrechtliche Konsequenzen bei Änderung des Gesellschafterkreises	374
7	Steuerrechtliche Konsequenzen der Beendigung	375
IV	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	378
1	Begriff und systematische Einordnung	378
2	Rechtsfolgen	380
	Verzeichnis häufig zitierter Literatur	383
	Stichwortverzeichnis	385