

Petra Duif / Christoph Martin
Thomas Wiegmann

Bilanzierung von Personengesellschaften

Das neue Bilanzrecht
richtig anwenden



Petra Duif / Christoph Martin / Thomas Wiegmann

Bilanzierung von Personengesellschaften

Petra Duif / Christoph Martin
Thomas Wiegmann

Bilanzierung von Personengesellschaften

Das neue Bilanzrecht
richtig anwenden



Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der
Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über
<<http://dnb.d-nb.de>> abrufbar.

1. Auflage 2010

Alle Rechte vorbehalten

© Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2010

Lektorat: RA Andreas Funk

Gabler ist Teil der Fachverlagsgruppe Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Ten Brink, Meppel

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in the Netherlands

ISBN 978-3-8349-1649-5

Vorwort

Personengesellschaften stellen im Wirtschaftsleben ein unentbehrliches Gestaltungsinstrument beim Zusammenschluss mehrerer Personen dar. Auf Grund der rechtlichen Besonderheiten existieren nicht nur im Bereich des Steuerrechts sondern auch bei der Bilanzierung für Personengesellschaften eine Vielzahl von zu beachtenden Folgeaspekten.

Mit dem vorliegenden Buch sollen dem Leser auf verständliche Art und Weise das Recht der Personengesellschaften sowie die damit verbundenen Folgen für die Anwendung in der Praxis nähergebracht werden. Zu diesem Zweck sind neben einer Vielzahl von Beispielen auch Übersichten eingearbeitet.

Inhaltlich enthält das Buch 3 wesentliche Bereiche:

1. eine Darstellung der zivilrechtlichen Grundlagen wesentlicher Personengesellschaftsformen im deutschen Recht.
2. eine Darstellung der handels- und ertragsteuerlichen Behandlung bei Personengesellschaften, insbesondere
 - die handelsrechtliche Bilanzierung bei Personengesellschaften,
 - die ertragsteuerliche Gewinnermittlung und Bilanzierung bei Personengesellschaften,
 - die Bilanzierung bei Gründung einer Personengesellschaft und die Fortentwicklung der Bilanzen,
 - die Bilanzierung beim Ausscheiden eines Gesellschafters/Gesellschafterwechsel und die Fortentwicklung der Bilanzen,
 - bilanzielle Besonderheiten bei der GmbH & Co. KG, bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern sowie bei der Bilanzierung von Beteiligungen.
3. die umsatzsteuerliche Behandlung bei Personengesellschaften im Hinblick auf Leistungsbeziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern

Eingearbeitet sind die sich durch das Gesetz zur Modernisierung des Bilanzrechts (Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz – BilMoG) vom 28.05.2009 ergebenden Rechtsänderungen.

Kleve, Hüllhorst, Kamp-Lintfort im Juli 2009 Petra Duif, Christoph Martin, Thomas Wiegmann

Inhaltsübersicht

Vorwort		5
§ 1	Personengesellschaften im Zivilrecht	15
A.	Einführung in das Gesellschaftsrecht	15
I.	Der Begriff der Gesellschaft (Gesellschaftsbegriff im weiteren Sinn)	15
II.	Einzelheiten zu den Tatbestandsmerkmalen der Gesellschaft	15
	1. Personenvereinigung	16
	2. privatrechtlich	16
	3. rechtsgeschäftlicher Zusammenschluss	16
	4. Verfolgung eines bestimmten (erlaubten) gemeinsamen Zwecks	16
	5. Förderungspflicht	18
	6. begrifflich keine Gesellschaften sind	18
III.	Überblick über wesentliche Gesellschaftsformen	18
IV.	Rechtsgrundlagen für Personengesellschaftsformen	19
	1. Allgemeines	19
	2. Anwendung der §§705 ff. BGB bei anderen Personengesellschaften	19
V.	Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften	20
	1. (Teil-)Rechtsfähigkeit von OHG und KG	20
	2. (Teil-)Rechtsfähigkeit der GbR	20
B.	Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR oder BGB-Gesellschaft) – §§705 – 740 BGB	22
I.	praktische Bedeutung der GbR	22
II.	Gründung einer GbR	23
	1. Gesellschafter einer GbR	23
	2. Gesellschaftsvertrag einer GbR	23
	a) Allgemeines	23
	b) Grundsatz der Formfreiheit des Gesellschaftsvertrags	24
	c) Grundsatz der Vertragsfreiheit (Inhalt des Gesellschaftsvertrags)	24
	3. gemeinsamer Zweck einer GbR	24
	4. Förderungspflicht/Beiträge	25
III.	Entstehungszeitpunkt einer GbR	25
IV.	Organisation der GbR	26
	1. Geschäftsführung und Vertretung bei der GbR im Überblick	26
	2. Die Geschäftsführung bei der GbR (§§709ff. BGB)	27
	a) gesetzliche Regelung (§709 Abs. 1 BGB)	27
	b) gesellschaftsvertragliche (dispositive) Regelung der Geschäftsführung (§709 Abs. 2 BGB)	27
	c) Entziehung und Kündigung der Geschäftsführung	28
	3. Vertretung bei der GbR (§§714, 715 BGB)	29
	a) gesetzliche Regelung	29
	b) dispositive Regelung im Gesellschaftsvertrag	29
	c) Entziehung und Kündigung der Vertretungsmacht (§715 BGB)	29
V.	Gesellschaftsvermögen der GbR (§§718 – 719 BGB)	30
	1. Beiträge	30
	2. erworbene Gegenstände	31

3. Früchte des Gesellschaftsvermögens	31
4. Ersatz für Gegenstände des Gesellschaftsvermögens	31
VI. gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens (§719 BGB)	31
VII. Anteil am Gesellschaftsvermögen	32
VIII. Haftung für Gesellschaftsschulden	33
1. Gesellschaftsschulden	33
2. Haftung der Gesellschaft für Gesellschaftsschulden (§124 HGB analog)	33
3. Haftung der Gesellschafter (§128 HGB analog)	33
a) Allgemeines	33
b) akzessorische Haftung bei der GbR (§128 Abs. 1 HGB analog, h.M.)	33
c) Haftung der Gesellschafter im Einzelnen	33
d) Haftung für Steuerschulden der GbR	34
e) Haftung nach dem Ausscheiden aus der GbR (§736 Abs. 2 BGB)/ beim Gesellschafterwechsel/ Gesellschaftereintritt	34
IX. Gewinn- und Verlustbeteiligung – zivilrechtliche Entnahmerechte bei der GbR (§721 – 722 BGB)	35
1. Gesetzlicher Verteilungsmaßstab (§722 BGB)	35
2. Abweichender vertraglicher Gewinnverteilungsschlüssel	35
3. Entnahmerechte	35
X. Veränderungen im Personenbestand einer GbR	36
1. Ausscheiden eines Gesellschafters (§§736, 738 BGB)	36
2. Eintritt eines neuen/weiteren Gesellschafters	36
3. Gesellschafterwechsel	36
4. Bilanzielle Darstellung der Fälle	37
XI. Auflösung/ Beendigung einer GbR	37
C. Die Offene Handelsgesellschaft/OHG (§§105 – 160 HGB)	38
I. Rechtsgrundlagen und praktische Bedeutung	38
1. handelsrechtliche Rechtsgrundlagen	38
II. Rechtsfähigkeit/Rechtsnatur der OHG	38
III. Gründung einer OHG	38
1. Gesellschafter der OHG	39
2. Gesellschaftsvertrag	39
3. „qualifizierter“ Gesellschaftszweck (§105 Abs. 1 HGB)	39
a) Gesellschaftszweck = Handelsgewerbe (§1 Abs. 2 HGB)	39
b) Gesellschaftszweck = Kleingewerbetreibende (§105 Abs. 2 HGB)	41
c) Gesellschaftszweck = Verwaltung eigenen Vermögens (§105 Abs. 2 HGB)	41
d) OHG/KG bei Steuerberatern (§49 Abs. 1 und Abs. 2, 50 Abs. 1 S. 3 StBerG)	41
4. unter gemeinschaftlicher Firma der OHG	41
5. keine Haftungsbeschränkung	41
6. Förderungspflicht/Beiträge	42
7. Anmeldung zum Handelsregister	42

IV. Entstehungszeitpunkt einer OHG (§123 HGB)	42
1. Handels- und steuerrechtliche Folgen der Gründung	43
a) HGB	43
b) Steuerrecht	43
V. Organisation der OHG	44
1. Geschäftsführung (§§114 – 118 HGB)	44
2. Vertretung der oHG (§§125 -127 HGB)	46
VI. Gesellschaftsvermögen der OHG	47
1. Gesamthandsvermögen (§§105 Abs. 3 HGB , 718, 719 BGB)	47
2. bilanzielle Darstellung des handelsbilanziellen Gesamthands- vermögens der OHG im Überblick	47
VII. Eigenkapital der OHG /Kapitalanteil des Gesellschafters im Gesamthandsbereich der OHG	47
1. Begriff Kapitalanteil	48
2. Gesetzliche Regelung zum Kapitalanteil (§120 Abs. 2 HGB)	48
3. Abweichende übliche gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über das Kapitalkonto	49
VIII. Haftung für Gesellschaftsschulden der OHG (§§124, 128 HGB)	50
1. Haftung der Gesellschaft	50
2. Haftung der Gesellschafter (§128 S. 1 HGB)	50
IX. Gewinn- und Verlustbeteiligung – Entnahmerecht	51
1. Gewinn- und Verlustbeteiligung nach Gesetz (§121 HGB)	51
2. Verlustverteilung nach §121 Abs. 3 HGB	52
3. Besonderheiten bei der Zinsberechnung (§121 Abs. 1 und 2 HGB)	52
4. Gewinnverteilung nach dem Gesellschaftsvertrag	54
I. Entnahmerechte bei der OHG	55
II. Veränderungen im Personenbestand einer OHG	55
III. Auflösung/ Beendigung einer OHG	55
D. Die Kommanditgesellschaft/KG (§§161 – 177a HGB)	56
I. Rechtsgrundlagen und Kennzeichen der KG (§161 Abs. 1 HGB)	56
1. Kennzeichen der KG	56
2. Rechtsgrundlagen der KG	56
II. Rechtsfähigkeit der KG	57
III. Gründung einer KG	57
1. Gesellschafter der KG	57
a) Gesellschaftsvertrag	57
2. „qualifizierter“ Gesellschaftszweck (§161 Abs. 1 HGB)	57
3. Förderungspflicht/Beiträge	58
a) Beiträge des Komplementärs	58
b) Beiträge des Kommanditisten	58
4. Anmeldung zum Handelsregister	59
IV. Entstehungszeitpunkt der KG	59
V. Organisation der KG	59
1. Geschäftsführung (§§164 – 166 HGB)	59
2. Vertretung der KG (§170 HGB)	60
VI. Gesellschaftsvermögen einer KG	60
VII. Haftung für Gesellschaftsschulden der KG	61

