

STEUERLEHRGÄNGE  
**DR. BANNAS**

**BERLINER SEMINAR**   
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

# Einkommensteuer

## Teil III

### Personengesellschaft und Mitunternehmerschaft

**Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2010**

## Inhaltverzeichnis

<b>1. ALLGEMEINES - EINKUNFTSART</b>	<b>3</b>
<b>2. GRUNDSÄTZE ZU § 15 ABS. 1 NR. 2 ESTG</b>	<b>8</b>
<b>3. MITUNTERNEHMERSCHAFT</b>	<b>10</b>
<b>4. STILLE GESELLSCHAFT, § 230 HGB</b>	<b>15</b>
4.1 Begriff und Wesen der stillen Beteiligung	16
4.2 Behandlung der Bezüge stiller Gesellschafter	17
4.4 Unterscheidung typisch stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen	19
<b>5. UNTERBETEILIGUNG</b>	<b>20</b>
5.1 Übung Unterbeteiligung	21
5.2 Lösung Unterbeteiligung	22
<b>6. VERDECKTE (FAKTISCHE) MITUNTERNEHMERSCHAFT</b>	<b>25</b>
<b>7. ERBENGEMEINSCHAFT, EHEL. GÜTERGEMEINSCHAFT, BRUCHTEILSGEMEINSCHAFTEN ALS MITUNTERNEHMERSCHAFTEN</b>	<b>27</b>
<b>8. GEWINNERMITTLUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>28</b>
8.1 Steuerliche Gewinnermittlung einer Personengesellschaft	28
8.2 Gewinn erster Stufe	34
8.2.1 Aufstellung der Handelsbilanz	34
8.2.2. Aufstellung der Steuerbilanz	35
8.2.3. Aufstellung der Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter	38
8.3 Gewinn zweiter Stufe	44
8.3.1 Aufstellung der Sonderbilanzen für die Gesellschafter	44
8.3.2 Übungen Vorwegvergütung	48
<b>9. SONDERVERGÜTUNGEN</b>	<b>56</b>
9.1 Vergütungen für die Hingabe von Darlehen an die Personengesellschaft	58
9.1.1 Darlehen als Sonderbetriebsvermögen	58
9.1.2 Vergütungen im einzelnen	64
9.1.3 Buchmäßige Behandlung	64

<b>9.2 Darlehen der Personengesellschaft an einen Gesellschafter</b>	<b>66</b>
<b>9.3 Tätigkeitsvergütungen</b>	<b>69</b>
<b>9.4 Überlassung vom WG</b>	<b>71</b>
<b>9.5 Sonder – Betriebsausgaben</b>	<b>72</b>
<b>10. § 15 ABS. 1 S. 1 NR. 2 SATZ 2 ESTG</b>	<b>73</b>
<b>11. ZINSSCHRANKE, § 4H ESTG</b>	<b>74</b>
<b>12. THESAURIERUNGSBEGÜNSTIGUNG, § 34 A ESTG</b>	<b>76</b>

## 1. Allgemeines - Einkunftsart

Was hinsichtlich der Personenunternehmen (Einzelunternehmer, Personengesellschaft) unter einem **Gewerbebetrieb** zu verstehen ist, regeln § 15 Abs. 2 und 3 EStG: Die Abgrenzungen sind stufenweise vorzunehmen. Dabei gelten für Personengesellschaften wichtige Besonderheiten.

Auf der ersten Stufe ist **§ 15 Abs. 2 EStG** zu prüfen (rein **tätigkeitsbezogene Abgrenzung**). Dabei ist zu beachten, dass es neben den sechs ausdrücklich genannten Voraussetzungen zusätzlich ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal gibt:

Es darf keine reine Vermögensverwaltung vorliegen.

Grund: Anderenfalls kämen §§ 20, 21 EStG wegen der dort enthaltenen Subsidiaritätsklauseln nie zur Anwendung, weil die geschriebenen Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb auch beim Vermieter oder beim Kapitalanleger stets vorliegen. Kriterium für Vermögensverwaltung ist die Fruchtziehung aus zu erhaltendem Bestand. Kennzeichnend für den Gewerbebetrieb ist die Umschichtung vorhandenen Vermögens.

### Beispiele:

V hat umfangreichen Grundbesitz und tritt ausschließlich als Vermieter auf.

→ Hier liegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vor, weil lediglich die Früchte (Mietzins) aus dem zu erhaltenden Grundvermögen gezogen werden.

G kauft und verkauft in kurzen Abständen zahlreiche bebaute und unbebaute Grundstücke.

→ Weil die Umschichtung des Vermögens im Vordergrund steht, liegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor (gewerblicher Grundstückshandel).

Soweit ein **Einzelunternehmer gemischte Tätigkeiten** erbringt, ist nach Möglichkeit zu trennen. Im Ergebnis werden dann mehrere Einkunftsquellen bewirtschaftet: Ein Unternehmer kann mehrere Betriebe führen, sogar mehrere Gewerbebetriebe (z.B. ein Bauunternehmen und eine Metzgerei). Wenn eine Trennung der Tätigkeiten nicht möglich ist, wird die Einkunftsquelle der Einkunftsart zugeordnet, die der überwiegenden oder dominierenden Tätigkeit entspricht.

### Beispiel:

A ist Augenarzt und verkauft außerdem Kontaktlinsen. Es ist denkbar, dass zwei Betriebe vorliegen; Beurteilung nach Einzelfall.

Bei **Personengesellschaften** kommt es nun zur zweiten Stufe der Prüfung. Denn diese können gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG dagegen nur einen einheitlichen Tätigkeitsbereich entfalten. Eine Aufteilung auf mehrere Betriebe oder auf betriebliche und private Einkunftsquellen ist nicht möglich.

Nach **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärbetheorie, Infektionstheorie)** wird die Einkunftsart nicht nach der überwiegenden oder dominanten Tätigkeit bestimmt. Stattdessen gilt, dass selbst ein kleiner gewerblicher Anteil in der Gesamttätigkeit diese bereits vollständig mit der Gewerblichkeit infiziert. Allerdings hat der BFH entschieden, dass der gewerbliche Anteil nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sein darf (im Streitfall 1,25 % der Umsätze), H 15.8 Abs.5 EStH „Geringfügige gewerbl. Tätigkeit“.

### Beispiele:

A und B schließen sich zu einer BGB-Gesellschaft zusammen; in diesem Rahmen sind sie als Augenärzte tätig und verkaufen auch Kontaktlinsen.

→ Hier liegt insgesamt nur ein Betrieb vor, der als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist.

D und E schließen sich zu zwei BGB-Gesellschaften zusammen. In der ersten Gesellschaft sind sie ausschließlich als Augenärzte tätig. In der zweiten Gesellschaft verkaufen sie ausschließlich Kontaktlinsen.

→ Jede Personengesellschaft hält einen Betrieb. Die Augenarztpraxis ist freiberuflich, das Kontaktlinsenstudio gewerblich tätig. Allerdings ist auf eine saubere Abgrenzung der Bereiche zu achten.

Die Steuerberater F und G schließen sich zu einer BGB-Gesellschaft zusammen. Sie übernehmen für ihre Mandanten Buchführungsarbeiten, Jahresabschlüsse und die Erstellung von Steuererklärungen.

→ Für sich genommen führt die Buchführung zur gewerblichen Tätigkeit. Im Rahmen eines Steuerberatungsbüros kommt dieser Tätigkeit jedoch keine eigenständige Bedeutung zu. Sie schafft erst die Basis für die eigentliche Steuerberatungstätigkeit. Deshalb ist die Tätigkeit insgesamt freiberuflich.

Die Steuerberater H und I schließen sich zu einer „BGB-Gesellschaft“ zusammen. Sie übernehmen für ihre Mandanten außer Buchführungsarbeiten, Jahresabschlüssen und Erstellung von Steuererklärungen auch Beratungsleistungen für günstige Kapitalanlagen.

→ Die Tätigkeit ist insgesamt gewerblich. Das ermöglicht dann Steuerberater-KG.

J und K schließen sich zu einer „BGB-Gesellschaft“ zusammen; in diesem Rahmen sind sie als Augenärzte tätig und betreiben eine Augenklinik.

→ Hier liegt insgesamt nur ein Betrieb vor, der als Gewerbebetrieb zu qualifizieren ist.

Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich des Gesellschafters einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft führen nicht zur Abfärbung auf die Einkünfte im Gesamthandsbereich

### **§ 15 Abs.3 Nr.1 2.HS**

Die Beteiligung einer PersGes an einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft als Mitunternehmerin führt ebenfalls zum Abfärben.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG wurde durch das Jahressteuergesetz 2007 daraufhin geändert. Nun gilt auch als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bezieht.

Die Neuregelung gilt auch für Veranlagungszeiträume vor 2006 ( § 52 Abs. 32a EStG).

Da im Gesetz ausdrücklich geregelt ist, dass "die Gesellschaft" diese Beteiligungseinkünfte beziehen muss, steht fest, dass nur Beteiligungen im Gesamthandsvermögen eine Abfärbewirkung verursachen. Im Sonderbetriebsvermögen gehaltene Beteiligungen fallen nicht unter § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

### **Grundsätze der Abfärbetheorie**

Betreibt eine Personengesellschaft neben einer nichtgewerblichen auch eine gewerbliche Tätigkeit, so gilt nach der Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG deren gesamte Tätigkeit als gewerblich.

Zu einer gewerblichen Tätigkeit kommt es immer dann, wenn Steuerpflichtige in einem Tätigkeitsbereich gewerbliche Gewinne erzielen wollen und auch tatsächlich solche Gewinne erzielt haben. Ob die Steuerpflichtigen Gewinne erzielen wollen, ist eine sog. subjektive Tatsache. Sie ist nur anhand äußerer Umstände zu überprüfen.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erfasst nur PersG (OHG, KG, GbR, Partnerschaft, ausländische PersG), nicht aber eine teilweise gewerblich tätige Erbengemeinschaft (BMF v. 14.03.2006, BStBl I S. 253,

Rz. 4 und 47 – bei Verkauf eines Erbteils - , oder eine eheliche Gütergemeinschaft. Auch wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse sind keine PersG, so dass für sie das Trennungsprinzip gilt.

§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. Urteil vom 10.8.1994 I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171 ) auch insoweit zur Anwendung, als der eigentlich gewerblichen Tätigkeit nur eine geringfügige Bedeutung zukommt. Im entschiedenen Fall hatte der Anteil der gewerblichen Treuhandtätigkeit über die Jahre zwischen 6 v.H. und 30 v.H. geschwankt.

Diese Auffassung hat der BFH mit Urteil vom 11.08.1999 (BStBl 2000 II S. 229) verfassungskonform dahingehend eingeschränkt, dass jedenfalls eine Tätigkeit von ganz untergeordneter Bedeutung, die kaum in Erscheinung tritt, keine umqualifizierende Wirkung entfalten darf; in einem solchen Falle würde die "unschädliche Tätigkeit" eine unverhältnismäßige Rechtsfolge auslösen und eine Bedeutung erlangen, die ihr von ihrem Gewicht her nicht zukomme. Diese widerspreche dem Gebot der Proportionalität. Im entschiedenen Fall betrug der Anteil der Warenverkäufe lediglich 1,25% der Gesamtumsätze, H 15.8 Abs.5 EStH.

Eine Abfärbung tritt nur ein, wenn die Gesellschaft selbst gewerbliche Tätigkeiten ausübt. Gewerbliche Einkünfte eines Gesellschafters in dessen Sonderbereich führen dagegen nicht zur Abfärbung (so auch BFH v. 28.06.2006, BStBl 2007 II S. 378).

Eine Abfärbung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kann z.B. dann vermieden werden, wenn die gewerbliche Tätigkeit in eine (personenidentische) Personengesellschaft ausgegliedert wird.

### **Gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter**

Beteiligt sich eine sogenannte Freiberufler-Kapitalgesellschaft mitunternehmerisch an einer Freiberufler-Personengesellschaft, so erzielt die Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte (BFH v. 08.04.2008, VIII R 73/05).

Eine Personengesellschaft entfaltet nur dann eine Tätigkeit, die die Ausübung eines freien Berufs gem. § 18 EStG darstellt, wenn sämtliche Gesellschafter die Merkmale des freien Berufes erfüllen, denn die tatbestandlichen Voraussetzungen der Freiberuflichkeit können nicht von der Personengesellschaft selbst, sondern nur von den natürlichen Personen erfüllt werden.

Übt ein Gesellschafter keinen freien Beruf aus, so gilt nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die gesamte, mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb. Erfüllt auch nur einer der Gesellschafter diese Voraussetzungen nicht, so erzielen alle Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine GmbH erzielt in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 8 Abs. 2 KStG. Sie kann keine freiberuflichen Einkünfte beziehen, auch dann nicht, wenn die Art der Tätigkeit der des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG entspricht und die Gesellschafter sämtlichst die dort genannten Voraussetzungen erfüllen. Wenn die GmbH die Stellung eines Mitunternehmers in der Personengesellschaft hat, färbt ihre Einkunftsart (§ 15 EStG) auf alle anderen Gesellschafter der Personengesellschaft ab und führt außerdem zur Gewerbesteuerpflicht der Personengesellschaft selbst.

## **Vermeidung der Abfärbung**

### **Gewerbliche Tätigkeit nur durch einen Gesellschafter**

Wird die gewerbliche Tätigkeit von einem Gesellschafter auf eigene Rechnung übernommen, wird die Abfärbung vermieden (evtl. unter Reduzierung seines Anteils am Gewinn der Gesellschaft).

### **Ausgliederungsmodell**

Der BFH hat das Ausgliederungsmodell selbst empfohlen, und zwar unter Hinweis auf das Urteil vom 10.11.1983, BStBl II 1984,152. Liegen nämlich zivilrechtlich mehrere PersG vor, sind einkommensteuer- und gewerbesteuerrechtlich grundsätzlich - auch bei Gesellschafteridentität - mehrere Unternehmerschaften mit selbständigen Gewerbebetrieben gegeben. Diese Auffassung wird durch die neuere BFH-Rspr. gestützt. Die Qualifikation als Gesellschaftsvermögen hat nämlich Vorrang vor der Zuordnung als Sonder-BV (BFH BStBl II 1996, 82; BStBl II 1996, 93 sowie BFH DStR 1996, 1521). Die Mitunternehmeranteile sind danach weder Gesellschaftsvermögen der Beteiligungsgesellschaft noch SonderBV ihrer Gesellschafter.

Die Gewerblichkeit der Obergesellschaft kann für die Zukunft vermieden werden, wenn die Beteiligung an der gewerblich tätigen Untergesellschaft aus dem Gesellschaftsvermögen der Obergesellschaft entnommen und auf die Gesellschafter der Obergesellschaft entsprechend ihren Anteilen an der Obergesellschaft oder auf eine andere GbR übertragen wird. Diese Ausgliederung kann ohne Gewinnrealisierung vorgenommen werden, da die in den Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven trotz der Entnahme weiterhin steuerlich verhaftet bleiben.

### **Keine Abfärbegefahr für Einzelunternehmer**

Der Verkauf von Medikamenten durch einen Tierarzt führt zu gewerblichen Einkünften, die aber getrennt von den freiberuflichen Einkünften zu beurteilen sind. Der Gewinn wird also in einen freiberuflichen und einen gewerblichen Teil aufgeteilt.

## **2. Grundsätze zu § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**

Durch diese Vorschrift hat der Gesetzgeber versucht, die Schwierigkeiten der unterschiedlichen Behandlung von Personengesellschaften im Handelsrecht und Steuerrecht zu lösen.

Im Handelsrecht erhält die Personengesellschaft eine gewisse rechtliche Selbständigkeit; sie erhält eine der juristischen Person angenäherte Stellung.

Im Einkommensteuerrecht ist eine Personengesellschaft kein Steuersubjekt, da sie weder ESt noch KSt zahlt. Das Steuerrecht kennt lediglich den einzelnen Gesellschafter als steuerrechtliches Subjekt.

Allerdings muss der Gewinn der Personengesellschaft für diese ermittelt und dann zum Zweck der Besteuerung auf die einzelnen Gesellschafter verteilt werden. Aus diesem Grund wird heute in der ESt die Personengesellschaft insoweit als Steuersubjekt angesehen, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind (BFH 1984 II 751). Das heißt, die Personengesellschaft ist nicht Steuersubjekt, aber Subjekt der Gewinnermittlung.

### **Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG:**

- **Vorhandensein einer Personengesellschaft**
- **Stellung des Gesellschafters als Mitunternehmer (MU)**

### **Rechtsfolgen:**

Zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb** gehören:

- **die Gewinnanteile der Mitunternehmer**
- **die Vergütungen, die der MU von der Gesellschaft erhält für**
  - **Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft**
  - **Hingabe von Darlehen**
  - **Überlassung von Wirtschaftsgütern**

Die Sondervergütungen sind somit nicht Teil des Gewinnanteils iSd 1. Halbsatzes, sondern nach dem 2. HS mit diesem zusammenzurechnen.

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG ist hinsichtlich des Gewinnanteils eine **Zurechnungsnorm**.

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 Teils. 2 EStG hat u. a. den Sinn in einer Besteuerung der Sondervergütungen in der GewSt. Darüber hinaus wird hierdurch sichergestellt, dass für überlassene WG an die Personengesellschaft bei einer evtl. Veräußerung die Besteuerung der stillen Reserven nicht verloren geht. Insoweit liegt hierin eine **Qualifikationsnorm**.

