

1. Abschnitt. Überblick

§ 1 Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter nach der Unternehmensteuerreform 2008

Bearbeiter: Dr. Jochen Lüdicke

Übersicht

Rn.

I. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für Einkommen- und Körperschaftsteuer (Transparenzprinzip)

1. Grundlagen, Gewerbebetrieb kraft Tätigkeit oder Prägung, vermögensverwaltende Personengesellschaften	1–24
a) Grundlagen	1–10
b) Originäre gewerbliche Tätigkeit, Gesellschaftsformen	11–19
c) Vermögensverwaltende Personengesellschaften	20–22
d) Gewerblich geprägte Gesellschaften	23
e) Innengesellschaften	24
2. Sonder- und Ergänzungsbilanzen	25–34
a) Zweistufige Gewinnermittlung	28
b) Sonderbetriebsvermögen, Sonderbilanzen und Sondervergütungen	29–31
c) Ergänzungsbilanzen	32–34
3. Gesellschafterfinanzierung	35–44
a) Gesellschafterdarlehen und Sonderbetriebsvermögen	36–38
b) Gesellschaftersachfinanzierung (Miete, Leasing, Pacht)	39–42
c) Garantien, Bürgschaften	43–44
4. Zebraesellschaften	45–52
a) Voraussetzungen	46–47
b) Gewinn- und Einnahmeüberschussermittlung, Verfahrensfragen	48–52
5. Besteuerung der Gesellschafter	53–75
a) Verhältnis zu der Feststellung auf Gesellschaftsebene	54–56
b) Einkünfteermittlung auf Gesellschafterebene	57–68
aa) § 6 b EStG	59–60
bb) Thesaurierungsrücklage, § 34 a EStG	61–68
c) Weitere Besonderheiten der Besteuerung des Ergebnisses der Gesellschaft beim Gesellschafter (einschließlich etwaiger Sondervergütungen)	69–75
aa) Verluste bei nur beschränkter Haftung, § 15 a EStG	69–70
bb) Veräußerungsgewinne, § 16 EStG	71–73
cc) Gewerbesteueranrechnung, § 35 EStG	74–75

II. Besteuerung der Gesellschaft mit Gewerbesteuer

1. Subjektive Gewerbesteuerpflicht der Gesellschaft	76–78
2. Ermittlung des Gewerbebeitrages	79–93
a) Deutsche Unternehmensteile	80
b) Auszusondernde Gewinnanteile (sachliche Steuerfreiheit und Grenzen der Steuerpflicht)	81
c) Hinzurechnungen und Kürzungen	82–91

	Rn.
d) Verlustvortrag	92–93
III. Andere Steuern	
1. Grunderwerbsteuer	95–98
a) Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesellschaft	96
b) Übergang auf eine Gesamthand	97
c) Übergang von einer Gesamthand	98
2. Umsatzsteuer	99–100

Schrifttum: *Becker* Die Grundlagenn der Einkommensteuer, 1940, S. 40, 94; *Dürschmidt/Friedrich-Väche* Materiell- und verfahrensrechtliche Aspekte der Einkünfteermittlung bei der Zehragesellschaft, DStR 2005, 1515; *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* Außensteuerrecht, 60. Ergänzungslieferung, Juli 2007; *Kempermann* Kein Ping-Pong-Verfahren bei Zehragesellschaften, FR 2005, 1030; *Lüdicke* Festschrift 50 Jahre Arbeitsgemeinschaft der Fachanwälte für Steuerrecht e.V., Geschäftsführender Kommanditist und Komplementär in der nicht gewerblich geprägten GmbH & Co. KG, S. 323 ff; *Lüdicke* Mehrstufiges Feststellungsverfahren bei Zehragesellschaften – München locuta causa finita?, DB 2005, 1813; *Marchal* Einkünftequalifikation und Einkünfteermittlung bei „Zehragesellschaften“ nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofes, DStZ 2005, 861; *Schmidt* EStG, 26. Auflage 2007.

I. Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen für Einkommen- und Körperschaftsteuer (Transparenzprinzip)

1. Grundlagen, Gewerbebetrieb kraft Tätigkeit oder Prägung, vermögensverwaltende Personengesellschaften

a) Grundlagen

- 1 Die Besteuerung von Personengesellschaften gehört zu den besonders anspruchsvollen Teilen des deutschen Steuerrechts, zumal die Personengesellschaften nicht wie Kapitalgesellschaften kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen (§ 8 Abs. 2 KStG), sondern die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit, Gewinn- oder Überschusseinkünfte aller sieben Einkunftsarten erzielen können. Je nach Gesellschafter müssen im Rahmen von Personengesellschaften teilweise Überschusseinkünfte in Gewinneinkünfte umqualifiziert werden, man spricht bei solch unterschiedlicher Gesellschafterbesteuerung von einer Zehragesellschaft. Bei der Gewinnermittlung sind je nach Gesellschafter die Regeln des Einkommensteuerrechts und des Körperschaftsteuerrechts anzuwenden.
- 2 Im Unterschied zu natürlichen Personen und bestimmten Körperschaften kann eine einzelne Personengesellschaft aber keine betrieblichen Einkünfte und zusätzlich auch Überschusseinkünfte erzielen; letztere würden zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert. Eine Umqualifizierung von Überschusseinkünften in gewerbliche Einkünfte kann auch erforderlich werden, wenn eine Personengesellschaft dadurch als **gewerblich geprägt** gilt, dass eine Kapitalgesellschaft die Geschäftsführung der Personengesellschaft innehat.
- 3 Die **Ermittlung der Einkünfte** erfolgt hierbei grundsätzlich auf Ebene der Personengesellschaft als sog. **Feststellungsobjekt**, §§ 179 ff AO. Dies soll ermöglichen, dass das sachnahe (Betriebs-) Finanzamt die erforderlichen Feststellungen treffen und Prüfungshandlungen anordnen kann. An die so er-