1. Haftung der Gesellschaft	61
2. Haftung der Komplementärs	61
3. Haftung der Kommanditisten (§§171ff. HGB)	61
a) Kerngedanke der Haftung der Kommanditisten bei der KG	61
b) Erlöschen und Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten	62
(1) Rückzahlung vom Kapitalanteil des Kommanditisten, §172 Abs. 4 S.1 HGB)	62
(2) Entnahme von Gewinnanteilen in den Fällen des §172 Abs. 4 S. 2 HGB	62
VIII. Gewinn- und Verlustbeteiligung – Entnahmerecht	62
1. Gewinn- und Verlustbeteiligung (§§167, 168 HGB)	62
a) Gewinnverteilung nach §168 Abs. 1 HGB	63
b) Verlustverteilung nach §168 Abs. 2 HGB	63
c) Gewinnverteilung nach dem Gesellschaftsvertrag	63
IX. Kapitalanteile/Kapitalkonten im Gesamthandsvermögen der KG	64
1. gesetzliche Regelungen bei Kommanditgesellschaften	64
a) Komplementär (§161 Abs. 2 iVm. §§120 – 122 HGB)	64
b) Kommanditist (§§167, 169 HGB)	64
2. Gesellschaftsvertragliche Regelungen	65
X. Entnahmrechte bei der KG	68
XI. Veränderungen im Personenbestand einer KG	68
XII. Auflösung/Beendigung einer KG	69
E. Besondere Gesellschaftsformen	69
I. Die GmbH & Co. KG, §§161 ff. HGB, §1 ff. GmbHG	
(sowie bestimmte Einzelschriften wie z. B. §§19 Abs. 2, 172 Abs. 6, 172 a, 177 a HGB)	69
1. Erscheinungsformen der GmbH & Co. KG	69
2. Gründung der GmbH & Co. KG	71
3. Vertretung der GmbH & Co. KG	71
4. Bilanzierung bei der typischen GmbH & Co. KG (§264a HGB)	71
II. Die Publikumpersonengesellschaft	71
III. Die stille Gesellschaft (§§230 – 236 HGB)	72
1. Begriff der stillen Gesellschaft	72
2. Gründung/Organisation der stillen Gesellschaft	73
a) Gründung der stillen Gesellschaft/Entstehung	73
b) Gesellschafter der stillen Gesellschaft	73
c) Organisation bei der stillen Gesellschaft	73
3. Gewinn/Verlustbeteiligung/Entnahmrechte/Haftung	73
4. Auflösung/Beendigung der stillen Gesellschaft	74
5. stille Gesellschaft im Steuerrecht	74
a) Abgrenzung zwischen typisch stiller und atypisch stiller Gesellschaft	74
b) Abgrenzung der stillen Gesellschaft zum partiarischen Darlehen	74
IV. Die Partnerschaft (§§1 ff. PartGG)	75
1. Gründung/Organisation der Partnerschaft	75
a) Gründung der Partnerschaft	75
b) Organisation der Partnerschaft	76

	2. Vermögen/Gewinn/Verlustbeteiligung/Entnahmerechte/Haftung	76
	3. Ausscheiden/Auflösung/Beendigung der stillen Gesellschaft	76
§ 2	Personengesellschaften	77
	A. Grundlegende Informationen zu Personengesellschaften	77
	I. Die unterschiedlichen Gesellschaftsformen	77
	(1) Gesellschaft bürgerlichen Rechts	77
	(2) Offene Handelsgesellschaft	78
	(3) Kommanditgesellschaft	79
	(4) Stille Gesellschaft	80
	(5) Partnerschaftsgesellschaft	81
	II. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaften	81
	III. Buchführungspflicht der Personengesellschaft	82
	1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht	82
	2. Buchführungspflicht nach Steuerrecht	83
	3. Kapitalkonten bei PersGes	83
	IV. Gründung einer Personengesellschaft	84
	1. Bargründung	84
	2. Sachgründung	85
	a) Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen	85
	b) Wirtschaftsgüter aus einem anderen (Sonder-)Betriebsvermögen	86
	V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Gewinnermittlungsart/ Steuerliche Gewinnermittlung	88
	1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	88
	2. Qualifizierung von Einkünften aus Mitunternehmerschaft (§15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (H 15.8 Abs. 1 EStH))	88
	3. Gewinnermittlungsart	89
	4. Steuerliche Gewinnermittlung	89
	5. Stufen der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	95
	B. Übertragung	95
	I. Übertragung (nach dem 31.12.2000) von Einzel-WG der PersGes auf den Gesellschafter und umgekehrt	95
	1. Übersicht über die Überführung und die Übertragung von Einzel- Wirtschaftsgütern bei PersGes	96
	2. Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (ab 2002), §6 Abs. 3 EStG (H 6.14 EStH)	97
	3. Übertragung von Wirtschaftsgütern aus Gesamthandsvermögen in . . .	98
	4. Übertragung eines WG aus dem Sonderbetriebsvermögen in	101
	5. Übertragung eines WG aus Privatvermögen eines Mitunternehmers in	105
	6. Übertragung eines WG aus anderem Betriebsvermögen eines MU in	106
	7. Sonstige Leistungen des anderen Betriebs für die PersGes	109
	II. Negatives Kapitalkonto – §15a EStG	109
	1. Grundtatbestand des § 15a EStG	110
	2. Anteil am Verlust der KG	110
	3. Begriff des Kapitalkontos	111
	4. Maßgebendes Kapitalkonto	111

5. Erweiterter Verlustausgleich nach §15a Abs. 1 Satz 2	112
6. Nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbare Verluste	112
7. Einlagenminderung	112
III. Gewerbesteuerentlastung	113
IV. Betriebsvermögen der GmbH und Co. KG	115
1. Gesamthandsvermögen	116
a) Handelsrecht	116
b) Steuerrecht	116
c) Kapitalkonten der Gesellschafter	116
d) Entnahmerechte	119
2. Sonderbetriebsvermögen	119
a) Sonderbetriebsvermögen der GmbH	120
b) Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten	120
C. Ergänzungsbilanzen	121
I. Grundsätzliches	121
II. Fallgestaltungen	124
1. Einbringung	124
2. Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine PersG	129
3. Übertragung und Überführung von Einzel-WG §6 V EStG	133
4. Gesellschafterwechsel	136
5. Sondervorschriften	141
III. Fortführung von Ergänzungsbilanzen	144
IV. Auflösung von Ergänzungsbilanzen	148
V. Praktische Bedeutung	149
1. Höhe des Kapitalkontos bei Transaktionen von Gesellschaftsanteilen	149
2. §15a EStG	149
3. Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von MitU-Anteilen	150
4. §4 IVa EStG	153
D. Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusageneiner Personengesellschaft an einen Gesellschafter (§§6 Abs. 3, & 6a EStG)	154
I. Allgemeines	154
II. zeitliche Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung (Rdnr. 10 – 11)	155
III. „Härtefall- und Billigkeitsregelungen“ (Rdnr. 5 und Rdnr. 20)	155
1. Billigkeitsregelung nach Rdnr. 5 des BMF-Schreibens	156
2. Beibehaltung der bisherigen Handhabung	157
IV. Behandlung von Pensionszusagen an einen Gesellschafter unmittelbar durch die Personengesellschaft	157
V. Rückdeckungsversicherung bei Pensionszusagen	158
VI. Behandlung von Pensionszusage an einen KG-Gesellschafter durch die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG	158
VII. Pensionszusage im Rahmen einer doppelstöckigen Personengesellschaft iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG	159
1. Begriff der latenten Steuern	159
2. Regelungen nach §274 HGB n.F.	160

a)	Zeitlicher und persönlicher Anwendungsbereich	160
b)	Voraussetzungen einer latenten Steuer	160
c)	Aktivierung/Passivierung	160
d)	Einzelheiten zum Bilanzposten „latente Steuern“ (§274 Abs. 2 HGB n.F.)	161
e)	Übersicht zu latenten Steuern	162
E.	Umsatzsteuerliche Probleme im Überblick	162
I.	Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	162
1.	Der umsatzsteuerliche Status des Gesellschafters	162
2.	Leistungsaustausch	163
3.	Geschäftsführungsleistungen	163
4.	Haftungsvergütung	164
F.	Verfahrensrechtliche Probleme	164
G.	Übungsfälle	166
H.	Anlage 1 – §§15, 15a EStG	182
I.	Anlage 2 – R 15.8 Mitunternehmerschaft	185
J.	Anlage 3 – H 15a Verluste bei beschränkter Haftung	195
K.	Anlage 4 – UstR Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen	202
§ 3	Umsatzsteuerliche Behandlung von Gesellschafterleistungen	211
A.	Allgemeines	211
B.	Leistungsgewährung aus Anlass der Gründung einer Gesellschaft bzw. aus Anlass der Veränderung im Gesellschafterbestand	212
I.	Allgemeines	212
II.	Ebene der Gesellschaft	212
1.	Veräußerung bzw. Ausgabe von Kapitalgesellschaftsanteilen	214
2.	Vorsteuerabzug aus Sacheinlage aus dem Unternehmen eines Gesellschafters	214
III.	Ebene der Gesellschafter	214
IV.	Beispiel	215
1.	Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters A	215
2.	Ebene des Gesellschafters A	215
3.	Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters B	215
4.	Ebene des Gesellschafters B	216
5.	Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters C	216
6.	Ebene des Gesellschafters C	216
V.	Abschließendes Beispiel	217
C.	Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft – Leistungsaustausch	218
I.	Selbständigkeit	218
1.	Allgemeines	218
2.	Selbständigkeit juristischer Personen	221
a)	Einheits-GmbH & Co. KG	221
b)	Weiterführende Beispiele	222
3.	Selbständigkeit natürlicher Personen	223
4.	Selbständigkeit bei der GmbH & Co. KG	224
II.	Leistungen gegen (gewinnunabhängiges) Sonderentgelt (Leistungsaustausch)	225

1. Zusammenfassendes Beispiel	229
2. Praxisprobleme	230
3. Unentgeltliche Überlassung	231
III. Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter	232
IV. Austritt/Ausscheiden aus der Personengesellschaft	233
V. Fälle zur PKW Überlassung	233
D. Halten von Beteiligungen als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit – Unternehmereigenschaft	238
I. Zuordnung von Beteiligungen zum Unternehmen	241
II. Veräußerung von Beteiligungen aus dem unternehmerischen Bereich	242
E. Die umsatzsteuerliche Organschaft	242
I. Bedeutung	242
II. tatbestandliche Voraussetzungen der Organschaft	244
1. Organträger	244
2. Organgesellschaft	244
3. Eingliederungsmerkmale	245
a) Allgemeines	245
b) Finanzielle Eingliederung	245
c) wirtschaftliche Eingliederung	246
d) organisatorische Eingliederung	247
4. weitere aktuelle Entscheidungen	248
a) Holding	248
b) Reaktion der FinVerw	249
III. Rechtsfolgen der Organschaft	249
Stichwortverzeichnis	251

§ 1 Personengesellschaften im Zivilrecht

A. Einführung in das Gesellschaftsrecht

Gesellschaften finden sich nicht nur im Wirtschaftsleben, sondern entstehen häufig im täglichen Leben, ohne dass es den betreffenden Personen bewusst ist eine Gesellschaft gegründet zu haben. Die Gründe der beteiligten Personen, sich mit einem anderen zusammenzuschließen, können dabei völlig unterschiedlich sein. Einige gründen zur Kostensenkung eine Fahrgemeinschaft zur Arbeit, während andere wirtschaftliche bzw. finanzielle Kapazitäten vereinigen wollen.

