

Vermögensverwaltende Personengesellschaften

**Zivilrecht · Steuerrecht
National · International**

Herausgegeben von

Prof. Dr. Florian Haase, M. I. Tax

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Hamburg

Dr. Katrin Dorn

Steuerberaterin
Hamburg

Bearbeitet von

Lars Behrendt

Steuerberater
Hamburg

Dr. Katrin Dorn

Steuerberaterin
Hamburg

Prof. Dr. Florian Haase, M. I. Tax

Rechtsanwalt
Fachanwalt für Steuerrecht
Hamburg

Matthias Hofacker, M. I. Tax

Dipl. Finanzwirt
Rechtsanwalt, Steuerberater
Bremen

Birgit Jürgensmann

Rechtsanwältin, Steuerberaterin
Fachanwältin für Steuerrecht
Düsseldorf

Tom Kemcke

Rechtsanwalt
Steuerberater
Hamburg

Thomas Schäffer, Dipl. Finanzwirt

Rechtsanwalt, Steuerberater
Hamburg

Dr. Lea Maria Siering

Rechtsanwältin
Hamburg

2., vollständig überarbeitete Auflage 2015

C.H.BECK

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	XXI
Literaturverzeichnis	XXVII
Erster Teil. Einleitung	1
Zweiter Teil. Zivilrechtliche Grundlagen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	7
A. Einleitung	8
B. Die Personengesellschaft	10
I. Gesellschaftsrecht	10
1. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	10
a) Allgemeines	10
b) Gesellschafterrechte	12
c) Organe und Vertretung	13
d) Haftung gegenüber Dritten	13
2. Die Offene Handelsgesellschaft	14
a) Allgemeines	14
b) Gesellschafterrechte	17
c) Organe und Vertretung	17
d) Haftung gegenüber Dritten	18
3. Die Kommanditgesellschaft	18
a) Allgemeines	18
b) Gesellschafterrechte	19
c) Organe und Vertretung	19
d) Haftung gegenüber Dritten	21
4. Die (atypisch) stille Gesellschaft	21
a) Allgemeines	21
b) Gesellschafterrechte	23
c) Haftung gegenüber Dritten	24
5. Die Partnerschaftsgesellschaft	24
6. Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung	26
a) Allgemeines	26
b) Gesellschafterrechte	27
c) Organe und Vertretung	28
d) Haftung gegenüber Dritten	28
II. Erb- und Schenkungsrecht	28
1. Poolverträge	28
2. Voraussetzungen für die steuerliche Begünstigung bei Pool- verträgen von vermögensverwaltenden Personengesellschaften ...	29
a) Kreis der Gesellschafter	29
b) Mindestbeteiligung	30
c) Einheitliche Verfügung	32
d) Zeitpunkt der Poolregelung	33
e) Form einer Poolregelung	33
III. Familienrecht	34
1. Familiengesellschaft	34
a) Allgemeines	34

Inhaltsverzeichnis

b) Gründe für Familiengesellschaften	34
c) Ausgestaltungsform als Personengesellschaft	37
aa) Rechtsform der Familiengesellschaft	37
bb) Gesellschaftsvertragliche Möglichkeiten	37
2. Probleme bei der Konzeption von Familiengesellschaften	38
a) Schriftformerfordernis des Gesellschaftsvertrags	38
b) Beteiligungen von Minderjährigen	39
aa) Einwilligung des gesetzlichen Vertreters	39
bb) Außerordentliches Kündigungsrecht	42
IV. Arbeitsrecht	43
1. Allgemeines	43
2. Aufsichtsrat	44
Dritter Teil. Nationales Steuerrecht	47
Kapitel 1. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Ertragsteuerrecht	49
A. Einleitung	52
I. Vermögensverwaltende Personengesellschaften im Steuerrecht	52
II. Systematisierung der Besteuerung vermögensverwaltender Personengesellschaften	53
B. Grundsätze der Ertragsbesteuerung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	54
I. Qualifikation und Abgrenzung	54
1. Grundsystem Dualismus der Einkunftsarten	54
2. Verwirklichung des Einkünftebestandes/Liebhaberei	55
3. Begriffsbestimmung und Abgrenzung zur Gewerblichkeit	57
a) Abgrenzung aufgrund der Tätigkeit der Gesellschaft	59
aa) Gewerblicher Wertpapierhandel	59
bb) Gewerbliche Vermietung	60
cc) Gewerblicher Grundstückshandel	61
dd) Betriebsaufspaltung	61
b) Gewerbliche Prägung; § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	62
c) Infektion/Abfärbung; § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG	64
II. Ermittlung und Verteilung der Überschüsse der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	67
1. Grundsätze der Überschussermittlung bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	67
a) Allgemein	67
b) Einnahmen	68
c) Werbungskosten	68
2. Buchführung und Bilanzierung	70
a) Steuerliche Buchführungs- und Bilanzierungspflicht	70
b) Nutzung vorhandener Aufzeichnungen	72
3. Einkünftezurechnung	73
a) Notwendigkeit der Zurechnung	73
b) Gesetzliche Vorgaben	73
c) (Gesellschafts-)vertragliche Regelungen	74
d) Verfahrensrecht	75
4. § 8c KStG	76

III. Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sowie zwischen Gesellschaftern	78
1. Leistungsbeziehungen	78
a) Gesellschafter an Gesellschaft	78
aa) Mögliche Ausgestaltungen der Gegenleistung	78
(1) Schuldrechtrechtliche Ausgestaltung	79
(a) Steuerliche Auswirkungen bei der Gesellschaft	79
(b) Steuerliche Auswirkungen bei dem Gesellschafter	80
(2) Gesellschaftsrechtliche Ausgestaltung	81
(a) Steuerliche Auswirkungen bei der Gesellschaft	83
(b) Steuerliche Auswirkungen bei dem Gesellschafter	84
(3) Abgrenzung zwischen Sondervergütungen und einem Ergebnis vorab	84
(4) Empfehlungen für die Gestaltungspraxis	85
bb) Besonderheiten der einzelnen Leistungsarten	85
(1) Geschäftsführungstätigkeit	85
(2) Haftungsübernahme	87
(3) Nutzungsüberlassung	88
(4) Kapitalüberlassung	88
b) Gesellschaft an Gesellschafter	89
aa) Nutzungsüberlassung	89
bb) Kapitalüberlassung	89
2. Veräußerung von Wirtschaftsgütern	90
a) Besteuerung des Vorgangs	90
b) Unübliche Gegenleistung	93
IV. Gründung und Liquidation sowie Gesellschafterwechsel	94
1. Gründung der Gesellschaft	94
2. Anteilsübertragung	96
a) Anteilsveräußerung	96
b) Anteilserwerb/Ergänzungsrechnungen	98
3. Ende der Gesellschaft	100
C. Einzelne Überschusseinkunftsarten und besondere Besteuerungstatbestände	102
I. Sonderkonstellation: Zbragesellschaft	103
1. Definition	103
2. Rechtsfolgen	104
a) Grundsatz	104
b) Wirtschaftsgüter als anteiliges Betriebsvermögen	105
c) Keine Anwendbarkeit mitunternehmerspezifischer Regelungen	106
d) Gewerbesteuer	107
e) Zinsschranke	107
3. Verfahrensrecht: Rechtsprechung des Großen Senats des BFH vom 11.4.2005	108
4. Ermittlung der Einkünfte	110
II. Einkünfte aus Kapitalvermögen	110
1. Gegenstand der Besteuerung	110
2. Laufende Einkünfte	112
a) Ebene der Gesellschaft	112
b) Ebene des Gesellschafters	112
c) Verfahrensrechtliche Aspekte	113