mittelten Werte ist das (Wohnsitz-)Finanzamt des Gesellschafters bei der Veranlagung des Gesellschafters, der **Steuersubjekt** ist (**Transparenzprinzip**), grundsätzlich gebunden; die Ergebnisse werden oftmals rein mechanisch übernommen. Dies gilt auch für solche Erträge und Aufwendungen, die nicht alle Gesellschafter in ihrer Verbundenheit sondern – außerhalb der Handelsbilanz der Personengesellschaft – nur einzelne Gesellschafter betreffen. Diese **Sonderbetriebsaufwendungen** oder **-erträge** (z. B. Finanzierungskosten oder von der Personengesellschaft gezahlte Vergütungen an den Gesellschafter) bzw. **Sonderwerbungskosten** und die Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen werden im Rahmen des Feststellungsverfahrens für die – ggf. unterste Personengesellschaft in der Kette – miterfasst und in die verbindlichen Feststellungen des Gewinnes dieser Personengesellschaft einbezogen.

Führen dagegen persönliche Besteuerungstatbestände dazu, dass sich die Feststellungen des Betriebsfinanzamtes als sachlich unrichtig darstellen, so soll nach der Ablehnung der „Ping-Pong-Regelung“ durch den Bundesfinanzhof¹ die Bestandskraft des Feststellungsverfahrens für das Veranlagungsverfahren des Gesellschafters durchbrochen sein. Das Wohnsitzfinanzamt soll dann die entsprechenden Umqualifizierungen der Einkünfte in eigener Verantwortung und Kompetenz vornehmen dürfen. Diese Regelung wird zu Recht als fragwürdig kritisiert.²

Auch die Einbeziehung aller mittelbarer Gesellschafter in das Feststellungsverfahren am unteren Ende von Personengesellschaftsketten führt zu einer gewissen Verkomplizierung des Besteuerungssystems. Bei einer mehrstufigen Beteiligungskette muss der Geschäftsführer der untersten Personengesellschaft die gesamte Beteiligungskette nach oben durchschauen und dort alle unmittelbaren und mittelbaren Mitunternehmer und deren etwaige Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen identifizieren, um eine zutreffende Feststellungserklärung abgeben zu können.

Die Besteuerung der Personengesellschaften soll sich teilweise an der Besteuerung von Einzelunternehmen, teilweise an der Besteuerung von Kapitalgesellschaften orientieren. Geht es um betriebliche Steuern, wie die Umsatzsteuer, so wird auf die Personengesellschaft als Unternehmer und Steuersubjekt abgestellt. Ist dagegen die persönliche Einkommen- oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zu ermitteln, wurde früher auf die Vielzahl der Gesellschafter (**Bilanzbündeltheorie**) und ungeachtet der zivilrechtlich oftmals bestehenden Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft nicht so sehr auf die Einheit der Gesellschaft als **Feststellungssubjekt** abgestellt. Früher war die Personengesellschaft ertragsteuerlich als nicht vorhanden zu fingieren, wobei die gemeinsame Gesellschaftsbilanz nichts anderes sein sollte als das Bündel der Einzelbilanzen der Gesellschafter.³ Heute trägt die neue Lehre von der Gesellschaft als partiellem Steuersubjekt der Verselbstständigung des gemeinsam betriebenen Gewerbebetriebes der Gesellschafter gegenüber den Einzelbetrieben der Gesellschafter und auch der zivilrechtlichen Verselbstständigung der Personengesellschaft gegenüber den Gesellschaftern Rechnung. Die Personengesell-

¹ BFH BStBl. II 2005, 679 gegen BFH BStBl. II 1999, 390.

² Vgl. *Kempermann* FR 2005, 1030; *Marchal* DSStZ 2005, 861 ff.; *Dürschmidt/Friedrich-Vache* DSStR 2005, 1515 ff.

³ *Becker* Grundlagen, S. 40, 94.

schaft ist danach zwar nicht Einkommensteuersubjekt, aber doch Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation.⁴ Der neuen Lehre gelingt es, Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern zu Bedingungen wie unter fremden Dritten steuerlich auch so zu würdigen. Zudem soll sie erklären, dass eine Personengesellschaft Mitunternehmerin einer anderen Personengesellschaft sein kann, dass Leistungsbeziehungen zwischen gewerblichen Schwesterpersonengesellschaften möglich sind und dass auch Innengesellschaften einen eigenen Gewerbebetrieb unterhalten könnten. Insoweit besteht kein Unterschied zur Einheitstheorie, wonach die ertragsteuerliche Würdigung primär von der Einheit der Gesellschaft auszugehen habe und Einkünftequalifikation, -erzielung und -ermittlung vorrangig auf der Ebene der Gesellschaft erfolgen soll.⁵