Allein das deutsche Gesellschaftsrecht bietet hierfür eine Vielzahl von Gesellschaftsformen, die sich aus unterschiedlichen Rechtsquellen ergeben (z. B. BGB, HGB, PartGG, AktG, GmbHG). Zu beachten ist dabei, dass die in deutschen Rechtsquellen enthaltenen Gesellschaftsformen abschließend aufgeführt sind (sog. numerus clausus der Gesellschaftsformen); d.h., dass nur solche Gesellschaftsformen zulässig sind, welche der Gesetzgeber zur Verfügung gestellt hat (sog. Typenzwang). Diese Beschränkung der Vertragsfreiheit findet seine Begründung zum einen im Schutz des Rechtsverkehrs, weil jeder der in Rechtsbeziehung zu einer Gesellschaft tritt, dem Grunde nach bereits an der Rechtsform erkennen können soll, wie die Gesellschaft strukturiert ist. Zum anderen ist jede Gesellschaft nur ein rechtliches Konstrukt und somit etwas nicht Sichtbares bzw. Greifbares.

I. Der Begriff der Gesellschaft (Gesellschaftsbegriff im weiteren Sinn):

Traditionell wird eine Gesellschaft definiert als eine

- privatrechtliche Personenvereinigung,
- deren Mitglieder sich rechtsgeschäftlich zusammengeschlossen haben,
- um einen bestimmten (nach h.M. erlaubten) Zweck,
- gemeinsam zu verfolgen („Förderungspflicht“).

Diese Definition stimmt im Wesentlichen überein mit der Definition einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR, vgl. dazu §705 BGB). Dies ist auch folgerichtig, da die GbR den Urtyp zumindest aller Personengesellschaften darstellt.

II. Einzelheiten zu den Tatbestandsmerkmalen der Gesellschaft:

Die traditionelle Definition der Gesellschaft dient heutzutage im Wesentlichen zur Abgrenzung von anderen Personenvereinigungen, die zivilrechtlich nicht als Gesellschaften anzusehen sind, da Einigkeit darüber besteht, welche Rechtsformen als Gesellschaften iSd. Gesellschaftsrechts anzusehen sind.

1. Personenvereinigung:

- 4 Für eine Personenvereinigung iSd. der o.g. Definition sind nach absolut h.M. **grds.** mindestens **2 Personen** erforderlich. Scheidet also der vorletzte Gesellschafter einer (Personen)Gesellschaft aus, so endet die Gesellschaft und wird ggf. in Form eines Einzelunternehmens weitergeführt (vgl. nur BGH in BGHZ 24, 106).

Ausnahmen von dem Erfordernis von mindestens 2 Gesellschaftern sind kraft gesetzlicher Anordnung neben der sog. Einmann-AG (§2 AktG) auch die sog. Einmann-GmbH (§1 GmbHG)

2. privatrechtlich:

- 5 Das Merkmal „privatrechtlich“ dient der Abgrenzung zu öffentlich-rechtlichen Organisationsformen denen durch Gesetz, Verwaltungsakt oder sonstigem Hoheitsakt eine Hoheitsmacht oder rechtliche Selbständigkeit verliehen wird.

➤ Beispiel:

keine privatrechtlichen Gesellschaften sind z. B. ARD, Sparkassen sowie sonstige juristische Personen des Öffentlichen Rechts.

3. rechtsgeschäftlicher Zusammenschluss:

- 6 Erforderlich für jede Gesellschaft ist zudem ein rechtsgeschäftlicher (Personen-) Zusammenschluss. Dieser wird bewirkt durch einen Vertrag zwischen den Vertragsparteien, dem Gesellschaftsvertrag. D.h., dass eine Gesellschaft zumindest nicht – von Beginn an – aufgrund einer gesetzlichen Regelung entstehen kann wie dies bei Gemeinschaften (vgl. z. B. §§947, 948, 2032ff. BGB) möglich ist. Aus einer solchen Gemeinschaft kann aufgrund eines zumindest konkludent geschlossenen Gesellschaftsvertrags in der Zukunft auch eine Gesellschaft werden.

➤ Beispiel:

Eine Erbengemeinschaft stellt gem. §2032 ff. BGB keine Gesellschaft (i.w.S.) dar, weil diese durch das Gesetz entsteht (§§2032, 1922 BGB). Ziel einer solchen Erbengemeinschaft ist es, die Erbschaft/Erbsmasse auf die einzelnen Miterben zu verteilen. Beschließen die Erben hingegen, die vorhandene Erbsmasse dauerhaft zu nutzen, so haben sie damit zumindest konkludent einen Gesellschaftsvertrag geschlossen und damit in der Regel eine Personengesellschaft gegründet.

4. Verfolgung eines bestimmten (erlaubten) gemeinsamen Zwecks:

7 bestimmter Zweck:

Es muss von der Personenvereinigung bzw. von allen beteiligten Personen ein bestimmter/konkreter Zweck gemeinsam verfolgt werden wie z. B.:

- Betrieb eines Handelsgewerbes/ kleinkaufmännischen Betriebs,
- gemeinsamer Praxisbetrieb insbesondere von Freiberuflern,
- Fahrgemeinschaften,
- „Lotto-Gemeinschaften“/Tippgemeinschaften

- gemeinsame Grundstücksverwaltung (§105 Abs. 2 HGB Umkehrschluss)
- Arbeitsgemeinschaften (z. B. Autobahnbau)

erlaubter Zweck:

8

Nach h.M. muss dieser Zweck aus zivilrechtlicher Sicht erlaubt sein. Dies ist der Fall, wenn der Zweck von der Rechtsordnung als zulässig erkannt wird. Nicht erlaubt sind hingegen Zwecke, die gegen gesetzliche Verbote (§134 BGB) oder gegen die guten Sitten verstoßen (§138 BGB). Liegt ein solcher Verstoß vor, so führt dies zivilrechtlich regelmäßig zur Unwirksamkeit des Gesellschaftsvertrags.

➤ Beispiel:

A und B wollen gemeinsam einen Coffeshop (Handel mit Marihuana etc.) in Deutschland betreiben. Zulässig?

💡 Lösung:

Nach dt. Recht ist der Handel mit von Betäubungsmitteln nach dem BtMG unter Strafe gestellt und damit verboten. Zivilrechtlich wäre ein solcher Gesellschaftszweck also unzulässig. Der Gesellschaftsvertrag wäre nach §134 BGB nichtig.

⚠ Beachte:

Erzielt eine solche „Gesellschaft“ Gewinne, so unterliegen diese trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit nach §41 AO der Besteuerung.

gemeinsamer Zweck (insbesondere Abgrenzung zur Bruchteilsgemeinschaft, §741 ff. BGB und zur Ehe, §1353 BGB):

9

Erforderlich ist bezogen auf den Gesellschaftszweck zweierlei, nämlich dass:

1. alle Gesellschafter/Personen zusammen gemeinschaftlich (kooperativ) einen Zweck verfolgen wollen, der nicht nur über die Einzelinteressen der einzelnen Beteiligten (**sog. überindividueller Zweck**), sondern auch über gesetzliche vorgegebene Zwecke hinausgeht und
2. jeder Vertragspartner von den anderen Beteiligten die Förderung dieses Zweckes verlangen kann.

Im gemeinsamen Zweck besteht der wesentliche Unterschied zu der Bruchteilsgemeinschaft (§741 ff. BGB). Deren Beteiligte haben zwar im Hinblick auf das gemeinschaftliche Recht (z. B. Eigentum) gleichgerichtete Interessen; sie verfolgen hingegen keinen gemeinsamen Zweck iSd. §705 BGB. Aufgrund der erheblichen rechtlichen Unterschiede ist daher eine Abgrenzung erforderlich. So kann z. B. bei der GbR der Gesellschafter nicht über seinen Anteil frei verfügen (§719 BGB), der Gemeinschaft einer Bruchteilsgemeinschaft hingegen schon (§747 BGB).

Gehört mehreren Personen eine Sache, so bilden diese Personen eine GbR, weil ein gemeinsamer Zweck verfolgt wird, wenn die Miteigentümer den Gegenstand nicht nur Halten und Verwalten (allgemeine übliche Nutzung) wollen, sondern darüber hinaus noch weitere Zwecke verfolgen.

10

➤ Beispiel:

Michael und Ralf S. sind begeisterte Segler. Sie vereinbaren zusammen die gemeinsame Anschaffung einer Hochseesegelyacht, um an allen großen Regatten teilnehmen zu können und entsprechende Preisgelder vereinnahmen zu können. Es wird vereinbart, dass jeder ½ der Anschaffungskosten und der lfd. Kosten tragen soll.

Erweiterung:

Außerdem erwerben beide einen privaten PKW, den beide getrennt in ihrer Freizeit nutzen wollen. Es werden Vereinbarungen über den Erwerb, die Nutzung und Kostentragung des PKW getroffen.

Haben Ralf und Michael eine GbR gegründet?

11

**Lösung:**

Eine GbR liegt vor, wenn R und M einen Gesellschaftsvertrag geschlossen haben, in dem sie sich zur Verfolgung und Förderung eines gemeinsamen Zwecks verpflichtet haben (§705 BGB).

a. Segeljacht:

Der Vertragsschluss ist in der Abrede, gemeinsam eine Segeljacht zu erwerben, zu sehen.

Der gemeinsame Zweck besteht darin, an Regatten teilzunehmen, um Preisgelder zu vereinnahmen. Dieser Zweck geht über die Verteilung der AK und der lfd. Kosten, also **das Halten und Verwalten** hinaus (§744 f. BGB Umkehrschluss). Die Förderungspflicht der beiden Personen ergibt sich daraus, dass beide je ½ der Kosten tragen müssen. M und R haben also eine GbR gegründet.

b. PKW:

Im Gegensatz zu der Jacht haben beide nur die Kostentragung sowie die Nutzung geregelt, also das Halten und Verwalten. Diese Vereinbarung stellt lediglich eine Konsequenz der gesetzlichen Regelung bei der Bruchteilsgemeinschaft (vgl. §744f. BGB) dar und führt nicht zu einem für eine Gesellschaft erforderlichen gemeinsamen Zweck. Denn jeder kann seine eigenen Zwecke mit dem Wagen verfolgen. M und R haben also keine GbR gegründet

5. Förderungspflicht:

- 12 Förderungspflicht bedeutet, dass jeder einzelne Gesellschafter von dem/den anderen die Förderung des vereinbarten Zwecks verlangen kann und alle Gesellschafter diese fördernde Tätigkeit auch dem oder den anderen zugute kommt.

6. begrifflich keine Gesellschaften sind:

- 13 Nach dem oben Gesagten sind damit rein begrifflich keine Gesellschaften:

- Stiftungen (§§80ff. , 82 BGB)

Bei diesen handelt es sich um rechtlich als selbständige Vermögensmassen anerkannte Rechtsträger, bei denen es an der Personenvereinigung mangelt.

- *Körperschaften des ÖR*, da diese nicht privatrechtlich entstehen.
- *Erbengemeinschaften*, da diese kraft Gesetz (§§2032ff., 1922 BGB) entstehen.
- *eheliche Lebensgemeinschaften*, da diese keinen bestimmten Zweck iSd. o.g. Definition verfolgen, sondern kraft Gesetz der Herstellung einer umfassenden Lebensgemeinschaft (§1353 Abs. 1 S. 2 BGB) dienen. Etwas anderes gilt nur, wenn ein über diese Lebensgemeinschaft hinausgehender Zweck verfolgt wird.
- *Bruchteilsgemeinschaften* (§§741ff. BGB), da den Beteiligten nur ein Vermögensgegenstand gemeinsam gehört.