Trotz der systematischen Stellung der Besteuerung von **Mitunternehmern** unter § 15 EStG (und damit zur Erläuterung der Einkunftsart "Gewerbebetrieb" gehörend), gelten diese Grundsätze **auch** bei

- **Land- u. Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 7 EStG) und**
- **Selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 S 2 EStG).**

### 3. Mitunternehmerschaft

**Rechtsgrundlage:** § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

"Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist"

**Begriff "Mitunternehmer"** = steuerlicher Begriff  
nicht deckungsgleich mit den Begriffen Gemeinschaftler/  
Gesellschafter lt. BGB und HGB

Zur **Auslegung** des Begriffes

1. Begriff ist inhaltlich und nicht formalrechtlich abzugrenzen.
2. Der Begriff "Mitunternehmer" gilt für alle Formen der Personengesellschaften in gleicher Weise.
3. Die Gesellschafter einer Personengesellschaft sind weitgehend dem Einzelunternehmer gleichzustellen.

**Anwendungsbereich** Gewerbliche Unternehmen

L+F Betriebe, § 13 Abs. 7 EStG

Praxisgemeinschaften u.ä. § 18 Abs. 4 EStG

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist nicht jeder zivilrechtliche Gesellschafter einer Personengesellschaft auch Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Mitunternehmer ist er vielmehr dann, wenn er aufgrund seiner gesellschaftsrechtlichen (oder einer wirtschaftlich vergleichbaren) Stellung Mitunternehmerinitiative ausüben kann und ein Mitunternehmerisiko trägt.

**Mitunternehmerrisiko** bedeutet gesellschaftsrechtliche Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines Unternehmens. Im Regelfall wird dieses Risiko durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens, einschließlich eines Geschäftswerts, vermittelt.

**Mitunternehmerinitiative** bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen. Ausreichend ist indes bereits die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind.

Da der gesetzlich nicht näher erläuterte Begriff des Mitunternehmers einer abschließenden Definition nicht zugänglich ist, können die Merkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein, sog. Typusbegriff. Deshalb kann z.B. ein geringeres Initiativrecht durch ein besonders stark ausgeprägtes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Allerdings müssen beide Merkmale vorliegen. Ob das zutrifft, ist unter Berücksichtigung aller die rechtliche und wirtschaftliche Stellung einer Person insgesamt bestimmenden Umstände zu würdigen.

Ebenso wenig muss die Gesellschaft nach außen hin als solche auftreten. Es reicht, dass zwischen den Beteiligten eine Innengesellschaft besteht.

Auch wenn eine partnerschaftliche Zusammenarbeit nicht vorgenommen wird, so reichen in der Regel zur Annahme einer Mitunternehmerinitiative bereits die bloßen Kontrollbefugnisse aus, insbesondere bei einem stark ausgeprägten Mitunternehmerrisiko.

## Zum Begriff „Mitunternehmer“

**Mitunternehmer** ist, wer

1. a) zivilrechtlich GESELLSCHAFTER  
einer Personengesellschaft (**Außen- oder Innengesellschaft**) ist

**oder**

- b) in einem diesem wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnis steht  
(z. B. **Erben-, Güter-, Bruchteilsgemeinschaft**)

und

2. UNTERNEHMERINITIATIVE  
entfalten kann

3. UNTERNEHMERRISIKO  
trägt

= Möglichkeit der Teilhabe  
an den unternehmerischen  
Entscheidungen,  
wie sie Gesellschaftern oder  
Geschäftsführern, Prokuristen  
usw. obliegen

= Beteiligung  
a) GEWINN UND VERLUST  
und  
b) an den stillen RESERVEN  
des Anlagevermögens

## Unternehmerinitiative

**= Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen**  
**H 15.8 Abs.1 EStH**

= vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als

- Geschäftsführern,
- Prokuristen oder
- anderen leitenden Angestellten obliegen.

Ausreichend ist schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die wenigstens den

- Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten
- angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den
- gesellschaftsrechtl. Kontrollrechten nach § 716 I BGB entsprechen.

BFH v. 25.06.1984, BStBl II, 769)

**Mitunternehmerinitiative liegt vor, wenn der Beteiligte selbst den Erfolg des Unternehmens durch eigene Entscheidungen beeinflussen kann oder unternehmerische Entscheidungen seiner Partner blockieren kann.**

## Mitunternehmerrisiko

**= gesellschaftsrechtl. (oder dieser wirtschaftl. vergleichbare) Teilhabe am Erfolg oder Mißerfolg eines GewBetr.**  
**H 15.8 Abs.1 EStH**

Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer

- am Gewinn und Verlust des Unternehmens und
- an den stillen Reserven einschl. eines etwaigen Geschäftswertes beteiligt ist.

Es sind jedoch auch Abstufungen denkbar, bis zu denen noch Mitunternehmerrisiko angenommen werden kann, da im Gegensatz zum Einzelunternehmen immer mehrere Personen das Risiko tragen.

### **Anhaltspunkte für Mitunternehmerrisiko mit Abstufungen:**

- Beteiligung am laufenden Gewinn- und Verlust + Beteiligung an den stillen Reserven einschl. eines Geschäftswerts.
- Im Regelfall Verlustbeteiligung notwendig, die jedoch begrenzt sein kann, z. B. bei Kommanditisten bis zur Höhe ihrer Einlage.
- Beteiligung am Vermögen.
- Unmittelbare bürgerlich-rechtl. Haftung.
- Am Geschäftserfolg orientiertes Entnahmerecht.
- Für Beteiligung an den stillen Reserven genügt die Beteiligung am Liquidationserlös (BStBl 89 II, 758), die Vereinbarung einer Buchwertabfindung im Falle des zwischenzeitl. Ausscheidens ist unschädlich.

Das Mitunternehmerrisiko kann sich aus dem Gesellschaftsvertrag und/oder dem BGB/HGB ergeben.

### **Beteiligung am Vermögen**

Grundsätzlich Beteiligung am AV,

Beteiligung bei Ausscheiden und Auflösung an den stillen Reserven,

Beteiligung am Geschäftswert nicht zwingend (Wert ist schwierig zu ermitteln (BStBl II 73, 528).

Ist im Gesellschaftsvertrag der Ausschluss von den stillen Reserven nur für bestimmte Fälle vorgesehen (Kündigung des Gesellschafters, Tod des Gesters), so ist dies unschädlich.

Beteiligung am Vermögen ist jedoch nicht zwingend bei Gelegenheitsgesellschaften, die kein eigenes Vermögen besitzen und den Gewinn sofort verteilen (BStBl II 73, 528).

### **Betrachtung der Gesamtumstände**

Je stärker die einzelnen Kriterien vorliegen, desto eher ist der Beteiligte Mitunternehmer. Nach der Rechtsprechung ist über das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft durch eine Gesamtwürdigung der Verhältnisse zu entscheiden. Dabei kann ein schwaches Unternehmerrisiko durch eine starke Unternehmerinitiative (BFH, BStBl 98 II, 480, BStBl II 99, 286) kompensiert werden und umgekehrt.

Ein Merkmal darf aber nicht vollständig fehlen (s.a BFH, BStBl II 2000, 183). Z. B. H 15.8 (1)

>Mitunternehmerrisiko< EStH: Je nach den Umständen des Einzelfalls können jedoch auch andere Gesichtspunkte, z. B. eine besonders ausgeprägte unternehmerische Initiative, verbunden mit einem bedeutsamen Beitrag zur Kapitalausstattung des Unternehmens in den Vordergrund treten (BFH, BStBl 1981, 210).

#### 4. Stille Gesellschaft, § 230 HGB

typische		atypische
<u>Voraussetzung:</u> Keine Mitunternehmerschaft		<u>Voraussetzung:</u> Mitunternehmerschaft - Gewinn und Verlust - stille Reserven
<u>Einkunftsart:</u> § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen		<u>Einkunftsart:</u> § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb

## 4.1 Begriff und Wesen der stillen Beteiligung

### Beteiligung

- in Form eines Gesellschaftsverhältnisses i.S.d. § 705 BGB  
**Innengesellschaft**, da
  - keine gemeinsame Vertretung nach außen
  - kein Gesamthandsvermögen
  - keine Eintragung ins Handelsregister
- an **Handelsgewerbe**
  - Inhaber Kaufmann
  - oder Kapitalgesellschaft
- mit einer **Vermögenseinlage**
  - regelmäßig Geld
  - andere Wirtschaftsgüter (Sachwerte, Know how)
  - auch Arbeitskraft möglich.

Die Einlage geht in das Vermögen des Geschäftsinhabers über,  
§ 230 Abs. 1 HGB = kein Gesamthandsvermögen.

Die Vermögenseinlage muss bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages einen Vermögenswert darstellen.

- am **Gewinn und Verlust**, § 232 Abs. 1 HGB
  - Verluste aber nur bis zur Höhe der eingezahlten oder rückständigen Einlage, § 232 Abs. 2 HGB
  - kann vertraglich anders geregelt werden
- **Kontrollrechte**, § 233 HGB
  - Abschrift Jahresabschluss
  - Einsicht in die Bücher
- **Auseinandersetzung** nach Auflösung der Gesellschaft
  - "Stiller" erhält sein Guthaben in Geld, § 235 Abs. 1 HGB, zuzüglich einen Anteil an schwebenden Geschäften, § 235 Abs. 2 HGB

## 4.2 Behandlung der Bezüge stiller Gesellschafter

	typisch stille Gesellschaft		atypische stille Gesellschaft	
<b>Einlage im:</b>	PV	BV	PV	BV
<b>Einkunftsart:</b>	Kapitalvermögen § 20 I 4 EStG	Gewerbebetrieb § 15 EStG i.V.m. § 20 III EStG	Gewerbebetrieb § 15 I 2 EStG	Gewerbebetrieb § 15 I 1+2 EStG
<b>Zeitpunkt der Erfassung:</b>	Zufluss § 11 EStG	Entstehung der Forderung	Gewinn in dem Vz bezogen, in dem das Wj. des Beteiligungs-untern. endet, § 4a II 2 EStG	lfd. Geschäftsvorfall
<b>KapSt:</b>	Ja, § 43 I 3 EStG § 43 a Abs.1 Nr.1 EStG n.F.  Abführung: § 44 I, III, IV EStG	Ja, § 43 I 3 EStG § 43 a Abs.1 Nr.1 EStG n.F.  Abführung: § 44 I, III, IV EStG	Nein	Nein
<b>Behandlung beim Beteiligungs-unternehmen</b>	gewinnmindernd § 4 IV EStG	gewinnmindernd § 4 IV EStG	keine Gewinn-minderung	keine Gewinn-minderung

#### **4.3 Verluste (§ 15 Abs. 4 S. 6 bis 8 EStG)**

- aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften **an Kapitalgesellschaften**
- bei denen der **Gesellschafter oder Beteiligte** eine **Kapitalgesellschaft** ist und als **Mitunternehmer** anzusehen ist
- dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden
- sie dürfen auch **nicht nach § 10 d** abgezogen werden
- **Verluste** mindern jedoch unter den Voraussetzungen des § 10 d EStG die **Gewinne**, die der Gesellschafter oder Beteiligte **in dem unmittelbar vorangegangenen VZ oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus derselben Unterbeteiligung oder Innengesellschaft, z.B. stillen Gesellschaft** bezieht.
- **Ausnahme:** Das gilt **nicht**, soweit der Verlust auf eine **natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt !!**
- **aber lt. StVergAG „Korb II“ ab VZ 2004** Ersatz des bish. Satzes 6 durch die Sätze 6-8, d.h. gilt nunmehr auch bei Zwischenschaltung einer PersGes
- **§ 20 Abs.1 Nr.4 Satz 2** auch bei **typisch stiller Gesellschaft**

#### 4.4 Unterscheidung typisch stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen

Typische stille Gesellschaft		Partiarisches Darlehn
Beteiligung zur Erreichung eines <b>gemeinsamen Zieles</b>		Die Beteiligten verfolgen <b>ohne jeden gemeinsamen Zweck</b> lediglich ihre eigenen Interessen
<b>gesellschaftliches Element</b>		
<b>Gewinn- und Verlustbeteiligung</b> möglich		<b>nur Gewinnbeteiligung</b> (keine Verlustübernahme)
<b>Kontrollrechte</b> , § 233 HGB		<b>keine oder nur sehr geringe Kontrollrechte</b>
Beteiligung ist <b>nicht übertragbar</b>		Darlehen ist ohne Zustimmung des Darlehensnehmers auf einen Dritten <b>übertragbar</b>

#### Unterschiede bei der Einkommensteuer

##### Keine:

Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters und des partiarischen Darlehensgebers sind Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und unterliegen der Kapitalertragsteuer, § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG.

#### Unterschiede bei der Gewerbesteuer

Hinzurechnung nach **§ 8 Nr. 1 c) GewStG mit 25% der Summe aus § 8 Nr. 1 GewStG, soweit diese 100.000 Euro übersteigt**

Hinzurechnung gem. **§ 8 Nr. 1 a) GewStG mit 25% der Summe aus § 8 Nr. 1 GewStG, soweit diese 100.000 Euro übersteigt**

## 5. Unterbeteiligung

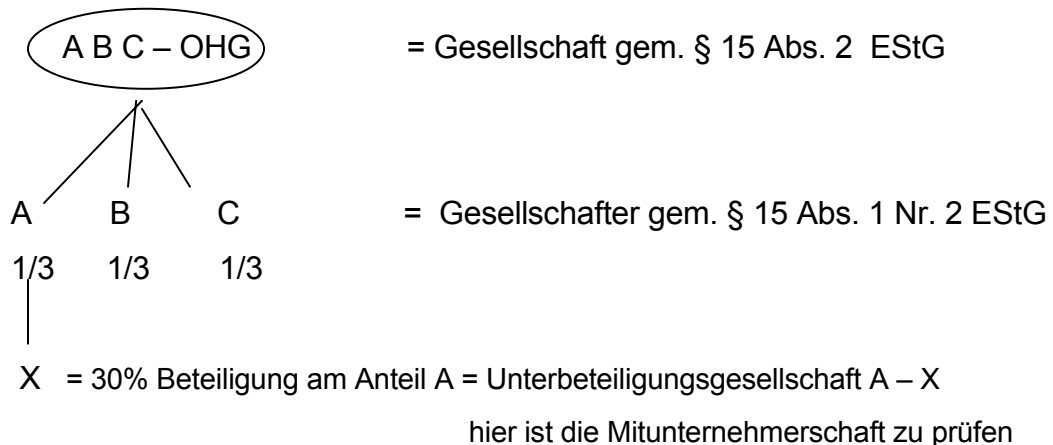
### ➤ Innengesellschaft

➤ GbR i.S.d. §§ 705 ff BGB

➤ besitzt **kein Gesamthandsvermögen**, nur schuldrechtliche Beziehungen

➤ **keine stille Gesellschaft** lt. HGB

### Beispiel:



Es handelt sich um zwei Gesellschaften:

- OHG als Mitunternehmerschaft
- Unterbeteiligungsgesellschaft (**typisch** oder **atypisch**)

Keine Mitunternehmerschaft	Mitunternehmerschaft
<ul style="list-style-type: none"> <li>• § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG für Unterbeteiligung</li> <li>• Sonder-BA für Hauptgesellschafter</li> <li>• Kapitalertragsteuer, § 43 Abs. 1 Nr. 3 EStG</li> <li>• Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 c GewStG</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mitunternehmerrisiko und -initiative</li> <li>• Beteiligung am Anteil des Hauptgesellschafters</li> <li>• 2 Gesellschaften gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</li> <li>• Unterbeteiligungsgesellschaft mit gesonderter Feststellung</li> <li>• <u>Ausnahme</u>: § 179 Abs. 2 S. 3 AO, Verdeckte Mitunternehmerschaft</li> </ul>

## 5.1 Übung Unterbeteiligung

### Ausgangssachverhalt (2009)

A, B und C sind zu je 1/3 Gesellschafter einer OHG. C hat D an seinem OHG-Anteil beteiligt. Der Gewinn der OHG lt. Handelsbilanz 01 beträgt 150.000 Euro. Der Gewinnanteil von D wird im Jahr 02 ausgezahlt. Für den Vertrag zwischen C und D gelten die Vorschriften der §§ 230 ff HGB.

#### Fall 1:

D ist mit 20% am Gewinn und Verlust aber nicht an den stillen Reserven beteiligt.

a) Die Unterbeteiligung ist A und B bekannt.

b) Die Unterbeteiligung soll geheim bleiben.

#### Fall 2:

D ist mit 10% am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven im Fall der Veräußerung beteiligt.

a) Die Unterbeteiligung ist A und B bekannt.

b) Die Unterbeteiligung soll geheim bleiben.

#### Aufgabe:

- Nehmen Sie zur Art der Beteiligung Stellung
- Welche Einkünfte hat der Unterbeteiligte?
- Wie hoch sind die Einkünfte und wann sind sie zu erfassen?
- Führen Sie in allen möglichen Fällen die Gewinnfeststellungen durch.
- Ermitteln Sie in allen Fällen den Gewerbeertrag.
- Wie wäre im Fall 2 zu entscheiden, wenn D ein Darlehn an C gewährt hat und dafür einen festen Zins von jährlich 10.000 Euro erhält? Das Darlehen diene bei C zur Finanzierung seiner Beteiligung.