- 7 Bei der Gewerbesteuer müsste sich durch die im Rahmen der Unternehmensbesteuerung angeordnete Nicht-Abzugsfähigkeit des Steueraufwandes die Perspektive von der betrieblichen Einheitsbetrachtung zu einer Gesellschafterbetrachtung verschieben. Dies ist trotz der anteiligen Anrechnungsmöglichkeit der Gewerbesteuer der Personengesellschaft auf die Einkommensteuer der Gesellschafter nach § 35 EStG, die die Gewerbesteuer in Teilen zu einer Art Einkommensteuervorauszahlung werden lässt, jedoch nicht geschehen.
- 8 Mal steht daher nach wie vor die Betrachtung der **Einheit der Gesellschaft**, mal die **Mehrheit von Gesellschaftern** im Fokus. Dies führt in der Besteuerungspraxis zu einer Reihe von Brüchen, die bei strenger Beachtung der Systemgerechtigkeit des Steuerrechts zu der Forderung führen können, dass das Besteuerungsrecht der Personengesellschaft insgesamt der Überarbeitung bedarf.
- 9 Diese Grundprobleme sind auch durch die Einführung der sog. **Thesaurierungsbegünstigung** für einbehaltene Gewinne im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008⁶, § 34a EStG, die zu einem Steuersatz von 28,25% im Rahmen der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter führt, nicht gelöst. Vielmehr wird durch die Thesaurierungsbegünstigung die Unklarheit über die wirkliche Belastungsentscheidung des Gesetzgebers bei den Gewinneinkunftsarten deutlich. Während der Gesetzgeber bei den Überschusseinkunftsarten eine Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen, der die Einnahmen erzielt, unterstellt, er also davon ausgeht, die Einkünfte könnten privat konsumiert werden, anerkennt er bei den Gewinneinkunftsarten die Notwendigkeit der (zumindest teilweisen) Thesaurierung der erzielten Gewinne und damit deren Ungeeignetheit für den (vollständigen) privaten Konsum. Liegt bei Kapitalgesellschaften eine vergleichbare Situation vor, führt diese zu einer Minderung der Dividendenausschüttung und damit zu niedrigeren steuerpflichtigen Einkünften des Gesellschafter aus Kapitalvermögen; Progressionsauswirkungen ergeben sich dann für den Gesellschafter nicht. Eine Minderung der Ertragsteuerbelastung der Gesellschaft (also eine niedrigere Belastung mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer auf nicht ausgeschüttete oder nicht ausschüttungsfähige Gewinne) tritt hingegen nicht ein. Demgegenüber wird

⁴ BFH BStBl. II 1984, 751; BFH BStBl. II 1998, 328.

⁵ BFH BStBl. II 1991, 873.

⁶ Vgl. unten I. 5. b) bb).

bei Personengesellschaften der volle rechnerische Ertrag dem Gesellschafter zugerechnet und muss bei diesem mit dem progressiven Tarif versteuert werden, auch wenn eine Vollausschüttung der Erträge aufgrund der Liquiditätslage der Gesellschaft oder sonstigen Gründen ausscheidet, sich die die Progression rechtfertigende Erhöhung der Leistungsfähigkeit des Gesellschafters also gerade nicht ergibt. Der Gesellschafter muss in einer solchen Situation aus eigenem – anderen – Vermögen die Mittel für die Steuerzahlung aufbringen. Während in der Vergangenheit diese fehlende Rechtsformneutralität zwischen Kapital- und Personengesellschaftsbesteuerung mit Hinweis auf die oft günstigere Besteuerung der Personengesellschaft im Rahmen des Erbschaftsteuerrechts als hinzunehmen bezeichnet wurde, ist eine solche „Kompensation“ bei dem vom Bundesverfassungsgericht geforderten einheitlichen Ansatz der gemeinen Werte bei der Erbschaftsteuer – und damit einer Gleichbehandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften – nicht mehr argumentierbar.

Ein weiteres Problem der Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene und der Zuweisung des aufgeteilten Gewinnes zur Besteuerung bei den Gesellschaftern entsteht daraus, dass in vielen Staaten die Personengesellschaft immer oder zumindest auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird. Damit stellt sich bei international tätigen Personengesellschaften das Problem, dass ggf. ausländische Betriebsstättenenerträge mit einer ausländischen Körperschaftsteuer besteuert werden und der inländische Ertrag nur im Rahmen des Feststellungsverfahrens ermittelt, aber bei den Gesellschaftern im Rahmen von deren Einkommensteuerveranlagung versteuert wird. Die Gesellschafter sind aber nicht Steuerschuldner der ausländischen Steuer, so dass sich Probleme bei der Anrechnung der ausländischen Steuer auf die inländische Einkommensteuer der Gesellschafter ergeben können.⁷

b) Originäre gewerbliche Tätigkeit, Gesellschaftsformen

Eine Personengesellschaft kann aufgrund ihrer eigenen Geschäftstätigkeit originär-gewerbliche Einkünfte erzielen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2, Abs. 2 EStG). Sofern die Personengesellschaft Außengesellschaft ist, müssen dazu die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft⁸ ein gewerbliches Unternehmen iSv. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Abs. 2 EStG betreiben. Bei einer Außengesellschaft müssen alle einen Gewerbebetrieb kennzeichnenden Merkmale bereits auf der Ebene der Personengesellschaft vorliegen, d. h. sie muss sich nachhaltig durch Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr betätigen. Negativ darf es sich nicht um selbstständige Arbeit, Land- und Forstwirtschaft oder um Vermögensverwaltung handeln. Bei einer Innengesellschaft hat der nach außen auftretende Unternehmer im Außenverhältnis eine gewerbliche Betätigung zu entfalten.

Einen Gewerbebetrieb iSv. § 15 Abs. 2 EStG betreibt eine Personengesellschaft nur, soweit und solange sie in der Absicht tätig ist, einen Totalgewinn zu erzielen. Übt die Personengesellschaft neben einer originär gewerblichen Tätigkeit noch andere Tätigkeiten (land- und forstwirtschaftlicher, freiberuflicher oder vermögensverwaltender Art) aus, dann ist die gesamte Betätigung

⁷ Vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Lüdicke § 34c EStG, Rn. 46.

⁸ BFH BStBl. II 2003, 294.

nach der **Abfärberegelung** des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG als gewerblich zu behandeln. Selbst eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit der Gesellschaft führt zur Umqualifizierung der nicht gewerblichen Einkünfte in gewerbliche, solange ihr Anteil nicht als „äußerst gering“⁹ anzusehen ist.