Inhaltsverzeichnis

3. Veräußerungsgeschäfte	114
a) Verwirklichung des Einkünftetatbestandes	114
aa) Verwirklichung durch die Gesellschaft	114
bb) Verwirklichung durch die Gesellschafter	115
b) Einkünfteermittlung	117
c) Verfahrensrechtliche Aspekte	118
aa) Feststellungsverfahren	118
bb) Erklärungspflicht und Rechtsschutz	119
d) Folgen für die Praxis	120
III. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	121
1. Laufende Einkünfte	121
2. Gewerblicher Grundstückshandel	121
a) Drei-Objekt Grenze	121
b) Gesellschaft als Grundstückshändler	122
c) Gesellschafter als Grundstückshändler	123
aa) Relevante Veräußerungstatbestände	123
bb) Verfahrensrecht	125
cc) Folgen für die Praxis	125
3. Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG	125
4. Sinngemäße Anwendung des § 15b EStG	128
IV. Sonstige Einkünfte	128
1. Gegenstand der Besteuerung	128
2. Verwirklichung des Einkünftetatbestandes	129
a) Verwirklichung durch die Gesellschaft	129
b) Verwirklichung durch die Gesellschafter	131
3. Ermittlung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften	132
4. Verfahrensrechtliche Aspekte	133
a) Feststellungsverfahren	133
b) Erklärungspflicht und Rechtsschutz	134
5. Folgen für die Praxis	134
V. Sonderfall: Einkünfte aus § 17 EStG	135
1. Gegenstand der Besteuerung	135
2. Verwirklichung des Einkünftetatbestandes	135
3. Ermittlung der Einkünfte	136
4. Verfahrensrechtliche Aspekte	136

Kapitel 2. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Umwandlungssteuerrecht

Kapitel 2. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Umwandlungssteuerrecht	137
A. Einleitung	138
B. Zivilrechtliche Grundlagen des UmwG	140
I. Formwechsel	140
II. Verschmelzung	140
III. Spaltung	140
C. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft als übertragender Rechtsträger im Zuge einer Umwandlung	141
I. Formwechsel	141
1. Formwechsel der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft	141
2. Formwechsel der vermögensverwaltenden Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft	147

Inhaltsverzeichnis

II. Verschmelzung	149
1. Verschmelzung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf eine Personengesellschaft	149
2. Verschmelzung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft	150
III. Auf- und Abspaltung	151
IV. Ausgliederung	152
D. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft als übernehmender Rechtsträger	153
I. Formwechsel	153
1. Formwechsel einer Personengesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft	153
2. Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft	156
II. Verschmelzung	157
III. Auf- und Abspaltung	159
IV. Ausgliederung	163
E. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft als Gesellschafterin eines umgewandelten Rechtsträgers	164
I. Formwechsel	164
II. Verschmelzung	167
III. Auf- und Abspaltung	167
IV. Ausgliederung	168
F. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft als Tochtergesellschaft eines umgewandelten Rechtsträgers	169
I. Formwechsel	170
II. Verschmelzung	172
III. Auf- und Abspaltung	172
IV. Ausgliederung	172
G. Zusammenfassung	173

Kapitel 3. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Umsatzsteuerrecht

	174
A. Einführung	175
I. Vorbemerkungen	175
II. Umsatzsteuerliche Rechtsgrundlagen	176
B. Vermögensverwaltung und umsatzsteuerliche Kernfragen	177
C. Umsatzsteuerlicher Leistungsbegriff	178
I. Allgemeine nationale Abgrenzungskriterien	178
II. Leistungsbegriff gem. Art. 9 MwStSystRL und dessen Auslegung durch den EuGH	179
III. Vermögensverwaltende Tätigkeiten: umsatzsteuerbare Leistungen? ..	180
D. Unternehmereigenschaft vermögensverwaltender Personengesellschaften	181
I. Steuerlicher Begriff der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	181
II. Unternehmerfähigkeit	182
III. Nachhaltige Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten	183
IV. Selbständigkeit	184
V. Einnahmeerzielung	185
E. Das Unternehmen vermögensverwaltender Personengesellschaften	185