## 5.2 Lösung Unterbeteiligung (2009)

### Fall 1:

**Typische Unterbeteiligung**, da keine Beteiligung an den stillen Reserven gegeben ist. D erzielt Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Die Einkünfte sind bei Zufluss in 02 zu versteuern. Kapitalertragsteuer ist gem. § 43 Abs. 1 Nr. 3, § 43 a Abs.1 Nr.1 EStG einzubehalten.

Die Einkünfte des **D** betragen:

$1/3 \text{ von } 150.000 \text{ €} = 50.000 \text{ €} \times 20\% = 10.000 \text{ €}$

davon Steuerabzug von 25 % mit Abgeltungswirkung 801 €

Einheitliche und gesonderte Feststellung der **OHG**:

A	B	C	Summe	
50.000	50.000	50.000	150.000	
		- 10.000	- 10.000	
<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>140.000</b>	

Der Gewinn der OHG beträgt 140.000 €.

Beim **Gewerbeertrag** sind die Sonder-BA in Höhe von 10.000 € gem. § 8 Nr. 1 c) GewStG mit 25% hinzuzurechnen, wenn die Summe gem. § 8 Nr. 1 GewStG den Betrag von 100.000 Euro übersteigt. Dies ist hier nicht der Fall, so dass der Gewerbeertrag **140.000 €** beträgt.

Die Sonder-BA müssen immer im einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahren geltend gemacht werden, ein unbekannte Unterbeteiligung ist damit nicht möglich.

### Fall 2:

**Atypische Unterbeteiligung.** D erzielt Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG in 01. Gemäß § 179 Abs. 2 S. 3 AO besteht ein Wahlrecht, dass D in die Feststellung der OHG einbezogen werden kann.

Einheitliche und gesonderte Feststellung der **OHG**

a) Die Unterbeteiligung ist bekannt

A	B	C	D	Summe
50.000	50.000	45.000	5.000	<b>150.000</b>
<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>45.000</b>	<b>5.000</b>	<b>150.000</b>

Der Gewinn der OHG beträgt 150.000 €.

Der **Gewerbeertrag** beträgt ebenfalls **150.000 €**.

b) Die Unterbeteiligung ist nicht bekannt bzw. auf Antrag

1. Feststellung:

A	B	C	Summe	
50.000	50.000	50.000	150.000	
<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	150.000	

Der Gewinn der OHG beträgt **150.000 €** und entspricht dem **Gewerbeertrag**.

Der Anteil des C ist in die atypische Unterbeteiligungsgesellschaft einzubeziehen.

2. Feststellung:

C	D	Summe		
50.000	5.000	<b>55.000</b>		
- 5.000		<b>- 5.000</b>		
<b>45.000</b>	<b>5.000</b>	<b>50.000</b>		

**Abwandlung:**

Es handelt sich um ein **echtes Darlehen**, das Sonderbetriebsvermögen II des C darstellt.

Die Zinsen sind Sonder-BA des C. D erzielt im Zeitpunkt des Zuflusses Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in Höhe von 10.000 €. KapSt entsteht nicht.

Einheitliche und gesonderte Feststellung der OHG:

A	B	C	Summe	
50.000	50.000	50.000	150.000	
		- 10.000	- 10.000	
<b>50.000</b>	<b>50.000</b>	<b>40.000</b>	<b>140.000</b>	

Der Gewinn der OHG beträgt 140.000 €.

Beim **Gewerbeertrag** sind die Sonder-BA als Entgelte für Schulden gem. § 8 Nr. 1 a GewStG hinzuzurechnen, wenn die Summe gem § 8 Nr. 1 GewStG den Betrag von 100.00 Euro übersteigt. Dies ist hier nicht der Fall, so dass der Gewerbeertrag **140.000 €** beträgt.

## 6. Verdeckte (faktische) Mitunternehmerschaft

Ist eine Person, die in Rechtsbeziehungen zu einer gewerbl. PersGes (Außengesellschaft, z. B. KG) steht, zivilrechtl. nicht Ges´ter dieser Außengesellschaft, kann sie gleichwohl Mitunternehmer des GewBetr sein, wenn die Rechtsbeziehungen zivilrechtlich als Innengesellschaftsverhältnis zur PersGes oder ihren Gestern zu werten sind und den übrigen Kriterien des Mitunternehmerbegriffs genügen (z. B. BFH, BStBl II 98, 480), gleiches gilt für entsprechende Rechtsbeziehungen zu EinzelU und Kapitalgesellschaften.

Rechtsverhältnis als Pacht-, Darlehns-, Dienstvertrag bezeichnet, kann zivilrechtlich in Wahrheit ein Gesellschaftsverhältnis nach §§ 705 ff BGB sein, weil zivilrechtl. nicht die vertragl.

Eigenqualifikation der Parteien, sondern das wirklich Gewollte maßgeblich ist (BFH, BStBl II 86, 802, BStBl II 96, 66), und damit eine verdeckte Mitunternehmerschaft in Form einer Innengesellschaft begründen.

Beachte: BFH bejaht verdeckte Mitunternehmerschaft selten.

Indizien für verdeckte Mitunternehmerschaft:

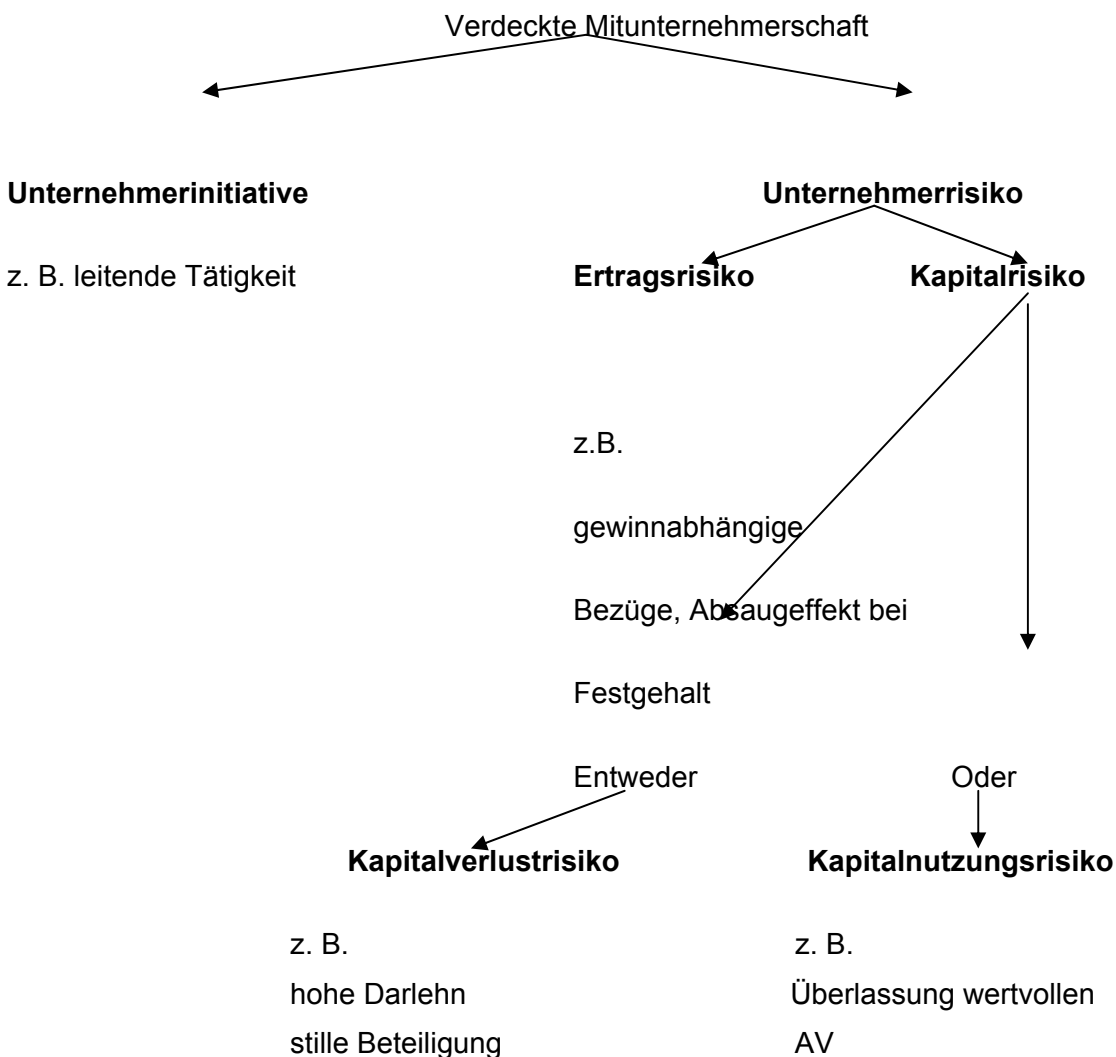
- Unübliche und unangemessene Entgelte,
- Unwirksamkeit oder Nichtdurchführung der Austauschverträge,
- tatsächl. Verhalten wie eine Gester, z. B. Entnahmen,
- Geschichte und Eigenart des Unternehmens (BFH, BStBl II 97, 272).

Keine verdeckte Mitunternehmerschaft:

- BStBl II 85, 363, Ehemann, der GewBetr an eine GmbH und Co KG verpachtete, an der nur seine Ehefrau beteiligt war, deren Geschäfte er aber als GF der Komplementär-GmbH führte;
- BStBl II 86, 599, zwei Ehemänner übertrugen ihre GewBetr auf eine GmbH und Co KG, an der nur die Ehefrauen als Kommanditisten waren, deren Geschäfte sie aber als Gester-GF der Komplementär-GmbH führten.
- BStBl II 90, 500, Wiesbadener Modell (Ehemann verpachtet seinen GewBetr an GmbH, deren Allein-Gesterin die Ehefrau, deren GF aber der Ehemann ist.

Verdeckte Mitunternehmerschaft:

- BStBl II 86, 10, Neugründung eines Dienstleistungsbetriebs durch die Ehefrau mit „Anstellung“ des Ehemanns gegen hohe Provision.
- BStBl II 98, 480, GmbH und Co KG, Ehefrau einzige Kommanditistin, Ehemann Gester-GF der Komplementär-GmbH mit überhöhten gewinnabhängigen Bezügen und tatsächl. Verhalten wie Gester der KG.
- BMF, BStBl I 2001, 175, Rz 27, Medienfonds für Personen, die zwar nicht an der Fonds-Ges (GbR, KG) beteiligt sind, aber Anteil an den Einspielergebnissen und unternehmerischen Einfluss haben.



## 7. Erbengemeinschaft, ehel. Gütergemeinschaft, Bruchteilsgemeinschaften als Mitunternehmerschaften

	Initiative	Risiko
<b>a) Erbengemeinschaft, §§ 2032 ff</b> GewBetrieb gehört zum Nachlass	§ 2038 Gemeinschaftl. Verwaltung	§§ 2033, 2040 Gesamthand, § 2047, Verteilung Überschuss, § 2038, Teilung Früchte
<b>b) Ehel. Gütergemeinschaft</b> <b>§§ 1415 ff BGB</b> GewBetrieb im Gesamtgut	§ 1421 Verwaltung grds. gemeinschaftl.	§ 1419 Gesamthand
<b>c) Bruchteilsgemeinschaft,</b> <b>§§ 741 ff BGB</b> z. B. Betriebsaufspaltung, Verpachtung eines Grdst gilt als gewerblich oder gewerbl. Grundstückshandel	§ 744 gemeinschaftl. Verwaltung	§§ 743, 752, 753 Teilung Früchte, in Natur, Verkaufserlös § 748, Lasten-, Kostentragung

## 8. Gewinnermittlung von Personengesellschaften

### 8.1 Steuerliche Gewinnermittlung einer Personengesellschaft

#### Schema der additiven Gewinnermittlung

**HB-Gewinn/Verlust der Personengesellschaft**

+ ./ Korrekturen § 5 Abs. 6 EStG (§ 60 Abs. 2 EStDV)

+ ./ Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen

---

= Ergebnis der I. Stufe, § 15 Abs.1 Nr.2 1.HS EStG

+ Sondergewinn von Gesellschaftern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Hs. EStG

**Tätigkeitsvergütungen**

**Vergütungen für Überlassung von WG (Sonder-BV I)**

**Darlehen**

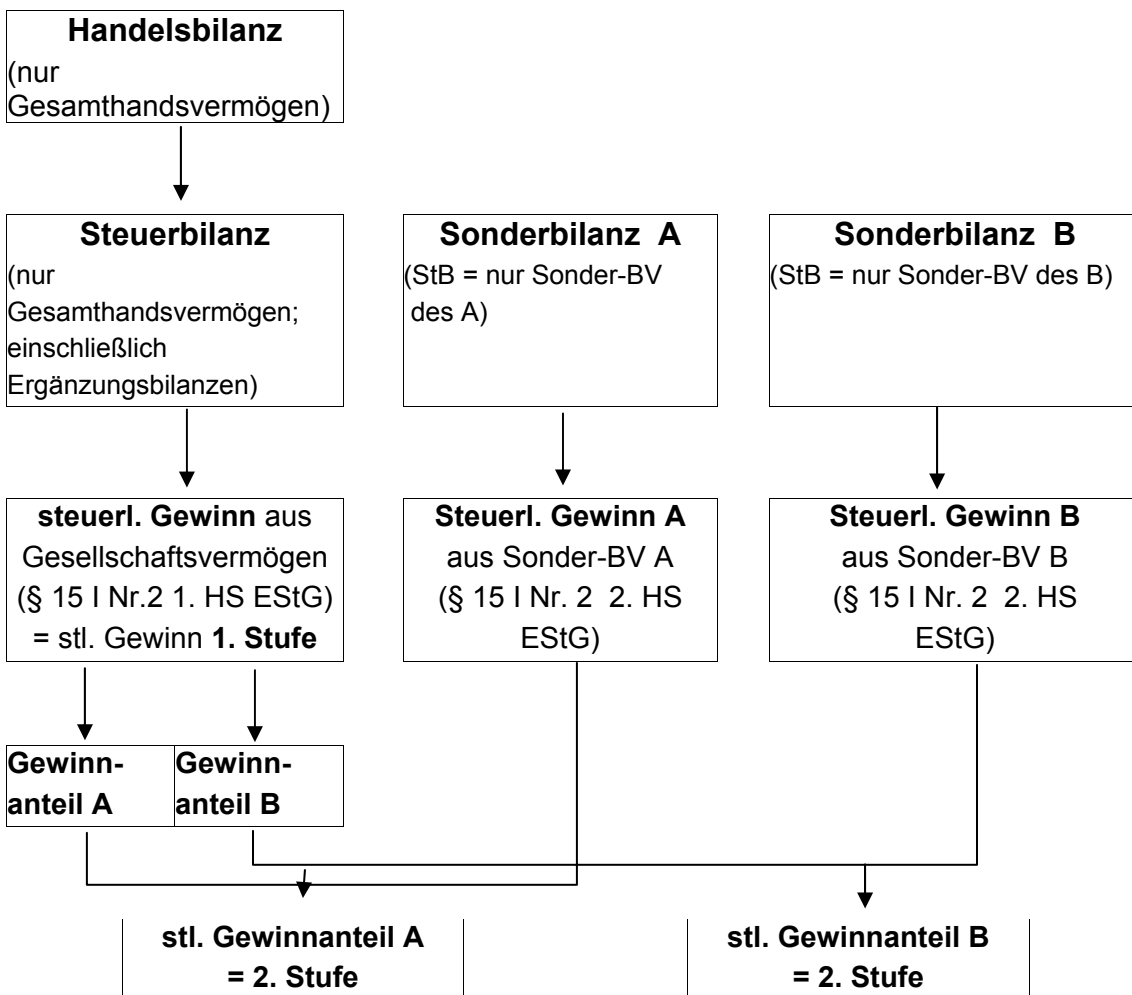
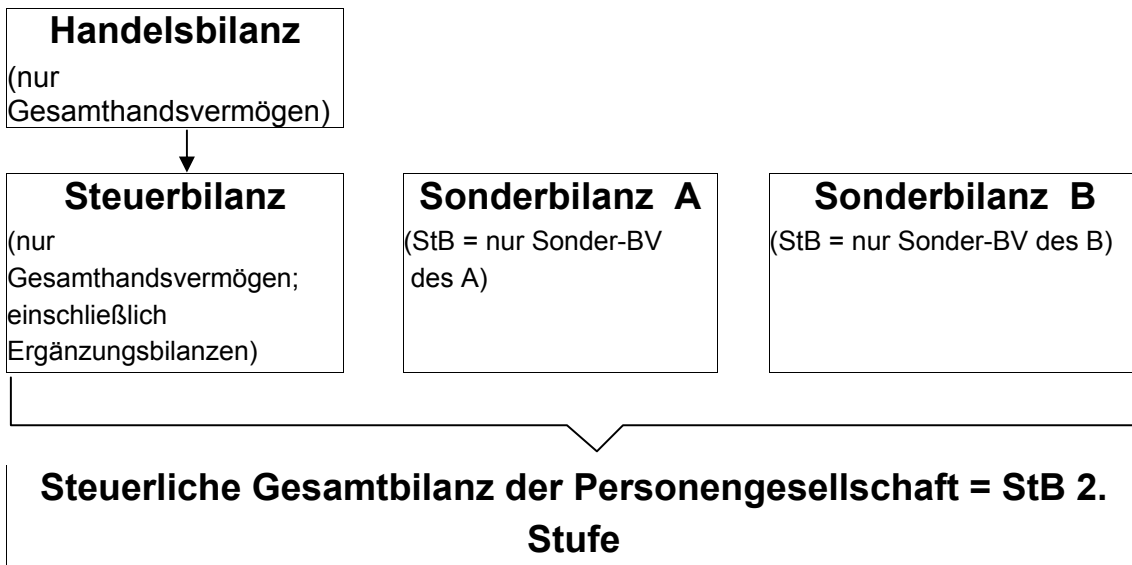
+ **Sonder-Betriebseinnahmen**

./ **Sonder-Betriebsausgaben**

---

= **steuerlicher Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft**

**(GewSt-Bemessungsgrundlage)**



## Gewinnermittlung und -verteilung bei Personengesellschaften

### 1. Additive Gewinnermittlung

Nach § 15 I Nr. 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb die **Gewinnanteile der Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft und die Sondervergütungen**. Daraus ergibt sich die Zweistufigkeit der Gesamtgewinnermittlung.