- 13 Als eigene Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind die Gewinnanteile den Gesellschaftern aber nur zuzurechnen, wenn sie Mitunternehmer des Betriebs der Personengesellschaft sind. Mitunternehmer ist, wer zusammen mit den anderen Gesellschaftern Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Liegen diese Voraussetzungen neben der Gewinnerzielungsabsicht vor, dann bilden die Gesellschafter zusammen eine Mitunternehmerschaft und erzielen in ihrer Verbundenheit ausschließlich gewerbliche Einkünfte.
- 14 Als geeignete Gesellschaftsformen kommen die offene Handelsgesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV), die Partnerschaftsgesellschaft, die (atypisch) stille Gesellschaft und vergleichbare Rechtsformen anderer Rechtskreise in Betracht, die im Rahmen eines **Typenvergleiches** als diesen Rechtsformen wesensähnlich eingestuft werden können. Im Wesentlichen ist dabei eine Negativ-Abgrenzung zu den in § 1 Abs. 1 KStG aufgeführten Rechtsformen erforderlich. Entscheidend dürfte die Frage der typischen Fremdorganschaft und die Qualifizierung der Gesellschaft als juristische Person sein. Fehlt es hieran, sollte eine Körperschaft nicht angenommen werden können.
- 15 Der Begriff der Mitunternehmerschaft setzt **kein Gesellschaftsverhältnis** voraus. Auch Rechtsgemeinschaften, wie die Gütergemeinschaft oder die Erbengemeinschaft und Bruchteilsbeteiligungen, sind Mitunternehmerschaften, wenn Gegenstand der Rechtsgemeinschaft der gemeinsame Betrieb eines Unternehmens ist.
- 16 Auf der anderen Seite reichen nicht alle Formen des Vertragsverhältnisses für die Mitunternehmerschaft aus. Reine Vertragsverhältnisse, wie z. B. Arbeits- oder Darlehensverhältnisse, begründen ohne Hinzutreten weiterer Elemente keine Mitunternehmerschaft. Verbirgt sich hinter einem Vertragsbündel von z. B. Arbeits- und Darlehensverhältnis ein gemeinsamer Gesellschaftszweck, kann eine (**verdeckte**) **Mitunternehmerschaft** vorliegen.
- 17 Werden die Gesellschafter oder Gemeinschaftler ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig, liegt keine Mitunternehmerschaft vor; allerdings genügt es für die Mitunternehmerschaft, dass die **Gewinnerzielungsabsicht** nur Nebenzweck der Tätigkeit ist (z. B. Verkauf von Werbeflächen durch eine caritative Personengesellschaft), § 15 Abs. 2 S. 3 EStG.
- 18 Die Gewinnerzielungsabsicht muss sodann sowohl auf der Ebene der Gesellschaft oder Gemeinschaft als auch auf der Ebene der Gesellschafter bzw. Gemeinschaftler vorhanden sein (**zweistufiges Prüfungsverfahren**). Fehlt sie auf Gesellschafts- bzw. Gemeinschaftsebene, kann die Gesellschaft bzw. Gemeinschaft keine Mitunternehmerschaft sein, die Gesellschafter erzielen keine gewerblichen Einkünfte. Fehlt sie auf der individuellen Ebene, weil z. B. erhebliche Kosten aufgewendet werden, die aus der Beteiligung nicht ge-

⁹ BFH BStBl. II 2000, 229; Umsatz/Umsatzanteil DM 6.481/1,25% ggf. durch die Gesetzesänderung überholt, vgl. Schmidt/Wacker § 15 EStG, Rn. 189.

deckt werden können, so ist der entsprechende Gesellschafter oder Gemeinschaftler nicht Mitunternehmer.

Auf der persönlichen Ebene wird sodann noch das Vorhandensein von **Mitunternehmerinitiative** und **Mitunternehmerrisiko** geprüft. Beide Elemente müssen, wenn auch in unterschiedlicher Ausprägung, vorliegen, soll der Gesellschafter oder Gemeinschaftler Mitunternehmer sein. Mitunternehmerinitiative bedeutet die Teilnahme an den unternehmerischen Entscheidungen. Sie ist bei Gewährung der typischen Kontrollrechte der §§ 164, 166 HGB anzunehmen. Mitunternehmerrisiko bedeutet Beteiligung am Verlust und – abweichend vom normalen Wortsinn – am Gewinn des Unternehmens.

c) Vermögensverwaltende Personengesellschaften

Ist eine Gesellschaft oder Gemeinschaft nicht originär gewerblich tätig, sondern betreibt sie die Verwaltung eigenen Vermögens, vermittelt sie grundsätzlich ihren Gesellschaftern die entsprechenden Einkünfte innerhalb der Einkunftsarten, in denen die Gesellschafter die Einkünfte – würden sie von ihnen einzeln erzielt werden – erzielen. Die Gesellschaft oder Gemeinschaft ist im Rahmen der Vermögensverwaltung – vom Verfahrensrecht abgesehen – annähernd in-existent. 20

Ist eine Personengesellschaft jedoch – auch – an einer Mitunternehmerschaft beteiligt oder nicht nur äußerst geringfügig gewerblich tätig, so regelt § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, dass das Gesamtergebnis als gewerbliche Einkünfte zu erfassen ist (**Abfärbewirkung**). Durch die Gesetzesänderung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG¹⁰ ist die von der BFH-Rechtsprechung¹¹ eröffnete Möglichkeit der Beteiligung einer vermögensverwaltenden Gesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft unter Fortbestand des vermögensverwaltenden Charakters der Obergesellschaft wieder verstellt. 21