III. Überblick über wesentliche Gesellschaftsformen:

- 14 Die Gesellschaften lassen sich einteilen in die Personengesellschaften und die Körperschaften.

Die wichtigsten **Personengesellschaften** sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die Offene Handelsgesellschaft (OHG) und die Kommanditgesellschaft (KG). Weitere Personengesellschaften sind die – steuerlich auch nicht zu vernachlässigende – stille Gesellschaft, die EWIV (europäische wirtschaftliche Interessensvereinigung), die Partnerschaft und die Reederei. Die GmbH & Co. KG und die meisten Publikumsgesellschaften sind Sonderformen der KG.

Die wichtigsten **Körperschaften** sind der Verein als Grundform der Körperschaften, die GmbH und die Aktiengesellschaft. Weitere Körperschaften sind die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), die Genossenschaft und der Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VVaG).

Gesellschaften im weiteren Sinn	
Personengesellschaften Grundtyp: GbR (§§705ff. BGB)	Körperschaften Grundtyp: Verein (§§21 ff. BGB) ■ rechtsfähiger Verein (§55ff. BGB) ■ nichtrechtsfähiger Verein (§54 BGB)
Sonderformen: ■ OHG (§§105ff. HGB) ■ KG (§§161ff. HGB) ■ Stille Gesellschaft (§§230ff. HGB) ■ Partnerschaftsgesellschaft (§1ff. PartGG, für freie Berufe) ■ Reederei (§§489ff. HGB) ■ EWIV	Sonderformen: ■ Aktiengesellschaft (AG; AktG) ■ KGaA (§§287ff. BGB) ■ GmbH (GmbHG) ■ Unternehmergesellschaft (UG) haftungsbeschränkt (§5a GmbHG, ab 01.11.2008) ■ Genossenschaft (GenG) ■ Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit (VersAufsG)
Beachte: <u>numerus clausus der Gesellschaftsformen („Typenzwang“)</u> = Es können nur solche Gesellschaften (ggf. als Mischform) gegründet werden, die in einem Gesetz enthalten sind (z. B. die GmbH & Co. KG)	

IV. Rechtsgrundlagen für Personengesellschaftsformen:

1. Allgemeines:

Die Vorschriften des Urtyps aller Personengesellschaften, der GbR, sind im BGB in den §§705 – 740 BGB geregelt. Diese Normen kommen nur dann zur Anwendung, wenn im Gesellschaftsvertrag nichts anderes geregelt ist (idR. also bei Gelegenheitsgesellschaften).

15

Neben den §§705ff. BGB finden auch die Regelungen der allgemeinen Teils des Schuldrechts bei der GbR Anwendung (z. B. §§275, 280 BGB), da die GbR-Normen im 2. Buch des BGB geregelt sind. Gleiches gilt auch für die Regelungen im Allgemeinen Teil des BGB.

2. Anwendung der §§705 ff. BGB bei anderen Personengesellschaften:

Die §§705 BGB werden auch – über Verweisungsvorschriften bei der OHG und der KG angewendet (§§105 Abs. 3, 161 Abs. 2 HGB). Die GbR ist damit die Urmutter aller Personengesellschaften.

16

Dieses „Verwandtschaftsverhältnis“ zwischen den Gesellschaften findet auch in den gesetzlichen Vorschriften seinen Niederschlag und führt zu folgendem Schaubild:

GbR	OHG	KG
Personengesellschaft	Personenhandelsgesellschaft	Personenhandelsgesellschaft
1. §705ff. BGB	1. §§105ff. HGB	1. §§161ff. HGB
BGB Schuldrecht allgemeiner Teil BGB Allgemeiner Teil	§105 Abs. 3 HGB iVm. §705 ff. BGB	§161 Abs. 2 HGB iVm. §105ff. HGB
	BGB Schuldrecht allgemeiner Teil BGB Allgemeiner Teil	§105 Abs. 3 HGB iVm. §705 ff. BGB BGB Schuldrecht allgemeiner Teil BGB Allgemeiner Teil

V. Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften

- 17 Nach allgemeinem Verständnis ist Rechtsfähigkeit die Eigenschaft der Rechtssubjekte, Träger von Rechten und Pflichten zu sein. Diese beginnt im Zivilrecht bei Menschen/natürlichen Personen mit der Vollendung der Geburt, bei Körperschaften/juristischen Personen mit der entsprechenden Registrierung (vgl. z. B. §21 BGB für den nicht wirtschaftlichen Verein und §§13 Abs. 1, 11 Abs. 1 GmbHG für die GmbH) oder staatlicher Verleihung (vgl. §22 BGB). Man spricht insoweit von einer (Voll-)Rechtsfähigkeit.

1. (Teil-)Rechtsfähigkeit von OHG und KG:

- 18 Für die Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG) enthält die Vorschrift des §124 Abs. 1 HGB (ggf. iVm. §16a Abs. 2 HGB) eine Aussage über deren Rechtsfähigkeit. Hiernach können diese Gesellschaften unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden. Da insoweit eine Ähnlichkeit mit der gesetzlichen Vorschrift des §13 Abs. 1 GmbHG besteht, wurde den Personenhandelsgesellschaften schon bisher eine (Teil-) **Rechtsfähigkeit** zugewiesen (zur Partnerschaftsgesellschaft, vgl. §7 Abs. 2 PartGG).

2. (Teil-)Rechtsfähigkeit der GbR:

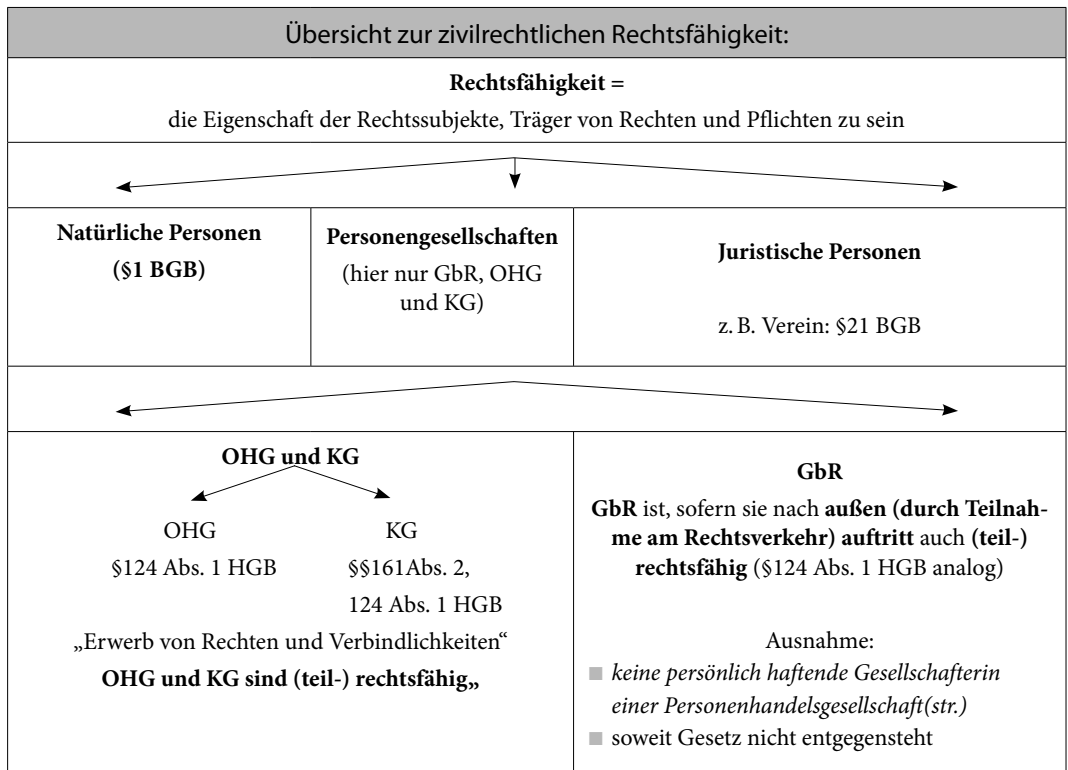
- 19 Umstritten war hingegen früher die (Teil-)Rechtsfähigkeit der GbR. Seit der Entscheidung des BGH vom 29.01.2001 (BGHZ 146, 341) wird heute überwiegend die Auffassung vertreten, dass eine GbR, die im Rechtsverkehr gegenüber Dritten in Erscheinung tritt (sog. Außengesellschaft), ebenso wie die OHG und die KG analog §124 Abs. 1 HGB (teil-) rechtsfähig ist, soweit nicht spezielle gesetzliche Regelungen entgegenstehen. Zur Begründung wird darauf verwiesen, dass die GbR die Urmutter

aller Personengesellschaften ist und daher – wegen des Grundsatzes der Identität der Personengesellschaften – auch die GbR grundsätzlich (teil-) rechtsfähig sei soweit sie Rechte erwerben und Verpflichtungen eingehen kann.

Mit dem Beschluss des V. Senats des BGH vom 04.12.2008, V ZB 74/08 (BGHZ 179, 102) ist die umstrittene Frage der Grundbuchfähigkeit der GbR nunmehr auch entschieden. Entgegen der Auffassung der noch h.M. ist die GbR als solche grundbuchfähig. Damit sind nicht mehr deren Gesellschafter, sondern die GbR selbst als Grundstückseigentümer im Grundbuch einzutragen. Dies ergibt sich nach Auffassung des BGH – mangels bestehender ausdrücklicher Regelungen – im Wege der analogen Anwendung der §§124 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB, §7 Abs. 2 PartGG und §15 Abs. 1 Buchstabe b GBV (zu den Folgeproblemen vgl. z. B. Zimmer in NZM 2009, 187, Kessler NZM 2009, 190). Diese zu mindest (Teil-) Rechtsfähigkeit ist nunmehr in §14 Abs. 2 BGB gesetzlich festgeschrieben.

Damit ergibt sich insbesondere für die Einkommensteuer/Körperschaftsteuer nach derzeitigem Recht eine wesentlicher Unterscheidung zwischen der (Voll-)Rechtsfähigkeit natürlicher/juristischer Personen und der (Teil-)Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften. Während Erstgenannte auch Steuersubjekte dieser Ertragsteuern sind, ist die Personengesellschaft (noch) nicht selbst Steuersubjekt der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer, sondern die dahinter stehenden Gesellschafter werden über §1 EStG iVm. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG besteuert (sog. Transparenzprinzip).

20



B. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR oder BGB-Gesellschaft) – §§705 – 740 BGB:

I. praktische Bedeutung der GbR:

- 21 Die Vorschriften über die GbR enthalten im Gegensatz zur OHG/KG nur wenig zwingendes Recht. Aus diesem Grunde lassen sich die persönlichen Wünsche und Bedürfnisse der Gesellschafter über eine GbR am besten verwirklichen. Dementsprechend erfreut sich die GbR auch in der heutigen Zeit noch einer großen Beliebtheit. Sie ist nach der GmbH die am meisten verbreitete Gesellschaftsform in Deutschland. Dies ergibt sich insbesondere aus der auch in der Praxis vielfach bekannten und unbekannten Vielzahl an Gestaltungsformen einer GbR, wie z. B.:
- Zusammenschlüsse von Freiberuflern (z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater, Ärzte etc.). Diese betreiben in der Regel kein Gewerbe, so dass diesem Personenkreis der Zugang zur OHG oder KG regelmäßig nicht möglich ist, da diese regelmäßig den Betrieb eines Handelsgewerbes als gemeinsamen Zweck voraussetzen (§105 HGB, vgl. aber §49ff. StBerG)
 - sog. Gelegenheitsgesellschaften des täglichen Lebens.
Diese in der Praxis am häufigsten auftretende Form der GbR zeigt ihre Besonderheit darin, dass den beteiligten Personen in der Regel überhaupt nicht bewußt ist, dass sie eine Gesellschaft ge-

gründet haben. Zu diesen Gelegenheitsgesellschaften zählen z. B. Fahrgemeinschaften, Tippgemeinschaften oder auch ggf. die Durchführung einer gemeinsamen Urlaubsreise.