<u>Gewinn</u>		<u>Bilanzen</u>
Gewinn StB	<b>Gesamthandsverm.:</b>	Hauptbilanz → HB, davon abgeleitet StB (HB mit Korrekturen nach § 60 EStDV oder eig. StB)
+ <u>Gewinn/Verlust ErgBil</u> = StB-Gewinn 1. Stufe		+ <u>Ergänzungsbilanzen</u> = StB 1. Stufe
+ Hinzurechnungen außerhalb der Bilanzen weg. SoVergüt.	<b>Sonderbereich:</b>	
+ <u>Gewinne/Verluste SoBil</u> = StB-Gewinn 2. Stufe		+ <u>SoBil</u> = StB 2. Stufe = Gesamtbilanz Mu-schaft

Hier: Theorie von der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung in der StB für das Gesamthandsvermögen und den Sonderbilanzen der Gesellschafter für die unter § 15 I Nr. 2 Satz 1 2. HS EStG fallenden Vorgänge.

## Steuerliches BV der Personengesellschaft (PersGes)

=

### Gesamthandsvermögen/Gesellschaftsvermögen

- > WG, die im bürgerlich-rechtlichen und im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes stehen
- > auszuscheiden ist notw. Privatvermögen der Gesellschafter, H 4.2 Abs.11 EStH

### + Sonder BV der Gesellschafter

#### a) notwendiges Sonder BV

##### aa) notw. Sonder BV I

- > alle WG oder Anteile an WG eines MU, die unmittelbar für betriebl. Zwecke der PersGes genutzt werden

##### bb) notw. Sonder BV II

- > alle WG eines MU, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit seiner Beteiligung an der PersGes stehen

**Beachte:** *BMF vom 28.04.1998, BStBl 1998 I S. 583:*

*WG, die gleichzeitig BV eines inländischen Gewerbebetriebes (Einzelunternehmen) sind, werden bei der Personengesellschaft zugerechnet (BFH, BStBl 1979 II S. 750). Anders bei Schwester-Personengesellschaften*

#### b) gewillkürtes Sonder BV

- > alle WG eines MU, die weder notw. Sonder BV noch notw. PV sind und objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind:

##### aa) gew. Sonder BV I

- > den Betrieb der PersGes

##### bb) gew. Sonder BV II

- > die Beteiligung des MU an der PersGes zu fördern.

MU = Mitunternehmer

Um den „Gesamtgewinn des Mitunternehmers“ feststellen zu können, muss zunächst der steuerlich relevante Gesamtgewinn der Personengesellschaft ermittelt werden.

Dieser Gesamtgewinn = Gewerbeertrag i. S. v. § 7 GewStG ist wie folgt zu ermitteln:

**1. Aufstellung der *Handelsbilanz* der Personengesellschaft;**

**2. Aufstellung der *Steuerbilanz* der Personengesellschaft, die nach Maßgabe der einkommensteuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (§§ 4-7 EStG) aus der *Handelsbilanz* abgeleitet wird;**

**3. Aufstellung der *Ergänzungsbilanzen* für die Gesellschafter, die Korrekturen zu den Wertansätzen für die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögen in der Steuerbilanz der Personengesellschaft enthalten;**

**4. Aufstellung der *Sonderbilanzen* für die Gesellschafter, in der das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter zu aktivieren und zu passivieren ist.**

Dabei bilden die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz der Personengesellschaft und die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter die

#### **Steuerbilanz erster Stufe.**

Erweitert um die Sonderbilanzen der Gesellschafter ergibt sich die *Gesamtbilanz* der Mitunternehmerschaft, genauer die Summe aus Steuerbilanz der Personengesellschaft, Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter (additive Gewinnermittlung), mitunter als

#### **Steuerbilanz zweiter Stufe**

bezeichnet.

Diese **Gesamtbilanz** enthält sowohl das **Gesellschaftsvermögen** als auch das **Sonderbetriebsvermögen** der Gesellschafter, also das gesamte steuerrechtlich relevante Betriebsvermögen dieser Gesellschaft.

Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in der Gesamtbilanz ist *einheitlich* nach derselben Gewinnermittlungsvorschrift zu ermitteln, in der Regel also durch Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 oder nach § 5 EStG, weil die Personengesellschaften entweder als Handelsgesellschaften i. S. v. § 6 HGB nach § 140 AO buchführungspflichtig sind oder sofern § 6 HGB nicht erfüllt ist gegebenenfalls nach § 141 AO buchführungspflichtig sind.

Überschreitet eine gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätige Personengesellschaft nicht die Grenzen des § 141 AO und ist sie auch nach §§ 238 ff. HGB nicht buchführungspflichtig und führt sie oder eine freiberuflich tätige Personengesellschaft nicht freiwillig Bücher, so ist der Gewinn einheitlich nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln.

### **Anmerkung !!!**

**Personengesellschaften, die lediglich Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung erzielen** - sog. vermögensverwaltende Personengesellschaften -, müssen keine Handelsbilanz aufstellen und haben steuerrechtlich keinen Gewinn, denn sie erzielen keine betrieblichen Einkünfte. Sie müssen steuerrechtlich ihre Einkünfte durch Feststellung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten ermitteln. Sie müssen und dürfen keine Steuerbilanz erstellen und haben weder Betriebsvermögen noch Sonderbetriebsvermögen.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG findet hier keine Anwendung.

## 8.2 Gewinn erster Stufe

### 8.2.1 Aufstellung der Handelsbilanz

Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) und andere gewerblich tätige Personengesellschaften (z. B. GbR) sind Kaufleute und daher gem. §§ 238 ff. HGB verpflichtet, eine Handelsbilanz zu erstellen. Sind die Personengesellschaften allerdings nur in geringem Umfang tätig und gehören sie folglich ausnahmsweise nicht zu den Kaufleuten (§ 1 Abs. 2 HGB), besteht keine Buchführungspflicht.

Im Regelfall müssen aber gewerblich tätige Personengesellschaften eine Handelsbilanz erstellen, die dann wegen dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG Ausgangsbasis für die steuerrechtliche Gewinnermittlung ist.

Im HGB gibt es keine dem § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG entsprechende Regelung. Deshalb darf in der Handelsbilanz der Personengesellschaft nur Gesellschaftsvermögen ausgewiesen werden, also Vermögensgegenstände und Schulden (= **Wirtschaftsgüter**), die den Gesellschaftern zur gesamten Hand gehören (= **Gesamthandsvermögen**).

Wirtschaftsgüter, die nur einem, mehreren oder allen Mitunternehmern gehören, aber kein Gesellschaftsvermögen darstellen, können in der Handelsbilanz selbst dann nicht bilanziert werden, wenn sie von der Personengesellschaft für ihre betrieblichen Zwecke genutzt werden. Diese Wirtschaftsgüter, die steuerrechtlich zum **Sonderbetriebsvermögen** (vergl. R 4.2 Abs. 2 EStR) gehören und in einer Sonderbilanz zu bilanzieren sind, stellen **handelsrechtlich kein Betriebsvermögen** dar. Die Handelsbilanz der Personengesellschaft entspricht somit der Handelsbilanz einer Kapitalgesellschaft, in der ebenfalls nur das Vermögen der Gesellschaft und nicht das Vermögen der Gesellschafter bilanziert werden darf.

Bei der Aufstellung der Handelsbilanz ist noch zu beachten:

1. **Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** müssen von allen Gesellschaftern **einheitlich** ausgeübt werden.
2. Diese Wahlrechte können unabhängig von den steuerrechtlichen Vorschriften in Anspruch genommen werden.

### 8.2.2. Aufstellung der Steuerbilanz

Die Steuerbilanz eines Gewerbetreibenden und damit auch einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wird aus der Handelsbilanz abgeleitet. Die **Steuerbilanz ist eine abgeleitete Handelsbilanz**. Daraus ergeben sich folgende Erkenntnisse:

1. In der Steuerbilanz der Personengesellschaft ist wie in der Handelsbilanz nur das Gesellschaftsvermögen ausgewiesen.

**aber:** Bilanzierungsfähiges Gesamthandsvermögen im handelsrechtlichen Sinne ist nicht ohne weiteres steuerliches Betriebsvermögen. Fehlt aus der Sicht der Personengesellschaft jeglicher betrieblicher Anlass für den Erwerb eines aktiven oder passiven Wirtschaftsguts, so kann es nicht in deren Betriebsvermögen einbezogen werden, sondern stellt notwendiges Privatvermögen der Personengesellschaft dar. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz wird insoweit durch die steuerrechtlichen Vorschriften über das Betriebsvermögen (vergl. § 4 Abs. 1 EStG) durchbrochen. Das gleiche gilt, wenn ein Wirtschaftsgut ausschließlich oder fast ausschließlich der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Personengesellschaft dient (vergl. dazu Beispiel 2 zum Thema Ergänzungsbilanzen).

#### Beispiele:

- KG erwirbt von einem Gesellschafter eine Darlehensforderung, die kurze Zeit danach ausfällt.
- Eine KG übernimmt aus außerbetrieblichen Gründen eine Bürgschaft.
- OHG überlässt ein Gebäude an einen, mehrere oder alle Gesellschafter unentgeltlich für private Wohnzwecke

**Folge:** Das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter ist in einer Sonderbilanz zu aktivieren. Dies ist in die Gewinnermittlung einer Personengesellschaft einzubeziehen (R 4.2 Abs. 2 S. 1 EStR).

**2. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte** müssen nicht nur in der Handelsbilanz, sondern auch in der Steuerbilanz **einheitlich** von allen Gesellschaftern ausgeübt werden.

## Beispiele

### **Bewertungswahlrechte**

- AfA-Methoden, Wechsel von degressiver zur linearen AfA
- Sonderabschreibungen und erhöhte Absetzungen (sowohl für die Art als auch für die Höhe),
- Aktivierung der Verwaltungskosten bei der Ermittlung der HK (R 6.3 IV EStR)

### **Bilanzierungswahlrechte**

- Bildung von un versteuerten Rücklagen (z. B. Rücklage nach § 6b EStG, Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR, Zuschussrücklage nach R 6.5 EStR, Ansparabschreibung nach § 7g Abs. 3 EStG a.F., ).
- Bildung und Aufstockung von Pensionsrückstellungen (§ 6a EStG), soweit handelsrechtlich keine Passivierungspflicht besteht.

3. Weicht ein Bilanzansatz in der Handelsbilanz zwingend von den steuerrechtlichen Vorschriften ab, ist eine von der Handelsbilanz **abweichende Steuerbilanz** zu erstellen (§ 60 Abs. 2 EStDV).

### **Beispiele:**

#### **zur Bilanzierung**

- ein erworbener Firmenwert wird in der Handelsbilanz nicht aktiviert (§ 255 Abs. 4 HGB, § 5 Abs. 2 EStG),
- Rückstellungen wegen Verletzung fremder Patent-, Urheber- oder ähnlicher Schutzrechte werden in der Handelsbilanz nach Ablauf von 3 Jahren seit ihrer erstmaligen Bildung passiviert, obwohl noch keine Ansprüche geltend gemacht worden sind (§ 5 Abs. 3 EStG),
- Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienstjubiläums werden in der Handelsbilanz passiviert, obwohl die Voraussetzungen des § 5 Abs. 4 EStG nicht erfüllt sind,
- in der Handelsbilanz werden Rückstellungen nach § 249 Abs. 1 S. 3 2 HGB passiviert,
- auf der Aktivseite der Handelsbilanz werden als Aufwand berücksichtigte Zölle und Verbrauchsteuern und Umsatzsteuer auf Anzahlungen nicht ausgewiesen (§ 250 Abs. 1 S. 2 HGB - § 5 Abs. 5 S. 2 EStG),
- in der Handelsbilanz werden zwingend Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gebildet, die nach § 5 Abs. 4a EStG in der Steuerbilanz nicht zulässig sind;

### zur Bewertung

- Der erworbene Firmenwert wird in der Handelsbilanz auf eine kürzere Nutzungsdauer als 15 Jahre abgeschrieben (§ 255 Abs. 4 HGB - § 7 Abs. 1 S. 3 EStG),
  - in der Handelsbilanz werden bewegliche Wirtschaftsgüter oder Gebäude planmäßig anders abgeschrieben als nach § 7 EStG zulässig,
  - Wirtschaftsgüter des Anlage- oder des Umlaufvermögens werden gem. § 253 Abs. 4 HGB mit einem niedrigeren Wert als dem Teilwert angesetzt,
4. In die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe sind auch Sach- und Nutzungsentnahmen der Gesellschafter einzubeziehen. Nutzt ein oder nutzen mehrere Gesellschafter z.B. zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehörende Kraftfahrzeuge des Gesamthandsvermögens für Privatfahrten, so ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG die private Nutzung dieser Kraftfahrzeuge für jeden Kalendermonat mit 1 v.H. des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Abweichend davon können nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG auch die auf die Privatfahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen als Entnahmewert angesetzt werden, wenn die insgesamt für das Kfz entstandenen Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch nachgewiesen werden (vergl. H 4.3 (2-4) "Private Kraftfahrzeugnutzung"; wegen der ertragsteuerl. Erfassung der Nutzung eines betriebl. Kfz zu Privatfahrten vergl. BMF-Schreiben vom 21.01.2002, BStBl. 2002 I S. 148 und BMF vom 07.07.2006, BStBl I S. 446). Ab 2006 gilt die 1%-Regelung nur für Fahrzeuge, die zu mehr als 50% betrieblich genutzt werden. Erfüllt ein Fahrzeug diese Anforderung nicht, so ist der Entnahmewert für die private Kfz-Nutzung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG zu ermitteln. Der Entnahmegewinn ist grundsätzlich allen Gesellschaftern zuzurechnen, sofern nicht eine davon abweichende vertragliche Vereinbarung besteht.
5. Bei der Gewinnermittlung sind selbstverständlich auch **§ 4 Abs. 5, 5b EStG** zu beachten. Nutzt ein Gesellschafter oder nutzen mehrere Gesellschafter z.B. ein Kfz der Personengesellschaft für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte, so dürfen **bis 2006** nach § 4 Abs. 5 Nr. 6 EStG Aufwendungen für diese Fahrten in Höhe des positiven Unterschiedsbetrags zwischen 0,03 v.H. des inl. Listenpreises des Kfz einschließlich Sonderausstattung und USt im Zeitpunkt der Erstzulassung je Kalendermonat für jeden Entfernungskilometer und dem sich nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 oder Abs. 2 EStG ergebenden Betrag den Gewinn nicht mindern. Diese Regelung gilt nunmehr weiterhin lt. Gesetz zur Fortführung der Regelung zur Entfernungspauschale vom 20.04.2009.  
**Ab 2008** stellen die **Gewerbsteuer** und die darauf entfallenden Nebenleistungen keine Betriebsausgabe dar. Die Beträge sind folglich außerbilanziell zu korrigieren.
6. Ein Unterschied zwischen Handelsbilanz- und Steuerbilanzgewinn kann auch dadurch entstehen, dass gemischte Aufwendungen i S. v. § 12 Nr. 1 EStG in der Handelsbilanz

gewinnmindernd gebucht wurden, während in der Steuerbilanz das Abzugsverbot gem. § 12 EStG zu beachten ist.

7. Hat die Personengesellschaft in dieser Weise eine Steuerbilanz erstellt, so ist der Gewinn der Personengesellschaft durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln, denn die Personengesellschaft ist insoweit ein „Steuerrechtssubjekt“. Das heißt aber auch, ein Betriebsvermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter auf der Grundlage gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen der Gesellschafter ist für das Gesellschaftsvermögen nicht vorzunehmen.

**Ausnahme:**

Die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter werden durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt und betreffen nur den jeweiligen Gesellschafter.