Der Vorrang der gewerblichen Einkünfte gilt aber nicht für Gemeinschaften, z. B. Erbgemeinschaften; diese können, wie Privatpersonen, nebeneinander vermögensverwaltend und gewerblich tätig sein oder gewerbliche oder gewerblich geprägte Beteiligungen halten, ohne mit allen ihren Einkünften deswegen gewerblich zu werden. Bei ihnen tritt die Vergleichbarkeit zu der Situation bei natürlichen Personen in den Vordergrund und die Selbstständigkeit als Feststellungsbeteiligter zurück. 22

d) Gewerblich geprägte Gesellschaften

Ist eine Personengesellschaft – nicht aber eine Gemeinschaft – nicht originär gewerblich, sondern vermögensverwaltend tätig, tritt sie aber nach außen nur durch Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter oder Nicht-Gesellschafter als Geschäftsführer auf, so sollen diese der Personengesellschaft das Gepräge geben; sie wird durch die Geschäftsführung **gewerblich geprägt**, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Damit besteht für vermögensverwaltende Personengesellschaften, die z. B. als GmbH & Co. KG organisiert sind, die Möglichkeit, gewerbliche oder vermögensverwaltende Einkünfte zu erzielen. Besteht Interesse 23

¹⁰ Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. 12. 2006, BGBl. I 2878.

¹¹ BFH BStBl. II 2005, 383.

an gewerblichen Einkünften, bleibt der Gesellschaftsvertrag bei dem gesetzlichen Regeltyps der Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH. Soll diese Rechtsfolge vermieden werden, wird einem Kommanditisten, der nicht selbst eine Kapitalgesellschaft ist, unter Wahrung der nicht dispositiven Vertretungsmacht der Komplementäre ein gesellschaftsvertragliches Geschäftsführungsrecht eingeräumt; die Gesellschaft bleibt dann vermögensverwaltend.¹²

e) Innengesellschaften

- 24 Eine Mitunternehmerschaft liegt nicht nur dann vor, wenn sie offen nach außen in Erscheinung tritt, sondern kann auch dann vorliegen, wenn nur im Innenverhältnis eine Gesellschaftsbeteiligung oder eine Gemeinschaft vereinbart wurde. Dies kann etwa bei einer **Unterbeteiligung** an einem Einzelunternehmen oder dem Anteil an einer Mitunternehmerschaft, einer mit Beteiligung an stillen Reserven ausgestatteten (**atypisch**) **stillen Gesellschaft**, einem **Treuhandverhältnis**, der Vereinbarung eines Nießbrauches an einem Unternehmen oder einem Mitunternehmeranteil, oder bei fehlgeschlagenen Gesellschafts- oder Gemeinschaftsverhältnissen (**fehlerhafte Gesellschaft**) der Fall sein. Entscheidend ist jeweils, dass dem Innengesellschafter Mitunternehmerinitiative zusteht und er Mitunternehmerisiko trägt.

2. Sonder- und Ergänzungsbilanzen

- 25 Aufgrund der Gleichstellungstheorie, der Annäherung der Mitunternehmer an den Einzelunternehmer, müssen bei der **Steuerbilanz der Mitunternehmerschaft** individuelle – in der Handelsbilanz nicht erfasste – Umstände des Mitunternehmers, die auch in der steuerlichen Gesamthandsbilanz (**Gewinnermittlung erster Stufe**) nicht erfasst werden können, im Rahmen der **Gewinnermittlung zweiter Stufe** mit einbezogen werden. Der Mitunternehmer soll nicht – wie ein fremder Dritter – in Geschäftsbeziehung zu „seiner“ Mitunternehmerschaft treten können, weil er als Individuum auch nicht mit „seinem“ Einzelunternehmen Geschäfte abschließen könnte. Im Rahmen der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft müssen daher diese Geschäfte eliminiert und etwaige im (Allein- oder Mit-)Eigentum eines Mitunternehmers stehende Gegenstände in die (steuerliche) Bilanzierung der zutreffenden Mitunternehmerschaft einbezogen werden.
- 26 Bei Schwespersonengesellschaften, also Personengesellschaften mit zumindest teildientischem Gesellschafterkreis, ist zu entscheiden, zu welcher Mitunternehmerschaft das betreffende Wirtschaftsgut steuerlich gehört; diese Entscheidung wird bei jeweils gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten Gesellschaften regelmäßig zu Gunsten einer Zuordnung zu der Mitunternehmerschaft fallen, in deren Eigentum das betreffende Wirtschaftsgut steht. Ist die Eigentümerin jedoch nicht gewerblich tätig, muss das Wirtschaftsgut anteilig in den Sonderbetriebsvermögen der identischen Gesellschafter erfasst werden.
- 27 Bei Gesellschaften im Über-/Unterordnungsverhältnis besteht grundsätzlich ein Vorrang der Zuordnung zur Untergesellschaft. Dies gilt nach § 15

¹² Vgl. *Lüdicke* FS 50 Jahre FfSt, S. 323 ff.

Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG auch dann, wenn der Mitunternehmer über eine Kette von Mitunternehmerschaften seine Beteiligung hält.