- Arbeitsgemeinschaften (ARGE); z. B. Zusammenschluss verschiedener Baufirmen zum gemeinsamen Bau einer Autobahn.

II. Gründung einer GbR:

Aus §705 BGB lassen sich die konstitutiven Merkmale der GbR entnehmen. Diese sind:

22

- Gesellschaftsvertrag
- mehrere Gesellschafter
- gemeinsamer Zweck (Gesellschaftszweck)
- Förderungspflicht.

! Beachte:

Nicht erforderlich ist das Bewusstsein bzw. der Wille, eine GbR gründen zu wollen.

1. Gesellschafter einer GbR:

Erforderlich für die Gründung und die Existenz einer GbR sind mindestens 2 Personen. Dies können neben natürlichen oder juristischen Personen (inkl. der Vorgesellschaften) auch Personenhandelsgesellschaften (OHG und KG), eine andere GbR oder andere Personengesellschaften sein. Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus einer GbR aus, so erlischt die GbR (§736 BGB).

23

2. Gesellschaftsvertrag einer GbR:

a) Allgemeines:

Weiteres konstitutives Merkmal einer GbR ist der Abschluss eines Gesellschaftsvertrags. Daraus folgt, dass eine GbR nur **durch Rechtsgeschäft** entstehen kann und **nicht aufgrund einer gesetzlichen Anordnung**.

24

> Beispiel:

Eine Einzelunternehmer EU verstirbt. Er hat 3 Kinder und kein Testament errichtet. 15 Tage nach dem Tod besprechen die Kinder, dass sie das Unternehmen zu dritt fortführen wollen. Rechtsfolgen?

💡 Lösung:

Die 3 Kinder werden mit dem Tod des EU dessen gesetzliche Erben (§§1922 Abs. 1, 1924 Abs. 1 BGB). Zur Erbmasse zählt u. a. auch das Unternehmen des Einzelunternehmers. Die Kinder bilden durch den Erbfall (§1922 BGB) kraft Gesetzes eine Erbengemeinschaft (§2032 BGB). Damit entsteht durch den Erbfall keine GbR. Es liegt im Todeszeitpunkt trotz der Beteiligung mehrerer Personen keine GbR vor, da es am Vorliegen eines Rechtsgeschäfts fehlt. Mit der Entscheidung, das Unternehmen fortzuführen, gründen die 3 Erben eine GbR, da sie (konkludent) einen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben, um einen gemeinsamen Zweck „Unternehmensfortführung“ zu verfolgen

b) Grundsatz der Formfreiheit des Gesellschaftsvertrags:

- 25 Der Abschluss eines GbR-Vertrages ist grds. formfrei (§§125-127 BGB). Ein Gesellschaftsvertrag kann ausdrücklich (schriftlich oder mündlich) oder auch konkludent abgeschlossen werden. Nur ausnahmsweise sind Formvorschriften zu beachten, wenn der Gesellschaftsvertrag, als Schuldverhältnis, formbedürftige Punkte enthält. Dies sind z. B.:
- bei der Verpflichtung zur Übertragung von Grundstücken nach §311b Abs. 1 BGB die notarielle Beurkundung des Vertrags.
 - bei der Schenkung von Beteiligungen an einer GbR nach §§516, 518 BGB die notarielle Beurkundung des Schenkungsversprechens.
 - wenn Minderjährige GbR-Gesellschafter werden sollen,
- 26 ■ Vertrag zwischen Minderjährigem und Dritten; Vertretung durch Eltern:
- Betreibt die Gesellschaft an der das Kind beteiligt werden soll, ein Erwerbsgeschäft (= jede berufsmäßig ausgeübte, auf selbständigen Erwerb gerichtete Tätigkeit, unerheblich ob Handel, Fabrikation, Handwerk oder LuF) ist wegen der mit dieser Tätigkeit zusammenhängenden Risiken für das Kind (z. B. Haftung) die Genehmigung des Vormundschaftsgerichts erforderlich (§§1643 Abs. 1, 1822 Nr.3 BGB).
- Vertrag zwischen Minderjährigem und Eltern:
- Da die Eltern gem. §§1626, 1629 BGB die gesetzlichen Vertreter des minderjährigen Kindes sind, können diese mit sich und als Vertreter des Kindes keinen Vertrag schließen (§181 BGB). Für das Kind muss demzufolge ein Ergänzungspfleger bestellt werden (§§1909 BGB). Betreibt die Gesellschaft an der das Kind beteiligt werden soll ein Erwerbsgeschäft, so bedarf es zudem der Genehmigung des Vormundschaftsgerichts (§§1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB).

c) Grundsatz der Vertragsfreiheit (Inhalt des Gesellschaftsvertrags):

- 27 Es gilt für die GbR in weiten Teilen der Grundsatz der Vertragsfreiheit. Die Vorschriften über die GbR enthalten im Gegensatz zur OHG/KG überwiegend abänderbares (sog. dispositives) und nur wenig zwingendes Recht. So können z. B. die gesetzlichen Regelungen über die Vertretung, die Geschäftsführung und die Gewinnverteilung abweichend von den gesetzlichen Vorschriften geregelt werden.

➤ Beispiel:

Eine GbR besteht aus 2 Gesellschaftern Faul und Fleißig. Entsprechend ihrer Namen ist auch ihre Tätigkeit in der GbR. Aus diesem Grund will der Fleißig am Gewinn zu 90 % beteiligt sein. Faul beruft sich auf §722 BGB. Wie kann Fleißig einen Gewinn von 90 % erhalten?

💡 Lösung:

Durch Vereinbarung eines anderen Gewinnverteilungsschlüssels, was nach §722 Abs. 1 BGB möglich ist.

3. gemeinsamer Zweck einer GbR

- 28 Nach §705 BGB können die Gesellschafter als Gesellschaftszweck einer GbR grds. jeden erlaubten Zweck vereinbaren. Nicht als Gesellschaftszweck einer GbR kommt neben Zwecken, die von Rechtsordnung nicht erlaubt sind der Betrieb eines Handelsgewerbes (§105 HGB) in Betracht. Aus dem Umkehrschluss zu §105 Abs. 1 HGB ergibt sich, dass man in der Rechtsform der GbR auch kein

Handelsgewerbe betreiben kann, da sonst kraft Gesetzes die GbR (zumindest) eine OHG darstellt. Denn eine Personengesellschaft, deren Zweck der Betrieb eines Handelsgewerbes ist, stellt nach §105 Abs. 1 HGB eine OHG dar.

Wichtig für die GbR ist, dass alle Gesellschafter gemeinsam diesen Zweck verfolgen müssen (§705 BGB). Hierin besteht der wesentliche Unterschied zu der Bruchteilsgemeinschaft (§741 ff. BGB), denn deren Beteiligte haben zwar im Hinblick auf das gemeinschaftliche Eigentum gleichgerichtete Interessen, aber sie verfolgen keinen gem. Zweck iSd. §705 BGB (Zur Abgrenzung vgl. bereits oben).

4. Förderungspflicht/Beiträge:

Die Gesellschafter einer GbR haben nach dem Gesetz eine **Förderungspflicht** hinsichtlich des gemeinsamen Zwecks. Diese Pflicht umfasst insbesondere die vereinbarten oder geschuldeten Beiträge zu leisten (§705 BGB). Diese können in Geld-, Sach- oder Dienstleistungen bestehen. Neben dieser gesetzlich niedergelegten Förderungspflicht existiert für die Gesellschafter einer GbR noch die sog. **Treuepflicht** als Ausfluss der Förderungspflicht. Dies bedeutet, dass ein Gesellschafter gegenüber der Gesellschaft verpflichtet ist, seine eigenen Interessen hinter denen der GbR zurückstellen bzw. alles zu unterlassen, was dem Gesellschaftszweck zuwiderläuft. Diese Treuepflicht kann ausnahmsweise auch ein aktives Tun des/der Gesellschafter erfordern, wenn dieses zur Zweckförderung unerlässlich ist (z. B. die notwendige Zustimmung zu einer Änderung des Gesellschaftsvertrags).

29

➤ Beispiel:

Der Gesellschafter Böse der Gut & Böse GbR veruntreut Gelder der GbR, indem er diese auf sein Konto einzahlt. Erlaubt?

💡 Lösung:

Nein, der Böse verstößt gegen die Treue- und damit die Förderungspflicht gegenüber der GbR. Er muss die Beträge auf das GbR-Konto einzahlen.

III. Entstehungszeitpunkt einer GbR:

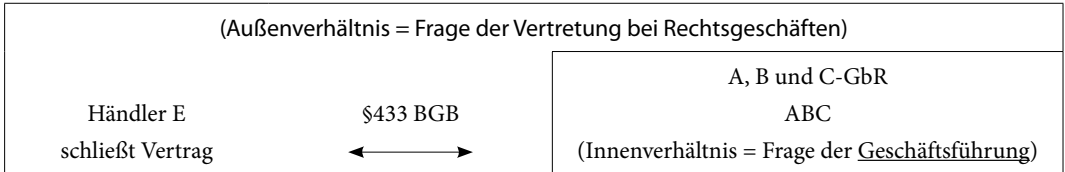
Entstehungszeitpunkt der GbR	
	
Im Verhältnis der Gesellschafter zueinander (sog. Innenverhältnis)	Im Verhältnis der Gesellschafter gegenüber Dritten (sog. Außenverhältnis)
↓	↓
Mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags (Vollzug)	Mit Aufnahme der „Geschäftstätigkeit“ als GbR

IV. Organisation der GbR:

- 30 Da eine GbR ein rechtliches Konstrukt ist und somit nicht in eigener Person handeln kann, geschieht dies idR. durch die Gesellschafter der GbR. Hierbei unterscheidet das BGB streng zwischen den Bereichen:

- der Geschäftsführung (§709ff. BGB) und
- der Vertretung (§§714, 715 BGB)

Der Unterschied zwischen diesen Punkten lässt sich insbesondere beim Abschluss von Rechtsgeschäften wie folgt darstellen:



1. Geschäftsführung und Vertretung bei der GbR im Überblick:

- 31 Die **Geschäftsführung** (§§709ff. BGB) betrifft nur das Verhältnis der GbR-Gesellschafter untereinander (= sog. Innenverhältnis). Regelt wird durch die Geschäftsführungsbefugnis, welcher Gesellschafter in der GbR welche Tätigkeiten ausführen **darf (sog. rechtliches Dürfen)**. Zu diesen Tätigkeiten zählen alle **tatsächlichen und rechtlichen Tätigkeiten**, die auf die **Verfolgung des gemeinsamen Gesellschaftszweck** gerichtet sind.

➤ **Beispiel:**

Buchführung, Bilanz erstellen, Putzen etc..

Nicht von der Geschäftsführungsbefugnis gedeckt sind:

1. solche Maßnahmen, die **nicht der Förderung des Gesellschaftszwecks** dienen.