Inhaltsverzeichnis

F. Leistungsaustausch mit vermögensverwaltenden Personengesellschaften . .	187
I. Leistungserbringung gegenüber Dritten	187
II. Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter	188
III. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft	189
G. Umsatzsteuerliche Behandlung der vermögensverwaltenden Tätigkeiten .	192
I. Verwaltung von Beteiligungen	192
II. Vermietung und Verpachtung	193
III. Andere Tätigkeiten (Beratung, Kreditvergabe u.a.)	194
H. Vorsteuerabzug	195
I. Allgemeines	195
II. Vorsteuerabzugsbeschränkungen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften und Gestaltungsmöglichkeiten	196
J. Vermögensverwaltende Personengesellschaft im Konzern	197
I. Rolle einer Holding	197
II. Beteiligung an umsatzsteuerlicher Organschaft	199
K. Sondersachverhalte mit Praxisrelevanz	202
I. Gründung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	202
II. Beendigung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	202
III. Umwandlungsvorgänge	203
L. Resümee	203

Kapitel 4. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht

	205
A. Problemstellung	206
B. Steuerpflicht	207
I. Typisierung der Vermögensübertragungen	207
II. Steuerliche Würdigung der Vermögensübertragungen	211
1. Überblick	211
2. Vermögensübertragungen zu Lebzeiten des Gesellschafters	213
3. Vermögensübertragungen nach dem Tod des Gesellschafters	221
III. Überblick über die Steuerpflicht der Vermögensübertragungen	224
C. Wertermittlung	225
I. Grundlagen: Der steuerpflichtige Erwerb	225
II. Bewertung	227
1. Grundlagen	227
2. Anteile an Kapitalgesellschaften	228
3. Anteile an Personengesellschaften	232
4. Mittelbare Unternehmensbeteiligungen	233
5. Grundvermögen	233
6. Kapitalforderungen und -schulden	237
7. Weitere Wirtschaftsgüter	239
III. Steuerbefreiungen	240
1. Sachliche Steuerbefreiungen	240
a) Überblick	240
b) Steuerbefreiung des Betriebsvermögens	246
aa) Überblick über die derzeit geltenden Regelungen des Erbschaftsteuergesetzes	246
bb) Überblick über die möglichen Neuregelungen des Erbschaft- steuergesetzes in Folge des Urteils des BVerfG vom 17.12.2014 durch den Gesetzesentwurf der Bundesregierung (Juli 2015) .	247

Inhaltsverzeichnis

(1) Überblick über das Urteil des BVerfG vom 17.12.2014	247
(2) Überblick über die Kernpunkte des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung (Juli 2015)	249
(3) Bewertung des Gesetzesentwurfs des BMF	255
cc) Gestaltungsmöglichkeiten auf Grundlage der aktuellen gesetzlichen Regelungen (2015), d.h. vor Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG	256
(1) Gewerbliche Infizierung	257
(2) Gewerbliche Prägung	262
(3) Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft	263
(4) Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen ...	264
(5) Umqualifizierung der Beteiligung auf Ebene des Bedachten	265
dd) Ausblick auf Gestaltungsmöglichkeiten unter Berücksichtigung einer möglichen Anpassung des ErbStG an die Rechtsprechung des BVerfG durch den Gesetzesentwurf der Bundesregierung vom Juli 2015	265
c) Steuerbefreiung der Anteile an Kapitalgesellschaften	267
d) Steuerbefreiung der zu "Wohnzwecken vermieteten Grundstücke	271
2. Persönliche Steuerbefreiungen	272
D. Besteuerung	274
I. Besteuerung der Vermögensübertragung	274
1. Berechnung der Steuer	274
2. Steuerfestsetzung und Erhebung	276
II. Besteuerung der Erbengemeinschaft	278
Vierter Teil. Internationales Steuerrecht	283
Kapitel 1. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im Außensteuerrecht	283
A. Problemstellung	284
I. § 1 AStG im Überblick	285
1. Anwendungsbereich	286
2. Besonderheiten bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	287
II. Die §§7ff. AStG im Überblick	288
1. Einbezug von Personengesellschaften	289
2. Switch over, § 20 Abs. 2 AStG	290
B. Internationale Verflechtungen – Berichtigung von Einkünften	292
I. Ziel und Anwendungsbereich von § 1 AStG	292
II. Verhältnis des § 1 AStG zur Vermögensverwaltung	295
1. Allgemeiner Tatbestand der Einkünftekorrektur	295
2. Nahestehende Person	297
a) Wesentliche Beteiligung und beherrschender Einfluss	299
b) Einflussnahmemöglichkeit	301
3. Geschäftsbeziehung	302
a) Erfasste Einkunftsarten	302
b) Ausdehnung auf die nahestehende Person	303
c) Besonderheiten bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft	305