a) Zweistufige Gewinnermittlung

Die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers setzen sich gemäß § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG aus seinem Anteil am Gewinn der Gesellschaft und den von der Gesellschaft bezogenen **Sondervergütungen** zusammen. Die Sondervergütungen erbringt die Gesellschaft für Leistungen des Gesellschafters, die in der Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, der Überlassung von Kapital und der Leistung von Diensten bestehen können. Zur Bestimmung des Gewinnanteils des Mitunternehmers wird im Rahmen der Gewinnermittlung erster Stufe der Gesellschaftsgewinn ermittelt. In den Betriebsvermögensvergleich gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG sind dabei ausschließlich die Wirtschaftsgüter und Schulden des Gesellschaftsvermögens sowie die Entnahmen und Einlagen aus dem bzw. in das Gesellschaftsvermögen einzubeziehen. Der Gewinnanteil des Gesellschafters ergibt sich dann aus dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gewinnverteilungsschlüssel. Die Sondervergütungen sind in der Gesellschaftsbilanz als Aufwand auszuweisen und mindern so den Gesellschaftsgewinn. Beim Gesellschafter werden sie im Rahmen der Gewinnermittlung zweiter Stufe zu den gewerblichen Einkünften gezählt. Mit den Sondervergütungen zusammenhängende Aufwendungen, die allein den Mitunternehmer treffen, sind als Sonderbetriebsausgaben den Sondervergütungen auf dieser Stufe gegenüberzustellen. Schließlich gehören auch die Veräußerungserfolge aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens zum Gewinn des Mitunternehmers. 28

b) Sonderbetriebsvermögen, Sonderbilanzen und Sondervergütungen

Sonderbetriebsvermögen I liegt vor, wenn einem (unmittelbaren oder mittelbaren) Mitunternehmer Wirtschaftsgüter außerhalb der Bilanz der Mitunternehmerschaft gehören, die durch die Mitunternehmerschaft genutzt werden und die, wäre die Mitunternehmerschaft sein Einzelunternehmen, zwingendes oder (bei einer entsprechenden Einbuchung im Rahmen der Sonderbilanz) gewillkürtes Betriebsvermögen des Einzelunternehmens wären. Dienen dagegen die Wirtschaftsgüter nicht der Mitunternehmerschaft, sondern der Beteiligung des Mitunternehmers an dieser, so liegt **Sonderbetriebsvermögen II** vor. Letzteres ist etwa anzunehmen, wenn ein Einzelunternehmer seine Unternehmung als GmbH & Co. KG führen will und ihm sämtliche GmbH-Anteile der Komplementär-GmbH (Sonderbetriebsvermögen II) und die Kommanditanteile der KG gehören. Überlässt er zudem der KG mietweise das Betriebsgrundstück, ist dieses als sein Sonderbetriebsvermögen I zu erfassen. Die Erträge und Aufwendungen aus diesen Wirtschaftsgütern werden in einer Sonderbilanz des betreffenden Gesellschafters im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der nutzenden Mitunternehmerschaft ermittelt. 29

Im Rahmen der Sonderbilanz werden daneben auch die Vergütungen, die die Mitunternehmerschaft dem Mitunternehmer für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von 30

Wirtschaftsgütern (**Sondervergütungen**) zahlt, erfasst, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Der in der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft erfasste Aufwand, z. B. aus einer einem Mitunternehmer gezahlten Tätigkeitsvergütung, wird dadurch bei ihm wieder ertragswirksam und mithin per Saldo neutralisiert. Dies gilt auch für den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, wenn dieser an der Kommanditgesellschaft als Mitunternehmer beteiligt ist.

- 31 Das Ergebnis aus der Sonderbilanz wird nach Auffassung der Rechtsprechung und Verwaltung nicht jeweils nach Bilanzierungsgrundsätzen, sondern mit korrespondierenden Bilanzansätzen ermittelt und additiv dem Ergebnis aus der Gesamthandsbilanz hinzugerechnet. Bewertungsunterschiede – etwa auf Basis des Imparitätsprinzips – und Unterschiede in der zeitlichen Wirkung von Erträgen und Aufwendungen können dann nicht entstehen. Diese Auffassung ist misslich, weil dadurch z. B. der Aufwand aus der Bildung einer Pensionsrückstellung bei dem begünstigten Gesellschafter durch einen korrespondierenden Ertrag korrigiert wird, obwohl sich die Leistungsfähigkeit des Gesellschafters erst in der Zukunft erhöhen wird. Auf der anderen Seite kann auch der Einzelunternehmer – anders als der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft – keine ertragswirksame Pensionsrückstellung für sich bilden. Hier zeigt sich erneut, dass die gesetzliche Entscheidung, keine rechtsformneutrale Besteuerung anzustreben, zu systematischen Brüchen führt, die, verlangt man vom Steuergesetzgeber als Verfassungsgrundsatz wirklich Folgerichtigkeit in der Ausgestaltung seiner gesetzlichen Regelungen, nicht tolerabel sind.

c) Ergänzungsbilanzen

- 32 Im Rahmen der Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer einer Mitunternehmerschaft wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Anschaffungskosten eines Mitunternehmers für Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens von den Werten abweichen können, mit denen die Wirtschaftsgüter in der Gesamthandsbilanz erfasst sind; diese Werte werden an die individuellen Anschaffungskosten durch negative oder positive Wertansätze angepasst. Die so korrigierten Werte werden dann ggf. in den Folgejahren durch weitere Absetzungen für Abnutzung korrigiert, wobei die gleiche AfA-Methodik wie bei der Gesamthandsbilanz anzuwenden ist. Obwohl diese Abweichungen gesellschaftler- und nicht gesellschaftsbezogen sind, werden die in den Ergänzungsbilanzen vorgenommenen Zu- und Abrechnungen als Teil der Gewinnermittlung erster Stufe behandelt.
- 33 Die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz kann etwa erforderlich sein, wenn ein Gesellschafter den Gesellschaftsanteil eines ausscheidenden Mitunternehmers (zumindest teilweise) entgeltlich übernimmt, wenn ein Mitunternehmer Wirtschaftsgüter aus seinem Privatvermögen oder Einzelunternehmen oder einer anderen Mitunternehmerschaft auf die Mitunternehmerschaft überführt (z. B. im Rahmen einer Einbringung oder Verschmelzung) oder wenn personenbezogene Steuervergünstigungen in Anspruch genommen wurden (z. B. Überführung einer § 6b EStG-Rücklage).
- 34 Durch die Aufstellung der Ergänzungsbilanz wird wiederum der Gleichstellung von Einzelunternehmer und Mitunternehmer Rechnung getragen, weil auch bei einem Einzelunternehmer die Wertansätze in der (Steuer-)Bi-

lanz aufgrund individueller Umstände (z. B. aus Einbringungen) ggf. von der Handelsbilanz abweichen können.