➤ **Beispiel:**

So kann z. B. ein Geschäftsführer einer Kiosk-GbR nicht eine Schrottpresse anschaffen, da diese nicht mit dem Betrieb eines Kiosks (Gesellschaftszweck) zu tun hat.

- 32 2. Handlungen, welche die **Grundlagen der GbR oder die Rechtsbeziehungen der Gesellschafter zueinander** betreffen (z. B. der Abschluss/die Änderung des Gesellschaftsvertrags). Diese sog. Grundlagengeschäfte bedürfen, sofern nicht der Gesellschaftsvertrag eine abweichende Regelung vorsieht, der Zustimmung aller Gesellschafter.

Die **Vertretung/Vertretungsmacht** (§§714f. BGB) betrifft nur die Rechtsbeziehungen zu allen anderen Personen außerhalb der GbR und damit das sog. Außenverhältnis der GbR. Durch die Vertretungsmacht wird geregelt, welcher Gesellschafter für und gegen die GbR wirksam Rechtsgeschäfte (insbesondere Verträge) abschließen und damit Willenserklärungen im Rahmen der ihm zustehenden Vertretungsmacht (vgl. auch §§164ff. BGB) abgeben **kann (sog. rechtliches Können)**. Da die Vertretung stets ein rechtliches Verhalten beinhaltet, ist daraus zu folgern, dass jede Vertretung für die GbR zugleich eine geschäftsführende Handlung bei der GbR darstellt.

2. Die Geschäftsführung bei der GbR (§§709ff. BGB):

1

a) gesetzliche Regelung (§709 Abs. 1 BGB):

Nach §709 Abs. 1 BGB gilt für die GbR der **Grundsatz der Gesamtgeschäftsführung** aller Gesellschafter. D.h. nur **alle Gesellschafter sind gemeinschaftlich befugt** die Geschäfte der GbR zu führen. Erforderlich ist also für jedes Geschäft die Zustimmung aller Gesellschafter.

33

➤ Beispiel:

25 Menschen betreiben in Nordkirchen einen Kiosk in der Rechtsform einer GbR. Eine Regelung über die Geschäftsführung wurde nicht im Vertrag geregelt. Nach der gesetzlichen Regelung des §709 Abs. 1 BGB müssen die Reinigung des Kiosks alle GbR-Gesellschafter gemeinschaftlich übernehmen bzw. zumindest alle zustimmen.

b) gesellschaftsvertragliche (dispositive) Regelung der Geschäftsführung (§709 Abs. 2 BGB):

Wegen der offenkundigen Probleme der gesetzlichen Regelung können und werden die GbR-Gesellschafter in der Praxis im Gesellschaftsvertrag die Geschäftsführung/Geschäftsführungsbefugnis (GF) abweichend vertraglich regeln. Hierfür kommen mehrere Möglichkeiten in Betracht:

34

35 Vertragliche Möglichkeiten und gesetzliche Folgerungen:

Gesamtgeschäftsführungsbefugnis mehrerer Gesellschafter		Einzelgeschäftsführungsbefugnis	
Regelung: §710 S.1 2.Alt. BGB		Regelung: §710 S.1 1.Alt. BGB	
		AlleinGF	EinzelGF
Bedeutung: Mehrere (aber nicht alle) Gesellschafter sind gemeinsam zur Geschäftsführung (GF) befugt. Alle anderen Gesellschafter sind von der GF ausgeschlossen.		Bedeutung: Nur 1 Gesellschafter darf die Geschäfte der GbR führen. Alle anderen nicht	Bedeutung: Mehrere /alle Gesellschafter dürfen allein für die GbR die Geschäfte führen. Alle anderen nicht
Wirkung: Zur Geschäftsführung ist die Zustimmung aller geschäftsführungsbefugten Gesellschafter erforderlich (§§710 S.2, 709 BGB)		Wirkung: Zustimmung der anderen nicht erforderlich	Wirkung: Zustimmung der anderen nicht erforderlich bei GF Ausnahme: Widerspruchsrecht (§711 BGB) der anderen zur GF Befugten
Beachte: Alle nicht zur GF befugten Gesellschafter haben gem. §716 BGB Kontrollrechte . Nach h.M. ist ein Ausschluss aller GbR-Gesellschafter von der Geschäftsführung nicht zulässig (sog. Verbot der Drittorganschaft)			

c) Entziehung und Kündigung der Geschäftsführung:

- 36 Unter bestimmten Voraussetzungen kann die Geschäftsführungsbefugnis wieder entzogen (§712 Abs. 1 BGB) oder gekündigt (§712 Abs. 2 BGB) werden.

3. Vertretung bei der GbR (§§714, 715 BGB):

a) gesetzliche Regelung:

Fehlt im Gesellschaftsvertrag eine ausdrückliche Regelung der Vertretungsmacht der Gesellschafter, so **folgt die Vertretungsmacht nach der Regelung des §714 BGB im Zweifel der Geschäftsführungsbefugnis**. 37

Daraus folgt:

Soweit die Geschäftsführungsbefugnis im Gesellschaftsvertrag besonders geregelt ist, besteht insoweit auch die entsprechende Vertretungsmacht.

➤ Beispiel:

Regelung im Gesellschaftsvertrag: Einzelgeschäftsführungsbefugnis, keine Angaben zur Vertretungsmacht der Gesellschafter.

💡 Lösung:

Da keine vertraglichen Regelungen existieren, kommt §714 BGB zur Anwendung. D.h., die Vertretungsmacht folgt der Geschäftsführungsbefugnis. Damit haben die einzelgeschäftsführungsbefugten Gesellschafter auch gleichzeitig Einzelvertretungsmacht. D.h. jeder kann Rechtsgeschäfte allein für die GbR abschließen.

❗ Beachte:

Das Widerspruchsrecht bei der Geschäftsführung bezieht sich nur auf das Verhältnis der Gesellschafter zueinander. Es hat aber keine unmittelbare Auswirkung auf die Vertretungsmacht.

Schließt also ein zur Einzelvertretung befugter Gesellschafter trotz des Widerspruchs eines ebenfalls geschäftsführungsbefugten Gesellschafters einen Vertrag ab, so ist dieser im Verhältnis zum Dritten wirksam. Wenn weder die Geschäftsführung noch die Vertretungsmacht geregelt sind, besteht gem. §§714, 709 BGB Gesamtvertretung aller Gesellschafter. 38

b) dispositive Regelung im Gesellschaftsvertrag:

Die Regelung der Vertretungsmacht, also wer und in welchem Umfang die Gesellschaft im rechtsgeschäftlichen Verkehr (Außenverhältnis) vertritt, richtet sich in der Praxis primär nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag. Daneben können auch fremde Dritte gem. §§164ff. BGB berechtigt oder bevollmächtigt werden, die Gesellschaft zu vertreten. Unzulässig ist es jedoch, wenn alle Gesellschafter der GbR von der Vertretung ausgeschlossen werden und nur ein Dritter bevollmächtigt ist. Dies verstößt gegen das Prinzip der Selbstorganschaft bei der GbR. 39

c) Entziehung und Kündigung der Vertretungsmacht (§715 BGB):

Die Vertretungsmacht kann ebenso wie die Geschäftsführungsbefugnis wieder entzogen werden (§715 BGB). 40

V. Gesellschaftsvermögen der GbR (§§718 – 719 BGB)

- 41 Im Regelfall hat jede GbR, die nach außen also gegenüber Dritten tätig ist, ein Gesellschaftsvermögen.

Zum Gesellschaftsvermögen gehören nach der gesetzlichen Legaldefinition des §718 BGB:

- das, was die Gesellschafter als Beiträge zu leisten haben (§718 Abs. 1 1.Fall BGB),
- die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände (§718 Abs. 1 2.Fall BGB),
- was aufgrund eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts erworben wird (§718 Abs. 2 1.Fall BGB),
- was als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben wird (§718 Abs. 2 2.Fall BGB)

Die letzten beiden Punkte werden, weil es sich um einen Ausfluss aus oder einen Ersatz für Rechte handelt als Surrogate bezeichnet.

1. Beiträge:

- 42 Beiträge sind alle Leistungen, zu deren Erbringung sich die Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag zur Förderung des gem. Zweckes verpflichtet haben. Sobald diese erbracht sind bezeichnet man diese als Einlagen (nicht zwingend solche iSd. §4 Abs. 1 S. 7 EStG). Zu den **Beiträgen** zählen materielle und immaterielle Gegenstände, Nutzungsrechte (Nutzung von Grundstück des Gesellschafters, sonstige Leistungen (z. B. Dienstleistungen, Geschäftsführung)). **Keine Beiträge** liegen vor, wenn ein Gesellschafter sich zwar zu einer Leistung an die GbR verpflichtet; diese Verpflichtung aber nicht aus dem Gesellschaftsvertrag herrührt oder nicht zu Verfolgung des gem. Zwecks der GbR dient, sondern z. B. auf Grund eines zusätzlichen Miet oder Darlehensvertrag mit der GbR entstanden ist.

➤ Beispiel:

A möchte mit B eine Gesellschaft gründen. Im Gesellschaftsvertrag verpflichten sich beide 100.000 € zu leisten. Um die Geschäfte der GbR aufnehmen zu können verkauft der A noch gem. §433 BGB ein Haus an die Gesellschaft für 150.000 € und erhält das Geld. Liegen Beiträge vor?

💡 Lösung:

Geld

Haus

GesVertrag (§705 BGB)

Kaufvertrag (§433 BGB)

Beitrag (+)

Beitrag (-)

Da die Beitragsleistung eine Verpflichtung der jeweiligen Gesellschafter darstellt, kann jeder Gesellschafter verlangen, dass diese nur an die GbR erbracht werden.

2. erworbene Gegenstände:

Hierzu zählen z. B. sämtliche Sachen, Rechte soweit diese für die GbR erworben worden sind.

43

➤ Beispiel:

A ist Geschäftsführer und Vertreter einer GbR. Er bestellt 100 Torten für Gesellschaft. Zusätzlich bestellt er zum eigenen Verzehr eine weitere Torte für sich. Alle Torten werden an die Adresse der GbR geliefert. A bezahlt aber seine Torte und verspeist sie. Sind alle Torten Gesellschaftsvermögen geworden?

💡 Lösung:

Nach §718 Abs. 1 BGB müssen die Gegenstände für die GbR erworben worden sein. Der A hat aber eine Torte für sich erworben, so dass nur 100 Torten Gesellschaftsvermögen geworden sind.

3. Früchte des Gesellschaftsvermögens:

Zum Gesellschaftsvermögen zählt auch alles, was Ausfluss eines Rechts der GbR ist (§718 Abs. 2 1. Fall BGB). Hierunter fallen insbesondere die Früchte (§§99 – 100 BGB) einer Sache (z. B. Milch bei einer Kuh der GbR, Äpfel vom Baum der GbR) oder eines Rechts (z. B. Zinserträge aus dem Kapital der GbR, Mieterträge).

44

4. Ersatz für Gegenstände des Gesellschaftsvermögens:

Zum Gesellschaftsvermögen zählt auch, was als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben wird (§718 Abs. 2 2. Fall BGB)

45

➤ Beispiel:

A fährt mit dem Pkw der A,B-GbR, und fährt unbeabsichtigt geradewegs gegen einen Baum. Der Pkw hat einen Totalschaden. Die Vollkaskoversicherung ersetzt den Wert des Pkw.