8. Der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Steuerbilanzgewinn ist auf die Gesellschafter zu verteilen. Weil es keine steuerrechtlichen Vorschriften über die Gewinnverteilung gibt, ist grds. der handelsrechtlich maßgebliche (vertragliche oder gesetzliche) Gewinnverteilungsschlüssel auch für steuerliche Mehrgewinne anzuwenden. Etwas anderes gilt nur dann, wenn ausnahmsweise einmal der handelsrechtlich maßgebliche Gewinnverteilungsschlüssel für die Zwecke der Besteuerung nicht anerkannt werden kann (z. B. bei Familienpersonengesellschaften). Auch Buchgewinne aus der berechtigten, das heißt vom Gesellschaftsvertrag oder der Zustimmung aller Gesellschafter getragenen Entnahme von Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens oder Entnahmegewinne durch Nutzungsentnahmen sind als Teil des Steuerbilanzgewinns der Personengesellschaft in der Regel allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen, soweit nicht eine vor Entstehung des Entnahmegewinns getroffene Abrede der Gesellschafter eine andere Zurechnung, z. B. an den begünstigten Gesellschafter vorsieht (H 4.3 (2-4) "Personengesellschaften"). Diese Auffassung ist allerdings strittig. So hat der BFH in seinem Urteil vom 31. 3. 1977 bei einer Sachentnahme entschieden, dass der Entnahmegewinn allein dem begünstigten Gesellschafter zuzurechnen ist, sofern nicht durch eine vertragliche Vereinbarung eine andere Gewinnverteilung zu erfolgen hat.

### 8.2.3. Aufstellung der Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter

Eine **Ergänzungsbilanz** hat, obwohl sie nur für einen Gesellschafter aufgestellt wird, **nichts mit dem Sonderbetriebsvermögen zu tun**. Vielmehr können in ihr nur Werte für Wirtschaftsgüter ausgewiesen werden, die zum Gesellschaftsvermögen gehören, die also auch in der Steuerbilanz der Personengesellschaft enthalten sind. Die Ergänzungsbilanz **enthält keine Wirtschaftsgüter**. Der zusätzliche Ausweis von Werten der Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens in einer Ergänzungsbilanz erfolgt lediglich deshalb, weil der Wert, mit dem ein Wirtschaftsgut in der

Steuerbilanz der Personengesellschaft ausgewiesen ist, hinsichtlich des Gesellschafters, für den die Ergänzungsbilanz aufgestellt wird, ergänzt werden muss.

**Die Ergänzungsbilanz enthält somit nur Wertkorrekturen zu Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens bezogen auf den jeweiligen Gesellschafter.**

**Ergänzungsbilanzen** sind in folgenden Fällen zu erstellen:

- Bei Einbringung von Einzelunternehmen in Personengesellschaften (§ 24 Abs. 2 UmwStG),
- bei Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in eine Personengesellschaft,
- nach einem Gesellschafterwechsel,
- bei Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen durch eine Personengesellschaft für einzelne Gesellschafter, z. B. bei erhöhten Absetzungen, Sonderabschreibungen und Bildung von un versteuerten Rücklagen (bis VZ 1998 und ab 2002).

Die Ergebnisse dieser Ergänzungsbilanzen sind - obwohl sie nur Gesellschaftsvermögen betreffen - in *vollem* Umfang dem betreffenden Gesellschafter zuzurechnen, weil diese Wertkorrekturen auch nur diesen Gesellschafter betreffen.

Das Ergebnis, das sich nach der Anwendung des handelsrechtlich maßgebenden Gewinnverteilungsschlüssels auf den steuerrechtlichen Gewinn aus dem Gesellschaftsvermögen (Steuerbilanz der Personengesellschaft und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter) für jeden Gesellschafter ergibt, ist der *Gewinnanteil* des Gesellschafters i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 1. HS EStG.

Beispielhaft soll die Aufstellung der Ergänzungsbilanz mit Gewinnermittlung und Gewinnverteilung an zwei Beispielen dargestellt werden:

### **Beispiel 1:**

#### **Ergänzungsbilanz wegen anteiliger Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen nur für einige Gesellschafter**

A, B und C sind zu gleichen Teilen Gesellschafter einer OHG. Die OHG besitzt ein Grundstück und errichtet darauf ein Wohngebäude. Das Wohngebäude wird am 30.04.05 fertiggestellt. Die Herstellungskosten des Gebäudes 900.000 EUR.

Die OHG möchte die Abschreibung zulässigerweise nach § 7 Abs. 5 Nr. 3 c EStG vornehmen.

C veräußert seinen Anteil mit Wirkung vom 01.11.05 an D. D bezahlt im Rahmen des Gesamtkaufpreises für den erworbenen Gebäudeanteil 300.000 EUR.

Beim Gesellschafterwechsel während eines Kalenderjahres ist nicht zwingend eine Eröffnungsbilanz zu erstellen. Es ist aber zweckmäßig, zum 31.10.05 eine Schlussbilanz zu erstellen.

Die AfA für das Gebäude beträgt:

**für A und B:**

4% von 600.000 EUR (2/3 von 900.000 EUR) = **24.000 EUR** (Jahres-Afa)

**für C**

4% von 300.000 EUR (1/3 von 900.000 EUR) = 12.000 EUR, davon 10/12 = **10.000 EUR**

**für D**

2% von 300.000 EUR = 6.000 EUR, davon 2/12 = **1.000 EUR**

Wird nun eine **Bilanz zum 31.10.05** erstellt, so ist die **AfA auch für A und B** nur in Höhe von **10/12** vorzunehmen.

Die Bilanzen ergeben sich wie folgt:

<b>Aktiva</b>	<b>OHG 31.10.05</b>		<b>Passiva</b>
Gebäude – HK	900.000 EUR	Kapital A	290.000 EUR
AfA, 10/12	./. 30.000 EUR	Kapital B	290.000 EUR
		Kapital C	<u>290.000 EUR</u>
	870.000 EUR		870.000 EUR

<b>Aktiva</b>	<b>OHG 01.11.05</b>		<b>Passiva</b>
Gebäude – HK	870.000 EUR	Kapital A	290.000 EUR
		Kapital B	290.000 EUR
		Kapital D	290.000 EUR
	870.000 EUR		870.000 EUR

<b>Aktiva</b>		Ergänzungsbilanz D 01.11.05		<b>Passiva</b>	
Mehrwert Gebäude	10.000 EUR	Mehrkapital D		10.000 EUR	
	10.000 EUR			10.000 EUR	

<b>Aktiva</b>		OHG 31.12.05		<b>Passiva</b>	
Gebäude – 01.11.01	870.000 EUR	Kapital A		288.000 EUR	
AfA, § 7 Abs. 5 EStG 2/12	./. 6.000 EUR	Kapital B		288.000 EUR	
		<u>Kapital D</u>		<u>288.000 EUR</u>	
	864.000 EUR			864.000 EUR	

<b>Aktiva</b>		Ergänzungsbilanz D 31.12.05		<b>Passiva</b>	
Mehrwert Gebäude	10.000 EUR	Mehrkapital D		11.000 EUR	
+ Differenz der AfA nach § 7 Abs. 4 und 5 EStG (2.000 ./. 1.000 EUR)	1.000 EUR				
	11.000 EUR			11.000 EUR	

**Beispiel 2:****Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens gehört nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen**

A und B sind je zur Hälfte an einer OHG beteiligt. Die OHG ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses, das bis zum 30.06.01 an einen Arbeitnehmer vermietet ist. Seit 01.07.01 wird das Gebäude auf Dauer unentgeltlich dem Gesellschafter A überlassen. Am 01.07.01 betrug der Teilwert des Grund und Bodens 190.000 EUR, des Gebäudes 510.000 EUR. Die OHG hat das Grundstück nicht ins Privatvermögen überführt, sondern wie folgt bilanziert:

Aktiva		OHG 31.12.01		Passiva	
Grund und Boden		140.000 EUR	Kapital A		280.000 EUR
Gebäude			Kapital B		280.000 EUR
01.01.01	440.000 EUR				
AfA 01	20.000 EUR	420.000 EUR			
		560.000 EUR			560.000 EUR

**Lösung:**

Das Grundstück gehört seit dem 01.07.01 nicht mehr zum steuerlichen Betriebsvermögen der OHG. Es gehört zwar nach wie vor zum handelsrechtlichen Betriebsvermögen, darf aber nicht mehr in der Steuerbilanz ausgewiesen werden, sondern muss zum Teilwert entnommen werden. Der Entnahmegewinn beträgt beim Grund und Boden 50.000 EUR und beim Gebäude 80.000 EUR (Buchwert Gebäude am 30.06.01 430.000 EUR) und ist beiden Gesellschaftern je zur Hälfte zuzurechnen (lt. Sachverhalt keine andere Regelung getroffen).

Die **konsequente buchungstechnische Lösung** wäre, das **Grundstück** in der Steuerbilanz der OHG wie folgt **auszubuchen**:

Privatentnahme A 350.000 EUR an Grund und Boden 140.000 EUR  
 Privatentnahme B 350.000 EUR Gebäude 430.000 EUR  
 sonstige betr. Erträge 130.000 EUR

Weitere Buchungen ergeben sich dann nicht.

Es ist jedoch **möglich**, auf eine besondere Aufstellung der Steuerbilanz zu verzichten und **die Folgen der Entnahme in Ergänzungsbilanzen beider Gesellschafter auszuweisen**. Die Steuerbilanz der OHG entspricht dann ihrer Handelsbilanz.

In den Ergänzungsbilanzen A und B wäre dann in 01 jeweils zu buchen:

**Am 01.07.01:**

Privatentnahme 350.000 EUR an Minderwert GruBo 70.000 EUR  
 Minderwert Gebäude 215.000 EUR  
 sonstige betr. Erträge 65.000 EUR

**Am 31.12.01:**

Minderwert Gebäude 5.000 EUR an Weniger-AfA 5.000 EUR

Die Ergänzungsbilanzen und die Gewinn- und Verlustrechnungen ergeben sich wie folgt:

<b>Aktiva</b>	Ergänzungsbilanz 31.12.01		<b>Passiva</b>
Minderkapital	280.000 EUR	Minderwert GruBo	70.000 EUR
		Minderwert Gebäude	210.000 EUR
	280.000 EUR		280.000 EUR

<b>Aufwendungen</b>	G+V 01		<b>Ertrag</b>
Gewinn	70.000 EUR	sonstige betr. Erträge	65.000 EUR
		Weniger AfA	5.000 EUR
	<b>70.000 EUR</b>		<b>70.000 EUR</b>

Zieht man die **Steuerbilanz und die beiden Ergänzungsbilanzen zu einer Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft zusammen**, so ergibt sich Folgendes:

- Der Buchwert des Grundstücks beträgt 0 EUR.
- Der Gewinn stimmt ebenfalls mit dem vorher durch Ausbuchung erreichten Ergebnis überein. Er beträgt ohne Ergänzungsbilanzen in der Steuerbilanz 130.000 EUR (nach Ausbuchung), mit Ergänzungsbilanzen in der Steuerbilanz ./ 10.000 EUR und in den Ergänzungsbilanzen zusammen 140.000 EUR, saldiert ebenfalls 130.000 EUR.

## 8.3 Gewinn zweiter Stufe

### 8.3.1 Aufstellung der Sonderbilanzen für die Gesellschafter

Wie ausgeführt, wird der Gewinnanteil des Gesellschafters einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, in der **Steuerbilanz erster Stufe**, die die Steuerbilanz der Personengesellschaft und die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter enthalten, ermittelt.

Der übrige Teil des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft wird in den **Sonderbilanzen** der Gesellschafter ermittelt.

Diese **2. Stufe** der steuerrechtlichen Gewinnermittlung umfasst

1. die Vergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, weil diese auf besonderen Vertragsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und einzelnen Gesellschaftern beruhen und deshalb bei der Gewinnermittlung der Personengesellschaft als Betriebsausgaben abzuziehen sind,
2. Aufwendungen und Erträge der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen und wirtschaftlichen Eigentum der Mitunternehmer stehen (= Sonderbetriebsvermögen I und II) und
3. die übrigen **Sonderbetriebseinnahmen** und **Sonderbetriebsausgaben** einschließlich der Gewinne und Verluste aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils.

#### **Beispiele:**

- Provisionen und Schmiergelder, die einem Mitunternehmer von dritter Seite zufließen,
- Reisekosten eines Mitunternehmers für eine Geschäftsreise im Interesse der Personengesellschaft, die er aus eigener Tasche trägt,
- Fahrtkosten mit dem eigenen Kfz für die Fahrt zwischen Wohnung und Betriebsstätte der OHG.

Die **Sonderbilanz eines Gesellschafters ist eine reine Steuerbilanz**. Sie ist nicht von einer Handelsbilanz abgeleitet, weil es keine entsprechende Handelsbilanz gibt. Der Gewinn in dieser Sonderbilanz wird ebenfalls nach **§ 5 EStG** ermittelt. Dieser Gewinn ist ausschließlich dem betreffenden Gesellschafter hinzuzurechnen.

### **Beispiel**

Die Handels- und Steuerbilanz einer OHG zum 31. 12. 02 hat folgendes Aussehen:

Aktivposten	700.000 EUR
Passivposten	
Kapital A	150.000 EUR
Kapital B	150.000 EUR
Kapital C	150.000 EUR
Verbindlichkeiten	250.000 EUR

Der nach § 5 EStG ermittelte Gewinn der OHG beträgt **120.000 EUR** und ist nach der vertraglichen Gewinnverteilungsvereinbarung mit je 40.000 EUR auf A, B und C verteilt worden und in den jeweiligen Kapitalkonten enthalten.

Bei der Gewinnermittlung der OHG wurde u. a. ein Betrag von 80.000 EUR gewinnmindernd berücksichtigt. Es handelt sich um das Geschäftsführergehalt des Gesellschafters A, das jeweils am Monatsende ausbezahlt wurde.

### ***Lösung***

Der Gesamtgewinn der OHG ist zunächst um 80.000 EUR zu erhöhen, weil das Geschäftsführergehalt des A zu den Sondervergütungen i. S. v. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 2. HS EStG gehört. Eine Sonderbilanz des A ist nicht zu erstellen, weil am Bilanzstichtag 31.12.02 weder ein aktives noch ein passives Wirtschaftsgut zu bilanzieren ist. In der Sonderbuchführung des A ist zu buchen

Privatentnahmen an Geschäftsführergehalt 80.000 EUR

Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft beträgt somit:

Steuerbilanz der OHG	120.000 EUR
+ Sonderbuchführung A (= Sondervergütung)	<u>80.000 EUR</u>
<b>Gesamtgewinn</b>	<b>200.000 EUR</b>

Dieser Gewinn ist wie folgt zu verteilen:

Gesamtgewinn OHG	200.000 EUR
./. Sondervergütung A	80.000 EUR
verbleiben	120.000 EUR

Gewinnanteil A:	120.000 EUR
Gewinnanteil B:	40.000 EUR
Gewinnanteil C:	40.000 EUR

Unter § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG fallen alle Leistungen, zu denen eine Personengesellschaft verpflichtet ist, aufgrund

- des Gesellschaftsvertrags, - eines Arbeitsvertrags,
- eines Dienstvertrags, - eines Werkvertrags,
- eines Geschäftsbesorgungsvertrags, - eines Mietvertrags,
- eines Leihevertrags, - eines Darlehensvertrags.

Dabei ist es gleichgültig, ob und bei welcher anderen Einkunftsart die Vergütungen ohne die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen wären.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG hat **Vorrang vor § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG**. Deshalb kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen im Rahmen des gewöhnlichen oder des außergewöhnlichen Geschäftsverkehrs erbracht werden. Dies bedeutet auch, dass Wirtschaftsgüter, die zum steuerlichen Betriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören und von dem Mitunternehmer an die Personengesellschaft überlassen werden, zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei der Personengesellschaft und nicht zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmers gehören, vergl. BFH v. 18.07.1979, BStBl. 1979 II S.750. Dies gilt nicht für die Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften, vergl. H 15.8 (1) " Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften" EStH und BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I S. 583.

Für die Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist es **unerheblich**,

- mit welchem Anteil der Mitunternehmer an der Personengesellschaft beteiligt ist,
- ob der Mitunternehmer eine natürliche, eine andere Personengesellschaft oder eine Kapitalgesellschaft ist,
- ob der Mitunternehmer unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuerpflichtig bzw. Körperschaftsteuerpflichtig ist.

Aufwendungen, die mit den Vergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG in wirtschaftlichen Zusammenhang stehen (Sonderbetriebsausgaben), mindern den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft.

§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist nicht anzuwenden auf die Veräußerung von Wirtschaftsgütern (Lieferungen und Werklieferungen), vergl. H 15.8 Abs. 3 EStH "Tätigkeitsvergütungen".

### **Besonderheiten (Arbeitsverhältnisse zwischen PersG und dem Ehegatten eines Gesellschafters)**

Beherrscht der Gesellschafter-Ehegatte die Personengesellschaft, können diese Arbeitsverhältnisse nach dem BFH-Urteil vom 12. 04.1979 (BStBl. 1979 II S. 622) nur wie ein Arbeitsverhältnis zwischen dem Einzelunternehmen und seinem Ehegatten anerkannt werden. Das heißt, das Arbeitsverhältnis muss wie unter Fremden eindeutig durchgeführt werden (R 4.8 Abs. 1 und 2 EStR). Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, können die Zahlungen an den Arbeitnehmer-Ehegatten nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden (BFH v. 24.03.1983, BStBl. 1983 II S. 770 und BFH vom 20.10.1983, BStBl. 1984 II S.298).

Beherrscht dagegen der Gesellschafter-Ehegatte die Personengesellschaft nicht, so kann allgemein davon ausgegangen werden, dass der mitarbeitende Ehegatte in der Personengesellschaft die gleiche Stellung wie ein fremder Arbeitnehmer hat und dass sich hinsichtlich der Behandlung des Arbeitsverhältnisses keine Besonderheiten ergeben.