3. Gesellschafterfinanzierung

Gesellschafter können ihre Gesellschaft mittels Eigenkapital oder durch von ihnen zur Verfügung gestelltes oder garantiertes Fremdkapital oder dadurch finanzieren, dass sie ihrer Gesellschaft Sachkapital überlassen. Soweit die der Gesellschaft überlassenen Kapitalien notwendiges Betriebsvermögen sind, wären sie bei einem Einzelunternehmer zwingend in der Bilanz des Einzelunternehmens anzusetzen. Unter Geltung der Gleichstellungsthese muss daher bei Mitunternehmern gegenüber der Mitunternehmerschaft letztlich das gleiche gelten. Daher ist immer vorrangig zu prüfen, ob mit der formalen Gesellschafterposition auch eine Mitunternehmerstellung einhergeht oder ob es an Gewinnerzielungsabsicht, Mitunternehmerinitiative oder Mitunternehmerisiko in einem solchen Maße mangelt, dass ausnahmsweise trotz Gesellschafterstellung keine Mitunternehmerstellung besteht. Mit dieser – ungewöhnlichen – Sondersituation beschäftigen wir uns nachfolgend nicht, da dann entweder keine Mitunternehmerschaft besteht oder der Kapitalüberlassende nicht Mitunternehmer, sondern Dritter ist. Auf der anderen Seite kann eine mittelbare Mitunternehmerstellung auch ohne Gesellschafterstellung bestehen. Diese Fälle werden nachfolgend mit erfasst, weil es steuerlich nicht auf die Gesellschafter, sondern auf die unmittelbare oder mittelbare Mitunternehmerstellung ankommt.

a) Gesellschafterdarlehen und Sonderbetriebsvermögen

Gibt ein Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft, an der er unmittelbar beteiligt ist, ein Darlehen, so gehört das Darlehen bei der Mitunternehmerschaft wie Drittdarlehen grundsätzlich zu den abzugsfähigen Schulden und bei ihm zum (aktiven) Sonderbetriebsvermögen. Sein Kapitalkonto in der Gesellschaft erhöht sich – anders als bei der Hingabe von „echtem“ Eigenkapital – nicht. Er kann dementsprechend für so finanzierte Aufwendungen keinen Verlustausgleich nach § 15a EStG beanspruchen. Ferner können die Schuldzinsen ggf. in den nach § 4 Abs. 4a EStG nicht abzugsfähigen Bereich fallen, wenn man z. B. durch ertragsteuerneutrale Überführungen zwischen Mitunternehmerschaften Überentnahmen getätigt hat.¹³

Die auf Gesellschaftsseite für das Darlehen als Aufwand erfassten Zinsen sind bei dem Mitunternehmer als Sondervergütungen in der Sonderbilanz zu erfassen, neutralisieren sich also, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dies gilt allerdings wegen der **Zinsschranke**, § 4h EStG, nicht uneingeschränkt. Vielmehr ist Sonderbetriebsvermögen nur dann für Zwecke der Anwendung der Zinsschranke im Rahmen der Mitunternehmerschaft anzusetzen, soweit es im Konzernvermögen enthalten ist. Gibt nun ein Mitunternehmer, der neben einem Mehrheitsgesellschafter mit z. B. 40% an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, der Mitunternehmerschaft ein Darlehen oder lässt er ein solches über den 31. 12. 2007 stehen, so findet der Abzug der Zinsaufwendungen auf

¹³ Vgl. BMF v. 17. 11. 2005 – IV B 2-S 2144 – 50/05 – BStBl. I 2005, 1019.

Gesellschaftsebene seine Grenze im Rahmen der Zinsschranke; die früher vorhandene Neutralisierung im Sonderbetriebsvermögen wird durchbrochen.

- 38 Eine weitere Änderung der Neutralität des Zinsaufwandes auf Gesellschaftsebene durch Zinsertrag in der Sonderbilanz des Gesellschafters mit der Folge der Versteuerung eines betriebswirtschaftlich nicht erwirtschafteten Gewinnes tritt durch die kaum lesbare Verweisung in § 4h Abs. 2 S. 2 EStG auf § 8a Abs. 2 und 3 KStG dann auf, wenn es sich um Zahlungen von mehr als 10% der die Zinserträge übersteigenden Zinsaufwendungen handelt. In solchen Fällen von nicht unbedeutenden Gesellschafterfinanzierungen kann der Zinsaufwand auf Gesellschaftsebene gegebenenfalls nicht steuerlich geltend gemacht werden. Eine nach der Gleichstellungsthese eigentlich gebotene Gegen Ausnahme bei der Erfassung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers ist hingegen nicht angeordnet. Es kommt zu einer echten Doppelerfassung des Zinsaufwandes durch Nicht-Abzugsfähigkeit auf Gesellschafts- und Besteuerung auf Gesellschafterebene. Mir erscheint dies ein weiterer Beleg dafür, dass die verschiedenen betriebswirtschaftlich nicht begründbaren Sonderregelungen der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung bei Mitunternehmerschaften steuersystematisch nicht mehr verstanden werden, weil eine das Gesamtsystem beherrschende These – wie die Gleichstellungsthese – nicht folgerichtig umgesetzt wird.

b) Gesellschaftersachfinanzierung (Miete, Leasing, Pacht)