💡 Lösung:

Die Versicherungssumme zählt zum Gesellschaftsvermögen der GbR gem. §718 Abs. 2 2. Alt. BGB. Der zum Eigentum der GbR zählende PKW (= ein zum Gesellschaftsvermögen gehörender Gegenstand) wurde zerstört. Hierfür leistete die Versicherung einen Ersatz.

VI. gesamthänderische Bindung des Gesellschaftsvermögens (§719 BGB)

Aus dem Gesamtzusammenhang des §719 BGB ergibt sich, dass das Gesellschaftsvermögen der GbR gemeinschaftliches Vermögen aller Gesellschafter ist. Dieses steht allen Gesellschaftern zur „gesamten Hand“ zu (§§718, 719 BGB).

46

Zur gesamten Hand bedeutet, dass alle Vermögensgegenstände der Gesellschaft bürgerlichen Rechts und allen Gesellschaftern zugleich gehören. Das GbR-Vermögen wird nur rein fiktiv allen Gesellschaftern entsprechend dem Umfang ihrer Gesellschafterstellung zugewiesen.

+ Merke:

Gesamthandseigentum = allen Gesamthändern gehört alles zu 100 %

- 47 Im Unterschied zur Bruchteilsgemeinschaft (§§741ff. BGB) steht jedem Gesellschafter einer GbR nur ein fiktiver, unselbständiger Anteil am gesamthänderisch gebundenen Gesellschaftsvermögen zu. D.h., das Vermögen der GbR wird nicht unter den Gesellschaftern ideell geteilt, sondern im Ganzen der Personenvereinigung zugeordnet.

+ Merke:

Bruchteilseigentum = jeder Gemeinschafter hat einen ideellen Bruchteil am Vermögen

- 48 Die gesamthänderische Bindung des GbR-Vermögens wird insbesondere durch die Beschränkungen, denen die Gesellschafter nach §719 BGB unterliegen, zum Ausdruck gebracht:
- Ein Gesellschafter kann grundsätzlich nicht über seinen **Anteil am Gesellschaftsvermögen** (= dingliche Eigentumsposition am Vermögen der Gesellschaft), d.h. seiner wertmäßigen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen verfügen §719 Abs.1 1.HS BGB. Im Gesellschaftsvertrag kann jedoch abweichend vereinbart werden, dass der Gesellschaftsanteil eines Gesellschafters insgesamt (Anteil am Gesellschaftsvermögen, Stimmrecht und Anteil am Gewinn/ Verlust) übertragbar ist.
 - Ein Gesellschafter kann nicht über seinen **Anteil an einzelnen** zum Gesellschaftsvermögen gehörenden **Gegenständen** verfügen, §719 Abs. 1 2.HS BGB. Hierbei handelt es sich um eine zwingende gesetzliche Regelung, die nicht zur Disposition der Gesellschafter steht.
- 49 ■ Ein Gesellschafter ist nicht berechtigt, **Teilung** des Gesamthandsvermögens zu verlangen § 719 Abs. 1, 3.HS BGB.
- eine Aufrechnung von Privatforderungen gegen Gesellschafter gegen Forderungen der GbR ist nicht statthaft, §719 Abs. 2 BGB.

Auf Grund seiner Gemeinschaftsbindung ist das gesamthänderische Vermögen gegenüber dem sonstigen (ungebundenen) Privatvermögen der Gesamthänder daher verselbständigt. Das Gesellschaftsvermögen ist aus zivilrechtlicher Sicht ein gegenüber dem Privatvermögen der Gesellschafter abgegrenztes Sondervermögen.

VII. Anteil am Gesellschaftsvermögen:

- 50 Nach §719 Abs. 1 BGB kann ein GbR-Gesellschafter nicht über seinen Anteil am Gesamthandsvermögen der GbR verfügen. Genau genommen ist der Begriff des Anteils am Gesellschaftsvermögen nicht konsequent, denn jeder Gesellschafter ist ja zu 100 % am Gesellschaftsvermögen berechtigt, nur nicht allein, sondern immer zusammen mit den anderen Gesellschaftern. Wichtig ist aber der Wert/die Höhe der Beteiligung für die Gewinnverteilung (§722 BGB) und die Verteilung des Gesellschaftsvermögens bei Auflösung der GbR (§734 BGB). Daher ist der Begriff des Anteils nur als reine Rechengröße zu verstehen, um die wertmäßige Beteiligung der Gesellschafter darstellen zu können. Sofern keine abweichenden gesetzlichen Regelungen bestehen, sind alle Gesellschafter einer GbR zu gleichen Anteilen am Gesellschaftsvermögen beteiligt (§§722, 734 BGB).

VIII. Haftung für Gesellschaftsschulden:

1

1. Gesellschaftsschulden:

Gesellschaftsschulden sind Verbindlichkeiten, die im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses durch die Tätigkeit der GbR begründet werden. Es stellt sich die Frage, wer für diese Schulden mit seinem Vermögen einstehen muss?

51

2. Haftung der Gesellschaft für Gesellschaftsschulden (§124 HGB analog):

Für Gesellschaftsschulden, also Schulden die im Rahmen des Gesellschaftsverhältnisses begründet wurden, haftet die GbR, sofern deren Teilrechtsfähigkeit bejaht wird, selbst mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Für die Vollstreckung in das Gesellschaftsvermögen der GbR ist daher ein Titel (=z. B. Urteil) gegen die GbR erforderlich.

52

3. Haftung der Gesellschafter (§128 HGB analog):

a) Allgemeines :

Anerkannt ist, dass alle Gesellschafter einer GbR neben der Gesellschaft auch für alle Gesellschaftsschulden haften und zwar mit ihrem übrigen Vermögen. Das bedeutet, dass GbR-Gläubiger 2 Möglichkeiten haben ihre Ansprüche gegenüber der GbR durchzusetzen:

53

- aus dem Gesellschaftsvermögen der GbR und
- aus dem übrigen Vermögen der Gesellschafter.

b) akzessorische Haftung bei der GbR (§128 Abs. 1 HGB analog, h.M.):

Der BGH und die h.M. haben sich für eine akzessorische Haftung der Gesellschafter einer GbR für deren Gesellschaftsschulden entschieden (sog. **Akzessorietätstheorie**). Das bedeutet, dass jede Verbindlichkeit einer GbR, unerheblich, ob sie durch Rechtsgeschäft oder Gesetz begründet wurde, notwendig und zwingend zu einer Haftungsschuld der Gesellschafter der GbR führt. Diese Verbindlichkeiten stehen in einem Verhältnis der wechselseitigen Abhängigkeit zueinander. D.h., ist die Schuld der GbR untergegangen, so ist auch die Haftungsschuld der Gesellschafter untergegangen und umgekehrt.

54

c) Haftung der Gesellschafter im Einzelnen:

Die Haftung der Gesellschafter einer GbR entspricht nach h.M. der Haftung von Gesellschaftern einer OHG. Insbesondere die für diese Personenhandelsgesellschaft existierende Vorschrift des §128 HGB wird analog bei der GbR angewendet.

55

- 56 Die Gesellschafter einer GbR haften für Verbindlichkeiten der GbR daher gem. §128 S. 1 HGB analog:

persönlich:	=	also neben dem Gesellschaftsvermögen auch mit dem übrigen Vermögen der Gesellschafter.
unbeschränkt	=	mit ihrem gesamten Vermögen.
gesamtschuldnerisch voller (§421 BGB)	=	der Gläubiger kann jeden Gesellschafter in Höhe – und nicht nur Höhe seiner Beteiligung an der GbR in Anspruch nehmen. Soweit eine Inanspruchnahme erfolgte kommt es wegen §426 BGB zu einem anteiligen Ausgleich zwischen den Gesellschaftern.
unmittelbar	=	der Gläubiger kann direkt gegen den/die Gesellschafter vorgehen, ohne vorher versucht zu haben, sich aus dem Gesellschaftsvermögen der GbR zu befriedigen.

Eine entgegenstehende gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist nach §128 S. 2 HGB Dritten gegenüber unwirksam. Daher ist eine Haftungsbeschränkung bei der GbR allein durch den Zusatz „mbH“ nicht möglich (BGH NJW 1999, 3483). Erforderlich ist eine ausdrückliche vertragliche Vereinbarung mit dem jeweiligen Vertragspartner, um die Haftung der Gesellschafter einschränken zu können.

d) Haftung für Steuerschulden der GbR :

- 57 Für Steuerschulden der GbR haften die Gesellschafter grds. auch gem. §128 HGB analog (BFH BStBl. II 1997, 745). In diesem Zusammenhang ist die Haftung als Entstehen für eine fremde Schuld, nämlich die Schuld der GbR, zu verstehen, weil sie als Folge ihrer Teilrechtsfähigkeit selbst Steuerschuldnerin ist. Für die Lohnsteuer ergibt sich die Haftung der Gesellschafter als gesetzliche Vertreter der GbR aus §69 AO (BFH, BStBl. II 1995, 817). Erforderlich ist der Erlass eines Haftungsbescheids (§191 AO) gegen den in Haftung genommenen Gesellschafter

e) Haftung nach dem Ausscheiden aus der GbR (§736 Abs. 2 BGB)/ beim Gesellschafterwechsel/Gesellschaftereintritt:

- 58 Scheidet ein Gesellschafter aus einer GbR aus, so haftet er für die bis zu diesem Zeitpunkt bestehenden Schulden der GbR, wenn diese vor Ablauf von 5 Jahren nach dem Tag des Ausscheidens fällig wurden und daraus bestimmte Ansprüche festgestellt wurden bzw. Vollstreckungshandlungen zumindest beantragt wurden (vgl. im einzelnen §§736 Abs. 2 iVm. §160 HGB). Allerdings steht ihm im Innenverhältnis nach §738 Abs. 1 S. 2 BGB gegenüber den anderen Gesellschaftern ein Ausgleichsanspruch zu.

Ein neu in eine GbR eingetretener Gesellschafter haftet bei einer Außen-GbR nach der neuen Rechtsprechung des BGH (NJW 2006, 765) auch für Schulden der GbR, die vor seinem Eintritt begründet worden sind (analog §130 HGB).

IX. Gewinn- und Verlustbeteiligung – zivilrechtliche Entnahmerechte bei der GbR (§721 – 722 BGB):

§721 Abs. 1 BGB bestimmt grundsätzlich, dass ein GbR-Gesellschafter den Rechnungsabschluss und die Verteilung des Gewinns/Verlust der GbR erst nach deren Auflösung verlangen kann. Bei längerer Dauer der GbR bestehen diese Ansprüche im Zweifel bereits am Schluss jedes Geschäftsjahres der GbR

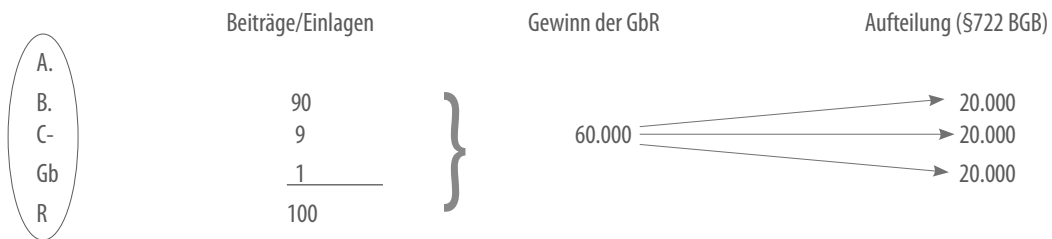
59

1. Gesetzlicher Verteilungsmaßstab (§722 BGB):

Nach §722 Abs. 1 BGB bestimmt sich der Gewinn- und Verlustanteil eines Gesellschafters einer GbR gesetzlich nach gleichen Anteilen. Unerheblich ist, wie groß seine Beiträge waren bzw. sind.