Inhaltsverzeichnis

C. Die Hinzurechnungsbesteuerung	305
I. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft in der Systematik der Hinzurechnungsbesteuerung	305
1. Schnittstelle zwischen der vermögensverwaltenden Personengesellschaft und der Hinzurechnungsbesteuerung	305
2. Personengesellschaften	306
3. Systematische Stellung von §7 Abs. 3 AStG	311
II. Reichweite von §7 Abs. 3 AStG	313

Kapitel 2. Die vermögensverwaltende Personengesellschaft im DBA-Recht

A. Problemstellung	316
B. Begründungsansätze	321
I. Nationales Steuerrecht	321
1. Abgabenordnung	321
a) Problemstellung	321
b) Das Verhältnis von § 12 Satz 1 AO und § 12 Satz 2 AO	322
c) Die Bedeutung des Unternehmensbegriffs in § 12 AO	324
d) Zwischenfazit	328
2. Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz	328
a) Einkommensteuergesetz	328
b) Körperschaftsteuergesetz	329
3. Gewerbesteuergesetz	330
4. Umwandlungssteuergesetz	331
5. Umsatzsteuergesetz	331
a) „Gewerbebetrieb“ versus „Unternehmen“	331
aa) Allgemeines	331
bb) Bedeutung der Betriebsstätte	332
b) Unternehmensbegriff	332
aa) Systematische Überlegungen	332
(1) Selbstständigkeit	334
(2) Gewerbliche oder berufliche Tätigkeit	335
(3) Nachhaltigkeit	336
(4) Tätigkeit im Leistungsaustausch	337
bb) Vermögensverwaltung als Unternehmen	337
cc) Bedeutung der Betriebsstätte bei Vermögensverwaltung . . .	339
c) Zwischenfazit	342
II. Internationales Steuerrecht	342
1. Außensteuergesetz (Hinzurechnungsbesteuerung)	342
a) Passive Einkünfte aus Vermögensverwaltung	342
b) Reichweite der Betriebsstättenfiktion	345
aa) Systematische Überlegungen	345
bb) Fallkonstellationen	348
c) Zwischenfazit	351
2. Außensteuergesetz (§ 1 AStG)	352
III. Fazit und Bewertung	354
C. Folgerungen für die Lösung von DBA-Fällen	359
I. Vermögensverwaltende Personengesellschaften de lege lata	359
1. DBA-Anwendung durch Verwaltung und Rechtsprechung	359
a) Finanzverwaltung	359

Inhaltsverzeichnis

aa) Grundfall	359
bb) Gewerblich geprägte Personengesellschaften	360
b) BFH	361
aa) Grundfall	361
bb) Gewerblich geprägte Personengesellschaften	361
2. Relevanz der vorliegenden Untersuchungsergebnisse	363
a) Übertragbarkeit auf das Abkommensrecht	363
b) Konsequenzen	363
II. Fallkonstellationen	365
1. Grundsätze	365
a) Ansässige Person	365
b) Anwenderstaatsorientierte Einkünftezuordnung	365
c) In Betracht kommende Einkunftsartikel	370
2. Zweiseitige Sachverhalte	370
a) Inbound-Fälle	372
b) Outbound-Fälle	374
3. Dreieckssachverhalte	375
a) Deutschland als Ansässigkeitsstaat	375
b) Deutschland als Quellenstaat	376
c) Deutschland als Drittstaat	377
III. Versuch einer Neuorientierung	378
1. Standortbestimmung	378
2. Thesen	378
3. Begründungsansätze	379
a) Wortlaut des OECD-MA („Geschäftstätigkeit“)	379
b) Maßgeblichkeit des Gewerbebetriebs fraglich	380
aa) Schrifttum	380
bb) Rechtsprechung	381
c) Grundannahmen der herrschenden Meinung	382
d) Unternehmen versus Vermögensverwaltung	384
e) Zur Frage der Betriebsstätte	385
4. Fazit	386
Stichwortverzeichnis	389