- 39 Überlässt ein Mitunternehmer seiner Mitunternehmerschaft nicht Barkapital, sondern anderes Betriebsvermögen durch Abschluss von Miet-, Leasing- oder Pachtverträgen, so gehören die überlassenen Gegenstände grundsätzlich zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers. Die Vergütungen werden im Rahmen der Sonderbilanz des Mitunternehmers ertrags- und auf Ebene der Mitunternehmerschaft aufwandswirksam erfasst. Ist der Überlassende nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern eine andere (zumindest teilweise personenidentische) Mitunternehmerschaft, so stellt sich die Frage nach der vorrangigen Erfassung der Wirtschaftsgüter in der Bilanz der überlassenden und der nutzenden Mitunternehmerschaft.
- 40 In der Regel wird bei einer Erfassung im gewerblichen Betriebsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft diese Erfassung Vorrang vor der Erfassung als Sonderbetriebsvermögen haben, während bei nicht gewerblichem Betriebsvermögen der überlassenden Personengesellschaft oder bei Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters in der Regel von einer vorrangigen Zuordnung zu dem Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Mitunternehmerschaft auszugehen ist.¹⁴
- 41 Soweit die Zuordnungsfragen nicht völlig eindeutig zu beantworten sind, dürfte es sich für die Praxis empfehlen, im Rahmen der Steuererklärungen für alle Mitunternehmerschaften, bei denen die Frage eine Rolle spielen kann, die relevanten Angaben zu machen und eine eigene Zuordnungsentscheidung zu begründen. Weicht später die Veranlagung ab, kann eine einheitliche Rechtsanwendung jedenfalls über § 174 AO sichergestellt werden.

¹⁴ Vgl. Schmidt/Wacker § 15 EStG, Rn. 601, 606.

Selbst wenn das Wirtschaftsgut Betriebsvermögen der überlassenden und nicht der nutzenden Mitunternehmerschaft ist, wird die Vergütung, die die nutzende Mitunternehmerschaft zahlt, in der Regel nicht bei dieser durch die Erfassung als Sonderbetriebseinnahme neutralisiert, sondern als Betriebseinnahme der überlassenden Mitunternehmerschaft besteuert.¹⁵ Liegt ein Fall personenidentischer Mitunternehmerschaften vor, so erzielen die Mitunternehmer keine Sonderbetriebseinnahmen bei der nutzenden, sondern Betriebseinnahmen bei der überlassenden Mitunternehmerschaft. Wäre dies anders, müsste die überlassende Mitunternehmerschaft dann ein Wirtschaftsgut bilanzieren, aus dem nicht sie, sondern nur ihre Mitunternehmer Erträge erzielen. Eine solche Rechtsfolge kann ggf. eintreten, wenn die Überlassung nicht zu angemessenen Entgelten erfolgt. Das Wirtschaftsgut gilt dann – ggf. zu Bruchteilen – als aus der überlassenden Mitunternehmerschaft entnommen und in das Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei der nutzenden Mitunternehmerschaft eingelegt. Dies kann im Rahmen der Vorschriften, die an das Kapitalkonto anknüpfen, missliche Folgen haben, weil sich z. B. das Kapitalkonto der überlassenden Mitunternehmerschaft durch die Entnahme mindert.

c) Garantien, Bürgschaften

Wenn ein Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft nicht selbst Kapital zur Verfügung stellt, sondern einem externen Kapitalüberlasser eine Bürgschaft oder eine Garantie gibt, ist der hierfür von der Mitunternehmerschaft zu zahlende Betrag bei dem Mitunternehmer als Sondervergütung zu erfassen und neutralisiert damit den Aufwand auf Ebene der Mitunternehmerschaft. Der Garantie- oder Bürgschaftsverbindlichkeit im Sonderbetriebsvermögen steht eine Ausgleichsforderung gegen die Mitunternehmerschaft gegenüber; ein bilanzieller Ansatz erfolgt – zunächst – nicht. Dies ändert sich ggf. bei Inanspruchnahme der Bürgschaft, weil dann aus der – nicht bilanzierten – Eventualverbindlichkeit ein Vermögensabfluss wurde, dem in der Regel – sonst hätte es ja der Inanspruchnahme regelmäßig nicht bedurft – keine voll wertehaltige Gegenforderung gegen die Mitunternehmerschaft gegenübersteht. Gleichwohl lässt die Verwaltung und Rechtsprechung die Aufwandswirksamkeit zu diesem Zeitpunkt nicht zu, sondern verlangt die Beendigung der Gesellschaft oder der Mitunternehmerstellung des Garanten bzw. Bürgen.

Im Rahmen der **Zinsschranke** sind ebenfalls Besonderheiten bei Mitunternehmerbürgschaften und -garantien zu beachten. Wie bei unmittelbarer Darlehensvergabe kann es im Rahmen der Verweisung des § 4h Abs. 2 S. 2 EStG auf § 8a Abs. 2 und 3 KStG dazu kommen, dass Darlehenszinsen in die Zinsschranke fallen. Anders als bei der unmittelbaren Darlehensvergabe werden dann aber nicht – systemwidrig – die Zinserträge gleichwohl ertragsteuerlich bei dem Mitunternehmer erfasst, sondern es wird nur die von der Zinsschranke nicht im Abzug eingeschränkte Garantie- oder Bürgschaftsvergütung als Sonderbetriebseinnahme des Mitunternehmers versteuert. Liegt mithin eine „schädliche“ Gesellschafterfinanzierung vor, kann es sich anbieten, die unmittelbare Finanzierung auf eine vom Mitunternehmer verbürgte Drittfinanzierung umzustellen.

¹⁵ Vgl. Schmidt/Wacker § 15 EStG, Rn. 536; unklar ders. Rn. 533 a. E.