### 8.3.2 Übungen Vorwegvergütung

<b>Fall 1:</b>
----------------

A, B und C sind zu je 1/3 als Gesellschafter an der X-KG beteiligt. A ist Vollhafter, B und C sind Kommanditisten.

Der Gewinn aus der Steuerbilanz der KG beträgt 90.000,- EUR.

Dabei sind als Betriebsausgaben abgesetzt:

a) Geschäftsführergehalt des A 60.000,- EUR

b) Gehalt des B 9.600,- EUR

B ist als Bote bei der KG tätig.

c) Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung für B 900,- EUR

d) Darlehenszinsen an C 1.000,- EUR

C hat der KG ein Darlehen gegeben, das mit dem

üblichen Satz verzinst wird.

Frage:

1. Wie hoch ist der gesondert und einheitlich festzustellende Gewinn der KG ?

2. Wie hoch sind die Gewinnanteile der Gesellschafter ?

3. Wie ändert sich die Lösung, wenn C, um das Darlehen geben zu können, bei seiner Bank selbst einen Kredit aufnehmen musste und dafür ebenfalls 1.000,- EUR Zinsen entrichtet hat? Wird das Ergebnis beeinflusst, wenn C vermeiden möchte, dass die übrigen Gesellschafter von diesem Vorgang erfahren ?

Hinweis:

Auf eine eventuell bestehende Umsatzsteuerproblematik ist nicht einzugehen.

**Fall 2:**

Steuerberater S ist als Kommanditist an der X-KG beteiligt. Er berät die KG steuerlich.

Für die laufende Beratung im Jahre 01 erstellt S in 01 folgende Rechnung:

Honorar 10.000,- EUR

Umsatzsteuer 1.900,- EUR

**11.900,- EUR**

Die KG begleicht die Rechnung in 02.

S ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG; umsatzsteuerlich besteuert er nach vereinnahmten Entgelten.

**Frage:**

Wie ist der Vorgang für die KG und für S zu behandeln ?

**Fall 3:**

Der Architekt A ist zu 50 v.H. an einer OHG beteiligt. Für den Entwurf eines Betriebsgebäudes berechnet er seiner Gesellschaft - wie jedem fremden Auftraggeber auch - ein Honorar von 11.900,- EUR. Das Betriebsgebäude wird später tatsächlich errichtet.

Die OHG hat ihren Gewinn um 10.000,- EUR

gemindert und danach einen Gewinn I. Stufe von 100.000,- EUR

ausgewiesen.

A ermittelt den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, USt = Istversteuerer.

**Frage:**

Auswirkung für die OHG und A ?

**Fall 4:**

An der X-KG ist der Vollhafter A mit 80 v.H. und der Kommanditist B mit 20 v.H. beteiligt. Der Steuerbilanzgewinn der KG beträgt 60.000,- EUR.

B vermietet der KG ein Grundstück zu einer Jahresmiete von 24.000,- EUR.

Die KG hat die Miete als Betriebsausgabe behandelt.

B sind im Zusammenhang mit dem Grundstück Aufwendungen (einschl. AfA) von 6.000,- EUR entstanden, die er aus privaten Mitteln bestritten hat.

**Frage:**

1. Auswirkung bei der KG und bei B ?
2. Wie ändert sich die Lösung, wenn das Grundstück zum Betriebsvermögen einer Einzelfirma des B gehörte, bevor es an die KG vermietet worden ist ?

**Fall 5:**

Die Rechtsanwälte A und B haben sich zu einer Sozietät zusammengeschlossen. Das Grundstück, von dem aus die Praxis betrieben wird, gehört dem A. A erhält für das Überlassen eine Vergütung (von der Sozietät gewinnmindernd behandelt), die Kosten trägt er allein.

Frage:

Gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG auch in diesem Falle ?

**Lösungshinweise § 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG**

Fall 1 (Frage 1+2)

**Gewinnverteilung**

	<i>Gesamt</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
StB-Gewinn I	90.000	30.000	30.000	30.000
Geschäftsführergehalt A	60.000	60.000		
Botenlohn B	9.600		9.600	
Darlehenszinsen C	1.000			1.000
AG-Anteil B	900		900	
StB-Gewinn II	161.500	90.000	40.500	31.000

Fall 1 (Frage 3)

**Gewinnverteilung**

	<i>Gesamt</i>	<i>A</i>	<i>B</i>	<i>C</i>
StB-Gewinn I	90.000	30.000	30.000	30.000
Geschäftsführergehalt A	60.000	60.000		
Botenlohn B	9.600		9.600	
Darlehenszinsen C	1.000			1.000
AG-Anteil B	900		900	
Sonder-BA C	./. 1.000			./. 1.000
StB-Gewinn II	160.500	90.000	40.500	30.000

## Fall 2

Bei der **X-KG** ist die Vergütung für die Tätigkeit Gewinnanteil des S. Sie ist im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dem S **in 01** vorweg zuzurechnen. Die Umsatzsteuer in Höhe von 1.900 EUR ist als Sonderbetriebsausgabe zu berücksichtigen, so dass dem S aus diesem Vorgang ein Vorweggewinn in Höhe von 10.000 EUR verbleibt.

Bei **S** sind die Betriebseinnahmen **in 02** um 11.900 EUR zu vermindern. Der Aufwand an Umsatzsteuer in Höhe von 1.900 EUR (Zahllast) ist in der Überschussrechnung 02 rückgängig zu machen. Der Gewinn 02 ist also um 10.000 EUR zu mindern.

Vergl. auch BFH v. 24.01.1980, BStBl. II, 269

## Fall 3

Das Honorar stellt bei der **OHG** Herstellungskosten des Gebäudes dar. Der Aufwand ist zu aktivieren, so dass der StB-Gewinn I nun 110.000 EUR beträgt.

In der Sonderbilanz des A ist das Honorar gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen.

Der Steuerbilanzgewinn II beträgt also 120.000 EUR.

Die Gewinnverteilung ergibt sich wie folgt:

	A	B	
StB-Gewinn I	55000	55000	
Sonderbilanz A	10000		
Gewinnanteile	65000	55000	

Bei **A** ist der Gewinn aus selbständiger Arbeit entsprechend zu korrigieren (vergl. Fall 2)

Fall 4
--------

HB = StB-Gewinn I			60.000
Sonderbilanz B:	Miete § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG:	24.000	
	Sonder-BA:	6.000	18.000
StB-Gewinn II			78.000

Gewinnverteilung:

	A	B	
StB-Gewinn I	48.000	12.000	
Sonderbilanz B		18.000	
Gewinnanteile	48.000	30.000	

Abwandlung: Es ergibt sich keine Änderung.

Fall 5
--------

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Halbs. 2 EStG ist anzuwenden – vergl. § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG.

## 9. Sondervergütungen

### Sondervergütungen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG)

**Grundsatz:** Unter § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG fallen nur Vergütungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.

**Begriff:** „Gesellschaftliche Veranlassung“  
ist sehr weit zu fassen (BFH, BStBl 1979 II S. 757,  
„ „ 1992 II S. 375).

Eine gesellschaftliche Veranlassung der Vergütung für eine Leistung ist dann gegeben,

a) wenn sich die Pflicht des Gesellschafters, Leistungen zu erbringen, bereits aus den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag ergibt,

b) wenn die Pflicht des Gesellschafters nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern nur auf einem schuldrechtlichen Vertrag (sog. Drittverhältnis) beruht, dieses aber der Sache nach der Verwirklichung des Gesellschaftszweckes dient.

- Beispiele:**
1. Kommanditist mit Prokura (= Anstellungsvertrag)
  2. Vergütungen einer KG an Architekten, die zugleich Mitunternehmer sind (BFH, BStBl 1979 II S. 763, ebenso BFH, BStBl 1979 II S. 767.
  3. Autorenhonorare der Kdst. einer Verlags-KG (BFH, BStBl 1979 II S. 757).
  4. Vertreter mit Provision „seiner“ KG.
  5. Steuerberaterleistungen der Kdst. (BStBl 1980 II S. 269).
  6. Habenzinsen gezahlt von der Bank-KG an ihren Gesellschafter (BStBl 1980 II S. 275).

**Sondervergütungen**  
(§ 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG)

- Vergütungen für:
1. T ä t i g k e i t im Dienst der Gesellschaft  
z. B. Geschäftsführung, Beratung, Kundenbetreuung,  
Vermittlung
  2. H i n g a b e v o n D a r l e h e n  
z. B. Darlehen, Kapitalsonderkonten, Kaufpreisstundung,  
Ratenzahlung
  3. Ü b e r l a s s u n g v o n W i r t s c h a f t s g ü t e r n  
z. B. Vermietung und Verpachtung, Lizenzen

Es ist unerheblich, ob die Leistungen auf Grund des Gesellschaftsvertrages oder auf besonderen schuldrechtlichen Verträgen ruhen (z. B. Arbeitsvertrag, Geschäftsbesorgungsvertrag, Darlehensvertrag, Miet- und Pachtvertrag).

- Nicht dazu gehören:
1. Entgelt für die Veräußerung von WG eines Gesellschafters an die Gesellschaft.
  2. Lieferungen an die Gesellschaft.
  3. Entgelte für Leistungen, die auf eine Zeit entfallen, in der noch keine Mitunternehmerschaft vorlag.
  4. Schuldrechtliche Beziehungen der Gesellschafter untereinander.
  5. Vergütungen, die die Gesellschaft für Leistungen an den Gesellschafter erhält.

## 9.1 Vergütungen für die Hingabe von Darlehen an die Personengesellschaft

### 9.1.1 Darlehen als Sonderbetriebsvermögen

Bevor über die steuerliche Behandlung der Zinsen gesprochen werden kann, muss zuerst geklärt werden, ob **Geldforderungen eines Mitunternehmers**

- **Eigenkapital** darstellen
- aus Rechtsbeziehungen zwischen ihm und seiner Personengesellschaft zum **Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters gehören oder
- **weder Sonder-BV noch Eigenkapital** darstellen, da kein Zusammenhang mit dem Gesellschaftsverhältnis besteht.

Zum **Eigenkapital** gehören nur solche Guthaben des Gesellschafters,

- die im Fall eines Insolvenzverfahrens der Personengesellschaft nicht als Insolvenzforderung geltend gemacht werden können oder
- die bei einer Liquidation der Personengesellschaft erst nach Befriedigung aller Gesellschaftsgläubiger auszugleichen sind oder
- die mit künftigen Verlusten der Personengesellschaft bis zur vollen Höhe - auch mit Wirkung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern - zu verrechnen sind.

Zum **Eigenkapital des Gesellschafters** gehören danach:

1. Die **vereinbarten Beiträge**, die der Gesellschafter nach § 705 BGB beim Eintritt in die Personengesellschaft zu leisten hat.

Begründung:

Durch die Zahlung entsteht für den Gesellschafter keine Forderung, denn er leistet in Erfüllung seiner Einlageverpflichtung und erwirbt dafür die Beteiligung als solche. In der Handels- und Steuerbilanz der Personengesellschaft werden diese Beiträge in der Regel gesondert vom übrigen Kapital des Gesellschafters auf einem Festkapitalkonto ausgewiesen.

2. **Rücklagen**, die aufgrund des Gesellschaftsvertrags gebildet werden.
3. Der **gesamte Gewinnanteil**, der den voll- oder teilhaftenden Gesellschaftern aufgrund des gesetzlichen oder vertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen ist. Zu diesem Gewinnanteil gehört auch eine evtl. Kapitalverzinsung.

In der Handels- und Steuerbilanz der Personengesellschaft werden diese Kapitalanteile in der Regel auf einem zweiten, variablen Kapitalkonto ausgewiesen.

**Aber:**

Zum Eigenkapital eines Kommanditisten einer KG nach Handelsrecht gehört der Gewinnanteil nur, solange er dem Kapitalkonto zuzuschreiben ist, weil die vereinbarte Pflichteinlage noch nicht erbracht worden ist bzw. durch zwischenzeitliche Verlustabbuchungen unter den Betrag der vereinbarten Pflichteinlage gesunken ist (vgl. § 167 Abs. 2 und 3 HGB).

4. **Einlagen eines Gesellschafters**, die ihm keine echte Gläubigerstellung gegenüber der Gesellschaft einräumen.

Dagegen gehören zum **Sonderbetriebsvermögen I** des Gesellschafters und sind in der Sonderbilanz **als Forderung zu aktivieren**

- Darlehen im Sinne von § 607 BGB, auch soweit sie von einem Einzelunternehmen des Gesellschafters der Personengesellschaft gewährt werden,
- Überlassung von Kapital zur Nutzung, z. B. Stundung von Gehalts- oder Mietforderungen und Aufwendungsersatz (§ 110 HGB),
- Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft zugunsten der Personengesellschaft für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft,
- eine typische stille Beteiligung,
- Gewinnanteile eines Kommanditisten einer KG, wenn die vereinbarte Pflichteinlage voll erbracht ist bzw. nach Verlusten wieder ausgeglichen ist.

Zwischen den **übrigen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I** und **Geldforderungen des Sonderbetriebsvermögens I** besteht ein wesentlicher Unterschied:

Das Darlehen erscheint zwar in der Sonderbilanz des Gesellschafters als Forderung. Dieser Forderung steht aber in der Handels- und Steuerbilanz der Personengesellschaft eine Verbindlichkeit gegenüber. In der (steuerlichen) **Gesamtbilanz der Personengesellschaft** stellt die Geldforderung des Gesellschafters, die von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG erfasst wird, **Eigenkapital** dar. Es entsteht durch Wegfall der Forderung in der Sonderbilanz des Gläubiger-Gesellschafters und der Schuld in der Steuerbilanz der Personengesellschaft unter Erhöhung des Gesamtkapitalkontos des Gesellschafters.

Die Zuordnung der **Darlehensgewährung zu § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG** hat zur Folge, dass die Hingabe des Darlehens steuerrechtlich als **Einlage** des Gesellschafters und die Rückzahlung des Darlehens als **Entnahme** des Gesellschafters zu beurteilen sind.

Das gilt sowohl für verzinsliche als auch für unverzinsliche Forderungen und hat zur Folge, dass

- es einkommensteuerrechtlich grds. belanglos ist, ob Guthaben eines Gesellschafters auf den sog. Kapitalkonten II zivilrechtlich Darlehen oder Einlagen ausweisen,
- es keine Rolle spielt, ob Schulden der Personengesellschaft gegenüber Gesellschaftern gesellschaftsrechtlich als eigenkapitalersetzend behandelt werden oder nicht (aber: Bedeutung im Rahmen des § 15a EStG – siehe dort -, da zum Verlustausgleichsvolumen nur das zivilrechtliche Eigenkapital gehört),
- Gesellschafter mit eigenem Gewerbebetrieb sie nicht in der Steuerbilanz des Einzelunternehmens ausweisen können,
- die Forderung in der Sonderbilanz nicht gewinnmindernd wertberichtigt werden kann. Wertminderungen wirken sich für den Gesellschafter erst mit Vollbeendigung der Personengesellschaft oder vorheriger Betriebsaufgabe im Sinne von § 16 EStG oder bei seinem Ausscheiden aus der Personengesellschaft gewinnmindernd oder als nachträgliche negative gewerbliche Einkünfte aus.

### **Beispiel**

A gewährt der OHG, an der er beteiligt ist, ein langfristiges Darlehen in Höhe von 100.000 EUR zu Konditionen wie unter Fremden. Wegen der schlechten finanziellen Lage der OHG beträgt der Wert des Darlehens am Bilanzstichtag nur 30 000 EUR (voraussichtlich dauernde Wertminderung im Sinne von § 253 Abs. 2 HGB).

Die Darlehensforderung ist weiterhin zwingend mit dem Nennwert von 100.000 EUR zu aktivieren. Eine Gewinnauswirkung tritt dadurch nicht ein.

- bei Übernahme einer Bürgschaft zugunsten der Personengesellschaft keine Rückstellung in der Sonderbilanz gebildet werden darf, wenn eine Haftungsinanspruchnahme droht.

Nach Auffassung des BFH kann ein Gesellschafter, der zugunsten der Personengesellschaft

Leistungen aus einem Bürgschaftsverhältnis erbringt, nicht anders behandelt werden als ein Gesellschafter, der die Leistung unmittelbar an die Gesellschaft erbringt, damit diese ihre Gläubiger befriedigt. In beiden Fällen müssen die Leistungen des Gesellschafters in der steuerlichen Gesamtbilanz der Personengesellschaft als Einlage behandelt werden.

**Nicht** bzw. nicht mehr zum Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters gehören folgende Forderungen:

- Forderungen, die ein Gesellschafter an einen Nichtgesellschafter abgetreten hat.

**Aber:**

Wird die Forderung an einen Angehörigen abgetreten, müssen die Vereinbarungen den Maßstäben unterliegen, die unter Fremden getroffen würden. Ist dies nicht der Fall, hat der Gesellschafter weiterhin die Forderung als notwendiges Sonderbetriebsvermögen zu aktivieren und die Vergütungen nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG zu erfassen. Die Abtretung kann entweder entgeltlich oder unentgeltlich vorgenommen werden.

**Beispiel 1:**

A ist an der AB-OHG zur Hälfte beteiligt. Er hat der OHG ein Darlehen in Höhe von 150.000 EUR gewährt bei einer Verzinsung von 10 %. Diese Darlehensforderung tritt er am 1.7.04 an seinen Sohn unentgeltlich ab. Dieser tritt in den Darlehensvertrag mit der OHG ein.

Durch die Schenkung wird die Forderung aus dem Sonderbetriebsvermögen gewinnneutral entnommen. Die Zinsen bis zum 30.6.04 in Höhe von 7.500 EUR stellen Sonderbetriebseinnahmen des A dar.

In der Bilanz der OHG ändert sich nichts. Die Verbindlichkeit ist weiterhin in Höhe von 150 000 EUR zu passivieren, die Zinsen stellen Betriebsausgaben der OHG dar.

**Beispiel 2:**

wie 1, aber A tritt die Forderung gegen Bezahlung von 155.000 EUR an X ab, der den Darlehensvertrag mit der OHG unverändert fortführt.

Es liegt die Veräußerung einer Darlehensforderung vor. A erzielt einen Veräußerungsgewinn von 5.000 EUR, der zu seinem Gewinn im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG gehört. Die Zinsen sind wie in Beispiel 1 in Höhe von 7.500 EUR bei A als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen.

Bei der OHG ergeben sich gegenüber Beispiel 1 keine Änderungen.

- 

**Beispiel 3:**

wie Beispiel 1, aber A tritt die Forderung unentgeltlich an seinen Mitgesellschafter B ab.

Die Forderung ist aus der Sonderbilanz des A auszubuchen und in der Sonderbilanz des B zu aktivieren. Die Zinsen für 04 stellen in Höhe von je 7 500 EUR Sonderbetriebseinnahmen bei A und B dar.

Bei der OHG ergeben sich keine Änderungen.

- Forderungen eines Gesellschafters, der daneben ein land- und forstwirtschaftliches, gewerbliches oder freiberufliches Einzelunternehmen betreibt, aus laufenden Lieferungen oder Leistungen, die nicht wirtschaftlich mit dem Gesellschaftsverhältnis zusammenhängen und wie zwischen Fremden üblich abgewickelt werden, z. B. Forderungen aus Warenlieferungen.

**Beispiel 4:**

Einzelunternehmer A liefert im November 04 Waren zu üblichen Konditionen an eine OHG, an der er beteiligt ist und bucht

Forderungen 23.800 EUR an Warenverkauf 20.000 EUR  
Umsatzsteuer 3.800 EUR

Wegen kurzfristiger Zahlungsschwierigkeiten der OHG ist die Forderung am 31. 12. 04 nur noch 18 000 EUR (netto) wert.

Die Forderung gehört nicht zum Sonderbetriebsvermögen des A, sondern zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens und muss dort gem. § 253 Abs. 3 HGB mit dem Wert von 21 800 EUR aktiviert werden. Dadurch tritt eine Gewinnminderung von 2.000 EUR ein.

In der Bilanz der OHG ist die Schuld weiterhin mit 23.800 EUR zu passivieren.

- Forderungen aus Leistungen, die vor Eintritt des Gesellschafters in die Personengesellschaft voll erbracht waren.

**Beispiel 5:**

B ist Arbeitnehmer einer OHG. Er hat von seinem Arbeitgeber eine Pensionszusage erhalten, für die die OHG in zutreffender Höhe eine Pensionsrückstellung von 50.000 EUR in ihrer Bilanz zum 31. 12. 04 gebildet hat. Mit Wirkung vom 1.1. 05 tritt B als Gesellschafter in die OHG ein.

Die Pensionsrückstellung ist weiterhin in der Bilanz der OHG zu passivieren. B muss und

darf in einer Sonderbilanz *keine* Forderung in Höhe von 50.000 EUR aktivieren. Erhält B zu einem späteren Zeitpunkt Leistungen aus dieser Pensionszusage, erzielt er Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit im Sinne von § 19 Abs. 2 EStG, obwohl er zwischenzeitlich Mitunternehmer ist.

**aber:**

Werden die Forderungen mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis als Darlehen überlassen oder geht die Forderung durch den Beitritt des Gläubigers als Gesellschafter bürgerlich-rechtlich unter, liegt entweder Sonderbetriebsvermögen bzw. überhaupt keine Schuld mehr vor.

Hier bedarf es besonderer (ausdrücklicher oder stillschweigender) Vereinbarungen, die darin bestehen können, dass entweder ein Darlehen vereinbart wird oder die Forderung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis zum Fälligkeitszeitpunkt nicht geltend gemacht wird oder die Forderung als Gesellschaftseinlage behandelt wird.

**Beispiel 6:**

C, Arbeitnehmer einer OHG, wird mit Wirkung vom 1.04. 04 in eine OHG als Gesellschafter aufgenommen. Die OHG hatte zu diesem Zeitpunkt das Gehalt für die Monate Januar - März 04 in Höhe von 18.000 EUR noch nicht ausbezahlt.

Mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis wird das rückständige Gehalt am 2.04.04 in eine Darlehensforderung umgewandelt und mit 10 % verzinst. Die Zinsen werden jeweils am 1.04. fällig. Das Darlehen ist zum 31.03.09 zurückzuzahlen.

Am 2.04.04 gilt das Gehalt bei C als zugeflossen und stellt bei ihm Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar. Das Darlehen hat er in seiner Sonderbilanz zu aktivieren. Die Zinsen gehören zu den Vergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und sind in der Sonderbilanz zum 31. 12.04 mit 10% von 18.000 EUR = 1.800 EUR, davon  $\frac{9}{12} = 1.350$  EUR zu aktivieren. Der Gewinn des A beträgt insoweit 1.350 EUR.

Die OHG passiviert am 2.04.04 die Darlehensschuld gegenüber ihrem Gesellschafter und in der Bilanz zum 31.12.04 zusätzlich eine sonstige Verbindlichkeit von 1.350 EUR, was zu einer entsprechenden Gewinnminderung führt.

**Beispiel 7:**

wie Beispiel 6, aber die Einlageverpflichtung des C beträgt 20.000 EUR. Diese wird durch Umwandlung der rückständigen Gehaltsforderung und eine Barzahlung von 2.000 EUR entrichtet.

Die Forderung des C geht bürgerlich rechtlich unter. In der Sonderbilanz des C ist nichts zu aktivieren. In der Bilanz der OHG ist umzubuchen:  
Sonst. Verbindlichkeiten an Kapital C 18.000 EUR

**Beispiel 8:**

D gewährt einer OHG, an der er nicht beteiligt ist, am 1.07.03 ein Darlehen in Höhe von 80.000 EUR, fällig am 30.06.09, Zinssatz 10 %. Die Zinsen sind jeweils am 30.06. zu entrichten. Mit Wirkung vom 1.01.05 tritt D in die OHG ein, der Darlehensvertrag bleibt unverändert bestehen.

Das Darlehen gehört ab 1.01.05 zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des D und ist in einer Sonderbilanz zu aktivieren. Die Zinsen zum 30.06.05 gehören - unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung - zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, soweit sie auf die Zeit bis zum 31.12.04 entfallen (4.000 €). Die Zinsen, die auf die Zeit ab 1.01.05 entfallen, gehören dagegen zu den Vergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (8.000 €).

**9.1.2 Vergütungen im einzelnen**

Zu den Vergütungen gehören

- Darlehenszinsen, Stundungszinsen, Avalprovisionen,
- Gewinnanteile (bei stiller Beteiligung und partiarischem Darlehen),
- Habenzinsen für Giro-, Spar- und Festgeldguthaben, die ein Kommanditist einer Bank-KG bei dieser unterhält.

**9.1.3 Buchmäßige Behandlung**

Die buchmäßige Behandlung wird zusammenfassend an folgendem Fall dargestellt.

An einer OHG sind A, B und C zu je 1/3 beteiligt. Am 1.07.04 gewährt A der OHG ein Darlehen zu üblichen Konditionen von 100.000 EUR, Zinssatz 8 %. Bei der Auszahlung wird ein Disagio einbehalten von 5.000 EUR. Das Darlehen ist in einer Summe am 30.06.09 zurückzubezahlen.

Die Zinsen sind vierteljährlich, jeweils am 30.09., 31.12., 31.03. und 30.06. zu entrichten. Versehentlich werden die Zinsen zum 31.12.04 von der OHG erst am 4.01.05 überwiesen. Die Überweisung erfolgt stets auf ein privates Bankkonto des A.

**Buchungen bei der OHG****am 1.7. 04**

Bank 95.000 EUR an Darlehen 100.000 EUR

Aktiver Rechnungsabgr. 5.000 EUR

**am 30.9. 04**

Zinsaufwendungen 2.000 EUR an Bank 2.000 EUR

**am 31. 12. 04**

1. Zinsaufwendungen 2.000 EUR an Sonst. Verbindlichkeiten 2.000 EUR

2. Zinsaufwendungen 500 EUR an Aktiver RAP 500 EUR

**Gewinnauswirkung bei der OHG:** ./ 4.500 EUR , auf A, B und C entfallen jeweils ./ 1.500 EUR.**Buchungen in der Sonderbuchführung des A:****am 1. 7. 04:**

Einstellung in die Sonder-BV-Bilanz

**am 30.9. 04**

Privat an Zinserträge 2.000 EUR

**am 31. 12. 04**

1. Sonst. Forderungen an Zinserträge 2.000 EUR

2. Passiver Rechnungsabgrenzungsposten an Zinserträge 500 EUR

**Der Gewinnanteil des A** erhöht sich um 4.500 EUR.

## 9.2 Darlehen der Personengesellschaft an einen Gesellschafter

Es ist unbestritten, dass sich die Personengesellschaft und ihre Gesellschafter wie fremde Dritte gegenüberstehen können. Dies hat zur Folge, dass ein Darlehen, das die Personengesellschaft ihrem Gesellschafter gewährt, handelsrechtlich Bestandteil des Gesamthandsvermögens der Personengesellschaft ist und in der Handelsbilanz als Darlehensforderung zu aktivieren ist. Folglich gehören die Zinsen, die der Gesellschafter zu entrichten hat, zu den laufenden Einnahmen der Personengesellschaft und erhöhen ihren Handelsbilanzgewinn. Die mit dem Darlehen verbundenen Aufwendungen, z. B. Refinanzierungskosten stellen in voller Höhe Betriebsausgaben der OHG dar und mindern ihren Handelsbilanzgewinn. Das Darlehen ist nach § 253 Abs. 2 und 3 HGB zu bewerten und unter Umständen mit einem niedrigeren Wert anzusetzen, was ebenfalls zu einer Gewinnminderung führt.

Steuerrechtlich gehört die Darlehensforderung der Personengesellschaft aber nicht ohne weiteres zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist **zu unterscheiden:**

1. Für die **Hingabe des Darlehens** liegt eine **betriebliche Veranlassung** der Personengesellschaft vor. In diesen Fällen ist die handelsrechtliche Betrachtungsweise auch im Steuerrecht uneingeschränkt zu übernehmen.
2. Für die **Hingabe des Darlehens** liegt **keine betriebliche Veranlassung** der Personengesellschaft vor. Eine gesellschaftlich statt einer betrieblichen Veranlassung ist im allgemeinen anzunehmen, wenn nach Lage der Dinge ausgeschlossen werden kann, dass die Gesellschaft einem fremden Dritten Geld zu den Bedingungen, wie sie mit dem Gesellschafter vereinbart sind, zur Verfügung gestellt haben würde.

In diesen Fällen gehört die Darlehensforderung zwar zum handelsrechtlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft, nicht aber zum steuerlichen Betriebsvermögen. Die Auszahlung stellt eine Entnahme des Gesellschafters dar, die vom Gesellschafter zu entrichtenden Zinsen eine Einlage. Bei der Gewinnverteilung sind jedoch die entrichteten Zinsen vorab allen Gesellschaftern hinzuzurechnen. Der spätere Verlust der Darlehensforderung darf das Betriebsergebnis nicht beeinflussen, da er nicht betrieblich veranlasst ist und somit keine Betriebsausgabe darstellt.

### **Beispiel:**

Ein zinsloses und ungesichertes Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter stellt zwar privatrechtlich Gesamthandsvermögen der Gesellschaft dar, steuerlich darf die Darlehensforderung jedoch nicht mehr im Betriebsvermögen erfasst werden, sondern wird als Entnahme allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zugerechnet.

Buchungstechnisch kann die Handelsbilanz der Personengesellschaft unverändert als Steuerbilanz übernommen werden, dafür ist in einer (negativen) Ergänzungsbilanz des Gesellschafters ein Minderwert Forderungen zu passivieren.

### **Beispiel 1:**

Die AB-OHG gewährt ihrem Gesellschafter A am 1.10.04 ein Darlehen in Höhe von 100.000 EUR.

Die Laufzeit beträgt 8 Jahre. Die Bedingungen entsprechen denen wie unter Fremden. Der Zinssatz beträgt 10%, die Zinsen sind vierteljährlich zu entrichten, erstmals am 31.12.04. Für die Hingabe des Darlehens liegt eine **betriebliche Veranlassung** vor.

Der Gewinn ist je zur Hälfte auf A und B zu verteilen.

Handelsrechtlich und steuerrechtlich gehört das Darlehen zum notwendigen Betriebsvermögen der OHG.

Buchungen der OHG in Handels- und Steuerbilanz:

- am **1. 10. 04**

Darlehensforderung an Bank 100.000 EUR

- am **31. 12. 04**

Bank an Zinserträge 2.500 EUR

Der Gewinn der OHG erhöht sich durch diese Buchungen um 2.500 EUR und ist auf die beiden Gesellschafter entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel je zur Hälfte zu verteilen. Dadurch erhöht sich das Kapital der beiden Gesellschafter um je 1.250 EUR.

**Beispiel 2:**

wie Beispiel 1, es liegt jedoch **keine betriebliche Veranlassung** vor.

In der Handelsbilanz ergeben sich gegenüber Beispiel 1 keine Änderungen.

Steuerrechtlich stellt das Darlehen kein Wirtschaftsgut des Betriebsvermögens der OHG, sondern eine Privatentnahme des Gesellschafters A dar.

Am einfachsten ist die aus steuerrechtlichen Gründen notwendige Korrektur der Handelsbilanz in einer Ergänzungsbilanz des Gesellschafters vorzunehmen. Die Steuerbilanz entspricht dann der Handelsbilanz der OHG wie in Beispiel 1. Die Gewinnverteilung ist ebenfalls so vorzunehmen wie in Beispiel 1.

Zusätzlich sind in der Ergänzungsbuchführung folgende Buchungen vorzunehmen:

- am 1. 10. 04

Privat an Minderwert Darlehensforderung 100.000 EUR

- am 31. 12. 04

Zinsaufwendungen an Privat 2.500 EUR

Der Gesamtgewinn der OHG und der Gewinnanteil des Gesellschafters mindern sich um 2.500 EUR.

**Auffassung der Finanzverwaltung**

Keine betriebliche Veranlassung der Personengesellschaft liegt danach vor, wenn

- das Darlehen zu unüblichen Konditionen gewährt wurde, also einem Fremdvergleich nicht standhält, z. B. keine übliche Sicherheit vorliegt, keine oder niedrige oder zu hohe Verzinsung, Tilgung nicht im üblichen Zeitraum ;
- mit einer Rückzahlung der Darlehenssumme im Zeitpunkt der Darlehensgewährung wegen der schlechten finanziellen Situation des Gesellschafters nicht gerechnet werden kann;
- bei einer Refinanzierung durch die Personengesellschaft die Refinanzierungskosten auf Dauer höher sind als die Zinseinnahmen der Personengesellschaft;

- der Zinssatz zwar einem Fremdvergleich standhält, die Personengesellschaft das Geld aber zur Tilgung eigener, höher verzinslicher Schulden verwenden könnte;
- die Personengesellschaft ein zinsloses Darlehen gewährt hat.

### Hinweis:

Wenn die Gesellschafter sowohl ein festes Kapitalkonto, als auch ein echtes Darlehenskonto führen wollen, sollten sie neben dem Festkapitalkonto, ein variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II) führen, auf dem die entstandenen Gewinne und Verluste sowie die getätigten Entnahmen und Einlagen zu buchen wären. Das daneben bestehende Darlehnskonto sollte nur Buchungen für die mit dem Darlehen zusammenhängenden Geschäftsvorfälle aufnehmen.

Bei der Berechnung eines Abfindungsguthabens im Ausscheidungsfall sollte ein echtes Darlehenskonto unberücksichtigt bleiben und nur in die Verrechnung mit dem Abfindungsguthaben einbezogen werden.

## 9.3 Tätigkeitsvergütungen

- **Tätigkeiten** = Leistungen aufgrund des Gesellschaftsvertrages (z.B. Geschäftsführung), eines Dienstvertrages (§ 611 BGB, z. B. Arbeitsverhältnisse, freiberufliche Beratungstätigkeit), eines Werkvertrages i.S. § 631 BGB, eines Geschäftsbesorgungsvertrages nach § 675 BGB (z.B. Baubetreuungsleistungen eines Architekten). **Nicht Werklieferungsvertrag** (→ Lieferung, s. Übertragung von WG).
- **Vergütungen** = alle Entgelte in Bar- und Sachwerten außerhalb des Gewinnanteils **aus der 1. Stufe, gleichgültig ob fest oder gewinnabhängig, einmalig, laufend, auch bloßer Auslagenersatz, Abfindungen, ArbG-Anteile zur Sozialversicherung.**

**Beispiel:** Architekt Meteor Storchenschnabel ist Gesellschafter der ABS-OHG. Die OHG errichtet ein neues Betriebsgebäude, für das MS die Pläne liefert. Er erhält dafür 50 000.- EUR + 9.500.- EUR. Die OHG bucht Aufwand + Vorsteuer an Geld. MS erfasst die Einnahme im Rahmen seines Architekturbüros, dort sind in Zusammenhang mit diesem Auftrag 5 000.- EUR BA netto angefallen

**Kurze Lösung:**

**OHG:** HB und StB Buchung korrigieren, da HK gem. § 255 Abs.2 HGB

und gem. § 6 Abs.1 Nr.1 EStG

„Gebäude im Bau“ netto Gewinnkorrektur + 50.000 €

MS: Sondervergütung gem. § 15 Abs.1 Nr.2 2.HS EStG

Kein § 18 zurechnen entweder außerbilanziell oder Buchung

In der Sonderbilanz + 50.000 €

Problem USt, Buchung bei MS

Kosten als Sonderbetriebsausgaben gem. § 4 Abs.4 EStG - 5.000 €

Gewinn der Mitunternehmerschaft + 95.000 €

Korrektur des Gewinns gem. § 18 EStG bei MS unter Beachtung des § 11 EStG

**Beispiel:**

Die Komplementärin Donatella Diamant (DD) erhält für die Geschäftsführung der A + DD-OHG monatlich ein Gehalt in Höhe von 10.000 EUR + 1.900 EUR, das über Aufwand und Vorsteuer gebucht wird. DD erteilt umsatzsteuerlich korrekte Rechnungen. Das Dezembergehalt ist noch nicht ausgezahlt; die Umsatzsteuer wurde von DD für die Monate Januar bis November ordnungsgemäß angemeldet und an das Finanzamt gezahlt, die USt Dezember ist am Bilanzstichtag 31.12. noch nicht angemeldet und noch nicht an das Finanzamt abgeführt.

**Kurze Lösung:**

Es handelt sich um Sondervergütungen gem. § 15 Abs.1 Nr.2 2.HS EStG. Die Buchung bei der OHG als Aufwand ist korrekt. Der Betrag ist – unabhängig vom Zufluss, da im Sonderbereich Bilanzierungsgrundsätze gelten – mit 10.000 € netto entweder außerbilanziell oder durch Buchung in der Sonderbilanz zu erfassen.

Das rückständige Dezembergehalt ist aber auf jeden Fall in der Sonderbilanz als Forderung zu aktivieren.

Ebenfalls ist die rückständige USt-Dezember mit 1.900 € als Verbindlichkeit zu erfassen.

DD ist als Unternehmer mit ihren Leistungen umsatzsteuerpflichtig, A.6 Abs.3 und 17 Abs.2 UStR.

### 9.4 Überlassung vom WG

Merke: Im Sonderbereich gibt es keine Geldkonten!  
 Wenn ein Geldkonto angesprochen werden müsste, Buchung über Entnahme oder Einlage.

z. B. **Geld an Mietertrag** → **PE an Mietertrag**  
**Zinsaufwand an Geld** → **Zinsaufwand an NE**

**Kurzbeispiel:**

Gester vermietet ab 01.01.07 einen ihm seit 4 Jahren gehörenden PKW an die OHG; die OHG trägt die laufenden Kosten und zahlt 8.000 EUR Miete. Sie verbucht die Miete und die laufenden Kosten als Aufwand. Der Wert des PKW beträgt 10.000 €, RND = 2 Jahre. Behandlung ohne USt !!

BS:	PKW	an	Einlage	10.000	
	AfA	an	PKW	5.000	
	PE	an	Mietertrag	8.000	§ 15 I Nr. 2

Sonderbilanz 31.12.07

	PKW	5.000			
			Kapital AB	0	
				NE + 10.000	
				PE ./ 8.000	
				Gew + 3.000	5.000
	5.000				5.000

G+V-Rechnung:		Mietertrag	8.000 EUR
	./.	AfA-Aufwand	<u>5.000 EUR</u>
		Gewinn	3.000 EUR

## 9.5 Sonder – Betriebsausgaben

**Definition** (H 4.7 "Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben"):

Ausgaben, die durch den Betrieb einer Personengesellschaft veranlasst sind,

und

auf Rechtsverhältnissen zwischen einem Gesellschafter (nicht der Personengesellschaft) und Dritten beruhen.

### Sachverhalt:

Der Kommanditist X ist beteiligt an der Möbelgroßhandlung Y-KG. Er vermutet Unregelmäßigkeiten des Komplementärs Y zu seinen Lasten. Da er bei Einsicht in die Buchführungsunterlagen diesbezüglich nichts feststellen konnte, sein Verdacht jedoch nicht beseitigt war, beauftragte er eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. mit der Überprüfung des Jahresabschlusses 01 und der dazugehörigen Unterlagen. Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft stellte ihm persönlich für das erstellte Gutachten eine Rechnung über 5.000,- EUR zuzüglich 950,- EUR Umsatzsteuer aus.

Die Rechnung wurde X zusammen mit dem erstellten Gutachten im Mai 02 zugesandt und erst in 03 bezahlt. Die Möbelgroßhandlung Y-KG ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich.

Ihr Wirtschaftsjahr ist das Kalenderjahr.

### Fragen:

1. Stellen die Aufwendungen für das Gutachten Betriebsausgaben dar ?
2. Sind die Sonderbetriebsausgaben in die gesonderte und einheitliche Feststellung einzubeziehen, in welcher Höhe und in welchem Jahr ?

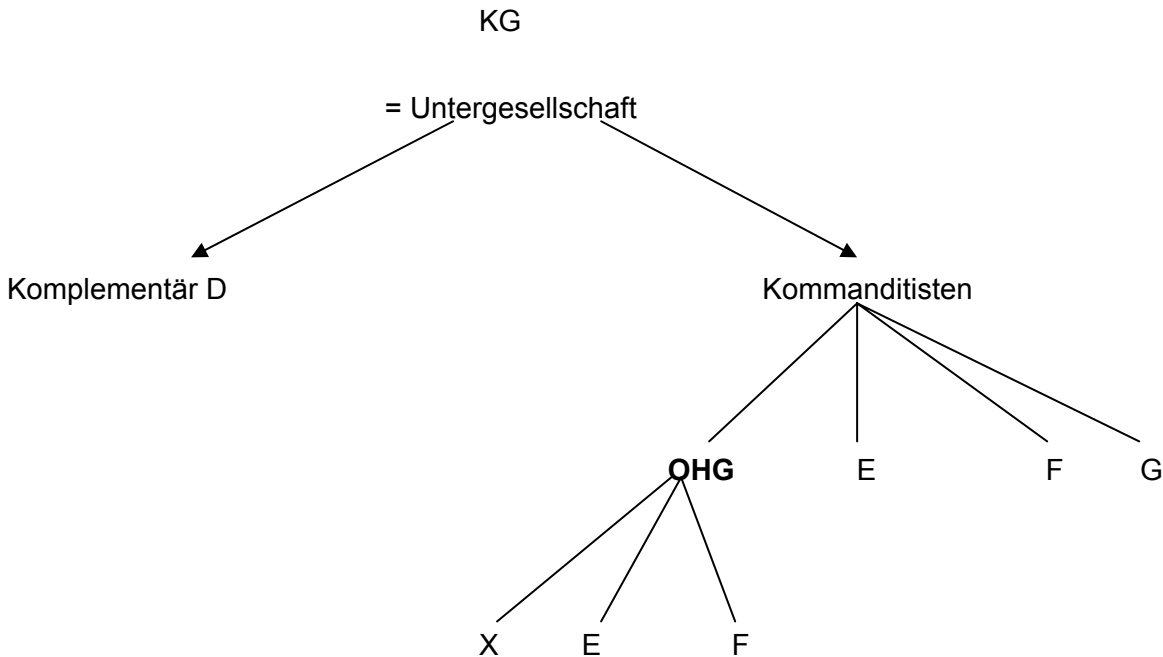
### Lösung:

1. Es handelt sich um Sonderbetriebsausgaben des X, denn diese Aufwendungen basieren auf einem Rechtsverhältnis zu einem Dritten (WPG) und wurden getätigt, um die Rechte aus dem Gesellschaftsverhältnis (hier: Überprüfung der Bücher) wahrzunehmen.
2. In der Sonderbuchführung ist dieselbe Gewinnermittlungsart anzuwenden wie bei der Personengesellschaft. Die KG ermittelt ihren Gewinn durch Bestandsvergleich. Folglich ist in der Sonderbilanz zum 31.12.02 eine Verbindlichkeit in Höhe von 5.950 Euro einzustellen, die dem Aufwand des Jahres 02 entspricht, da X nicht vorsteuerberechtigt ist.

## 10. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG

R 15.8 Abs. 2 EStR (**Doppelgesellschaft**)

### Beispiel



### Beispiel 1:

X erhält von KG Arbeitslohn.

Der Arbeitslohn stellt bei Zufluss Gewinneinkünfte des X aus der KG dar, da er mittelbarer Mitunternehmer der KG ist (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Damit unterliegt die Vergütung an X bei der KG auch der Gewerbesteuer. Die Vergütung erhöht den steuerlichen Gesamtgewinn der KG und ist im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der KG X zuzurechnen.

### Beispiel 2:

F erhält von der OHG Arbeitslohn.

F ist nicht mittelbarer Mitunternehmer der OHG. Der Arbeitslohn stellt bei F Einnahmen aus § 19 EStG dar. Bei der OHG mindert der Arbeitslohn den Gewinn.

## 11. Zinsschranke, § 4h EStG

Die Vorschrift des § 4h EStG beschränkt die Abziehbarkeit von Zinsaufwendungen in Abhängigkeit vom Gewinn. Hierzu ist ein umfangreiches BMF-Schreiben vom 04.07.2008 ergangen.

§ 4h gehört zu den Gewinnermittlungsvorschriften, die gem. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG für die Ermittlung des Gewinns aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Tätigkeit maßgeblich sind.

Entsprechend beschränkt die Zinsschranke den Betriebsausgabenabzug von Zinsaufwendungen eines Betriebs bei Einkünften aus §§ 13, 15 und 18 EStG. Bei allen anderen Einkunftsarten wird kein Gewinn, sondern ein Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt. Damit wird der Abzug von Zinsaufwendungen als Werbungskosten grundsätzlich nicht durch § 4h EStG beschränkt.

Personengesellschaften erzielen **gewerbliche Einkünfte**, wenn sie entweder selbst (ganz oder teilweise) gewerblich tätig oder als Mitunternehmer an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt sind oder gewerblich geprägt gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sind. Die **Zinsschranke findet** hier bei der Ermittlung des Gewinns grundsätzlich **Anwendung**.

Bei reinen **vermögensverwaltenden Personengesellschaften**, die keine Einkünfte aus §§ 13, 15 und 18 erzielen, ist die Regelung des § 4h EStG **nicht anwendbar**. Diese Personengesellschaft stellt keinen Betrieb im Sinne der Zinsschranke dar (BMF, Rz 5). Ausnahme: Zebragesellschaften, s.u.

Für die Anwendung des § 4h EStG auf Mitunternehmerschaften gilt Folgendes:

- Eine Mitunternehmerschaft hat nur einen Betrieb im Sinne der Zinsschranke. **Zum Betrieb** der Mitunternehmerschaft **gehört** neben dem **Gesamthandsvermögen** auch das **Sonderbetriebsvermögen** von Mitunternehmern (BMF, Rz 6)
- Zinsaufwendungen, die im Inland steuerpflichtige Sondervergütungen eines Mitunternehmers im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind, stellen weder Zinsaufwendungen der Mitunternehmerschaft noch Zinserträge des Mitunternehmers dar. Zinsaufwendungen und -erträge, die Sonderbetriebsausgaben oder -einnahmen sind,

werden der Mitunternehmerschaft zugeordnet (BMF, Rz 19).

- Hält ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft seine Beteiligung im Betriebsvermögen (sog. **ZebraGesellschaft**), kommt die **Zinsschranke auf der Ebene des Gesellschafters** zur Anwendung. Zinsaufwendungen, Zinserträge und Abschreibungen der Personengesellschaft und die Beteiligungseinkünfte sind anteilig beim Gesellschafter im Rahmen seiner Gewinneinkünfte zu berücksichtigen.

Hintergrund: Nach dem Beschluss des Großen Senats vom 11.04.2005, BStBl II, S. 679, entscheidet das für die persönliche Besteuerung des Gesellschafters zuständige Finanzamt über die Art und Höhe der Einkünfte eines betrieblich an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft beteiligten Gesellschafters. Dabei müssen die Wirtschaftsgüter der vermögensverwaltenden Personengesellschaft anteilig in der Buchführung des gewerblich Beteiligten erfasst und die zugerechneten Überschusseinkünfte nach den Gewinnermittlungsvorschriften in Gewinneinkünfte umgerechnet werden. Damit ist bei der Umrechnung auch die Zinsabzugsbeschränkung des § 4h EStG insoweit anzuwenden.

- Beispiele: An einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft sind beteiligt:
  - Kapitalgesellschaften, vergl. § 8 Abs. 2 KStG; alle Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb
  - gewerblich tätige oder geprägte Personengesellschaften, § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG
  - natürliche Personen, wenn sie ihre Beteiligung im Betriebsvermögen halten
- Nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind den Mitunternehmern auch dann nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, wenn es sich um Zinsaufwendungen aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers handelt (BMF, Rz 51).
- Bei Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Gesellschaft geht der Zinsvortrag anteilig mit der Quote unter, mit der der ausgeschiedene Mitunternehmer an der Gesellschaft beteiligt war, vergl. § 4h Abs. 5 Satz 2 EStG und BMF Rz 52 mit Beispiel.
- Der Feststellungsbescheid über den Zinsvortrag (§ 4h Abs. 4 Satz 1 EStG) ist an den Betriebsinhaber zu richten, d.h. bei Mitunternehmerschaften an diese selbst und nicht an die Mitunternehmer (BMF, Rz 49).

## 12. Thesaurierungsbegünstigung, § 34 a EStG

Am 11.08.2008 ist ein Anwendungsschreiben zur Begünstigung der nicht entnommenen Gewinne gem. § 34a EStG ergangen.

Hierin sind auch besondere Regelungen für Personengesellschaften enthalten:

- Bei Mitunternehmeranteilen kommt eine Inanspruchnahme des **§ 34a EStG für den Gewinnanteil des Mitunternehmers aus der Mitunternehmerschaft**, d.h. für den Anteil am Gewinn der Gesellschaft sowie aus etwaigen Ergänzungs- und Sonderbilanzen des Mitunternehmers in Betracht. Dies gilt auch für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Rz 2).
- Der Steuerpflichtige kann für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil wählen, ob und in welcher Höhe er für den jeweils nicht entnommenen Gewinn die Tarifbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch nimmt (Rz 7).
- Jeder einzelne Mitunternehmer kann nur dann einen Antrag stellen, wenn die **Beteiligung am Gewinn** (aus Gesamthands-, Sonder- und Ergänzungsbilanz) **nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG mehr als 10% oder mehr als 10.000 Euro** beträgt. Der vertraglichen Gewinnverteilungsabrede kommt keine Bedeutung zu. Einer einheitlichen Antragstellung aller Mitunternehmer einer Personengesellschaft bedarf es nicht (Rz 9 mit Beispiel).
- Bei Personengesellschaften umfasst der Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG **auch** die Korrekturen aufgrund von **Ergänzungsbilanzen** und die Ergebnisse der **Sonderbilanzen** der Mitunternehmer (Rz 12).
- Bei Mitunternehmeranteilen werden sowohl die Entnahmen und Einlagen des Gesamthandsvermögens als auch die des Sonderbetriebsvermögens berücksichtigt. Deren Ermittlung erfolgt für Zwecke des § 34a EStG mitunternehmeranteilsbezogen, d.h. eine Entnahme des Mitunternehmers aus dem Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft mindert den nicht entnommenen Gewinn nur, wenn sie in sein Privatvermögen oder in ein anderes Betriebsvermögen erfolgt (Rz 20).
- Die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft in das Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers bei derselben Mitunternehmerschaft (und umgekehrt) hat keinen Einfluss auf die Höhe des nicht entnommenen Gewinns dieses Mitunternehmeranteils. Die Zahlung von Sondervergütungen im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 2.HS EStG an einen Mitunternehmer führt nur dann zu einer Entnahme gem. § 34a EStG, wenn die Zahlung ins Privatvermögen (z.B. auf ein privates Bankkonto des Mitunternehmers erfolgt (Rz 20).
- Bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften ist für den Mitunternehmer der Obergesellschaft nur ein einheitlicher begünstigter Gewinn zu ermitteln, der neben dem Gewinn aus der Obergesellschaft – einschl. der Ergebnisse der Ergänzungs- und Sonderbilanzen – auch die Ergebnisse aus einer etwaigen Sonderbilanz nach § 15 Abs. 1

Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bei der Untergesellschaft erfasst. Entnahmen des Mitunternehmers bei der Obergesellschaft sind zu addieren mit Entnahmen, die von ihm aus seinem Sonderbetriebsvermögen bei der Untergesellschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) getätigt werden. Gleiches gilt für Einlagen (Rz 21 mit Beispiel).