60

➤ Beispiel:



2. Abweichender vertraglicher Gewinnverteilungsschlüssel:

Da der gesetzliche Gewinnverteilungsschlüssel in vielen Fällen zu ungerechten Ergebnissen führt, finden sich in der Praxis regelmäßig abweichende Gewinnverteilungsmaßstäbe (fester Prozentsatz, nach dem Umfang der Kapitalkonten/-anteile der Gesellschafter o.ä.). Eine solche abweichende Regelung ist nach §722 Abs. 1 BGB zulässig.

61

❗ Beachte:

Haben die Gesellschafter nur den Anteil am Gewinn oder am Verlust bestimmt, so gilt nach §722 Abs. 2 BGB dieser Maßstab im Zweifel für beides.

3. Entnahmerechte:

Allein aufgrund einer vertraglichen Vereinbarung der Gesellschafter können diese Entnahmen (=Vorgriff auf künftige Gewinne oder Verfügungen über bereits erzielte Gewinne) vereinbaren. Eine gesetzliche Regelung existiert nicht.

62

X. Veränderungen im Personenbestand einer GbR:

1. Ausscheiden eines Gesellschafters (§§736, 738 BGB):

- 63 Bei der GbR besteht im Grundsatz eine Abhängigkeit der Gesellschaft vom Bestand ihrer Mitglieder. Zulässig ist es jedoch, die Mitgliedschaft an der GbR auf die übrigen/den übrigen Gesellschafter zu übertragen, wenn eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Fortsetzungsklausel (vgl. §736 BGB) besteht bzw. wenn alle anderen Gesellschafter ggf. auch formfrei zugestimmt (§§182 ff. BGB) haben. Der Übergang des Gesellschaftsanteils erfolgt beim Ausscheiden nach §738 Abs. 1 S. 1 BGB, also kraft Gesetzes, durch die An- bzw. Abwachsung auf den/die verbliebenen Gesellschafter. D.h. der Gesellschaftsanteil des Ausscheidenden wird den/dem verbleibenden Gesellschafter(n) zugerechnet. Dingliche Einzelübertragungen sind wegen der (Teil-)Rechtsfähigkeit der GbR nach h.M. daher nicht möglich. Die verbliebenen Gesellschafter sind im Gegenzug verpflichtet:
1. dem Ausscheidenden die überlassenen Gegenstände zurückzugeben,
 2. ihn von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien und
 3. ihm dasjenige zu zahlen, was er bei einer Auseinandersetzung der GbR erhalten hätte, also den Abfindungsanspruch, in der Regel in Höhe des realen Wertes seines „Anteils“ (§738 Abs. 1 S. 2 BGB).

2. Eintritt eines neuen/weiteren Gesellschafters:

- 64 Tritt ein weiterer Gesellschafter in eine bereits bestehende GbR ein, erfolgt dies durch den Abschluss eines Gesellschafts-(Aufnahme-)Vertrags mit den bisherigen Gesellschaftern. Es kommt dann bei den bisherigen zu einer Abwachsung verbunden mit einer Anwachsung bei dem neuen Gesellschafter (§738 BGB). Im Gegenzug ist der eintretende Gesellschafter regelmäßig schuldrechtlich zur Leistung seiner Beiträge verpflichtet.

3. Gesellschafterwechsel:

- 65 Lange Zeit umstritten war die Frage, ob insbesondere bei der GbR eine Übertragung des Gesellschaftsanteils auf einen Dritten möglich ist. Dies hing im Wesentlichen mit der Vorschrift des §719 BGB zusammen, nach dessen Wortlaut ein Gesellschafter über seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen nicht verfügen kann. Unstreitig ist zwischenzeitlich, dass eine Übertragung möglich ist, wenn eine entsprechende gesellschaftsvertragliche Regelung besteht bzw. wenn alle anderen Gesellschafter ggf. auch formfrei zugestimmt (§§182 ff. BGB) haben. Dies steht auch nicht im Widerspruch zu §§717 und 719 BGB. Denn deren Zweck besteht nach heutiger Ansicht nur darin die Abspaltung einzelner Gesellschaftsrechte von der Gesellschafterstellung zu verhindern.

Daher ist nach heutigem gesellschaftsrechtlichem Verständnis ein Gesellschafterwechsel nach h.M. in zweifacher Form zulässig:

66 1. Ausscheiden des alten und Eintritt des neuen Gesellschafters:

Bei dieser Konstellation trifft zum einen der ausscheidende Gesellschafter mit den verbleibenden Gesellschaftern eine entsprechende Vereinbarung, so dass es zur Abwachsung beim Ausscheidenden und Anwachsung bei den verbliebenen Gesellschaftern kommt (§738 BGB). Auf Grund einer schuldrechtlichen Vereinbarung zwischen den verbliebenen Gesellschafter und dem Neugesellschafter

ter kommt es sodann bei den verbliebenen zu einer Abwachsung und korrespondierend zu einer Anwachsung beim Neu-Gesellschafter. Daher spricht man insoweit auch von einem **Doppelvertrag**.

2. Verfügung/Abtretung über den Gesellschaftsanteil (§§398, 413 BGB)

67

Anstelle des Doppelvertrags wird auch ein einziges dingliches Rechtsgeschäft zwischen dem ausscheidenden und dem eintretenden Gesellschafter (mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter) durch eine **Abtretung des gesamten Gesellschaftsanteils** (d.h. die Mitgliedschaft insgesamt) nach §§398, 413 BGB für zulässig gehalten. In der Regel wird dieser Abtretung ein Kaufvertrag iSd. §433 BGB als schuldrechtliches Verpflichtungsgeschäft zugrunde liegen. Eine An- bzw. Abwachsung tritt in diesem Fall nicht ein.

4. Bilanzielle Darstellung der Fälle:

Die bilanzielle Darstellung erfolgt idR. in Form von Ergänzungsbilanzen (vgl. dazu unten).

68

XI. Auflösung/ Beendigung einer GbR:

Zur Auflösung einer GbR kommt es nicht nur wegen des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters. Das BGB enthält mehrere Regelungen, die zur Auflösung der Gesellschaft führen, sofern keine anderslautende gesellschaftsvertragliche Regelung über die Fortsetzung der GbR getroffen worden ist.

69

Als weitere Auflösungsgründe nennt das BGB:

- die Kündigung durch einen Gesellschafter (§§723, 724 BGB),
- die Kündigung GbR durch einen Pfändungspfandgläubiger (§725 BGB),
- den Zeitablauf/ die Zweckerreichung oder deren Unmöglichwerden (§726 BGB),
- den Tod eines Gesellschafters (§727 Abs. 1 BGB) ohne entsprechende Fortsetzungsklausel,
- die Insolvenz der GbR oder eines Gesellschafters (§728 BGB),
- einen Auflösungsbeschluss der Gesellschafter der GbR (§§311, 241 BGB)

Mit dem Eintritt eines Auflösungsgrundes ist die GbR noch nicht beendet. Hieran schließt sich in der Regel (vgl. §730 Abs. 1 BGB) noch das Auseinandersetzungs-/Liquidationsverfahren an. Hierfür enthält das BGB in den §§730 – 735 BGB Verfahrensvorschriften, die sekundär gegenüber vertraglichen Vereinbarungen sind.

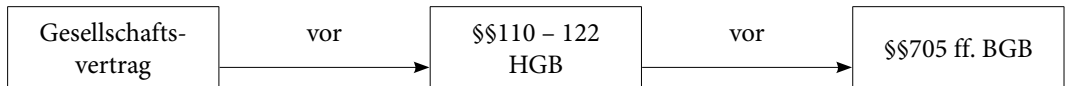
C. Die Offene Handelsgesellschaft/OHG (§§105 – 160 HGB)

I. Rechtsgrundlagen und praktische Bedeutung:

1. handelsrechtliche Rechtsgrundlagen:

70 Allgemein gelten für die OHG die Regelungen der §105 ff. HGB. Ergänzend finden über §105 Abs. 3 HGB die Vorschriften der GbR (§705 ff. BGB) und des **allgemeinen Teils des Schuldrechts im BGB sowie des Allgemeinen Teils des BGB** Anwendung.

Soweit es die Rechtsverhältnisse der Gesellschafter untereinander betrifft (z. B. Geschäftsführung), besteht bei der OHG ebenfalls ein Stufenverhältnis. Die für diese Bereiche existierenden gesetzlichen Vorschriften der OHG (§§110 – 122 HGB) sind wegen §109 HGB dispositiv. Das bedeutet, dass die gesetzlichen Regelungen nur dann gelten, wenn für diese Bereiche keine Regelungen im Gesellschaftsvertrag getroffen werden bzw. wurden. Die gesetzlichen Regelungen der §§110 – 122 HGB werden ergänzt durch die Regelungen für die GbR (§§105 Abs. 3 HGB, 705 ff. BGB).



II. Rechtsfähigkeit/Rechtsnatur der OHG:

71 Nach der gesetzlichen Grundwertung des BGB und des HGB sind Personengesellschaften (insbesondere GbR, OHG und KG) weder natürliche noch juristische Personen, also keine Rechtssubjekte. Aufgrund der Regelung des §124 HGB ist die OHG aber in wesentlichen Punkten rechtlich selbständig, so dass sie auch („teil“-)rechtsfähig ist. Die OHG kann nach §124 HGB:

- unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen,
- Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben,
- vor Gericht klagen und verklagt werden (sog. Parteifähigkeit).
- Sie ist – ebenso wie die GbR – insolvenzfähig (§11 Abs. 2 Nr. 1 InsO).
- Zur Zwangsvollstreckung in das Vermögen der OHG reicht ein Titel (z. B. Urteil) gegen die Gesellschaft aus (§124 Abs. 2 HGB).

III. Gründung einer OHG:

72 Ebenso wie bei der GbR sind für die Gründung einer OHG mehrere konstitutive Merkmale erforderlich. Diese ergeben sich aus §105 Abs. 1 und aus §705 BGB (§105 Abs. 3 HGB). Erforderlich für die Gründung einer OHG sind:

- eine Gesellschaft : =
 - mehrere Gesellschafter,
 - Gesellschaftsvertrag,
 - Förderungspflicht.

- grds. ein qualifizierter gemeinsamer Zweck:
= Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma.
- keine Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter gegenüber Gesellschaftsgläubigern

1. Gesellschafter der OHG:

Gesellschafter einer OHG können sein:

- jede natürliche oder juristische Person (inkl. der Vorgesellschaften). Zur Stiftung als Gesellschafterin einer Personenhandels-gesellschaft wird auf die Ausführungen von Wiegand, Stiftungen in der Praxis, 2.Auflage, S. 34 verwiesen.

! beachte:

Sind nur juristische Personen Gesellschafter einer OHG (sog. kapitalistische OHG) bestehen für das Auftreten im Rechtsverkehr noch gesetzliche Besonderheiten (§125 a S.2 HGB).

- eine andere OHG, KG, EWIV oder Partnerschaftsgesellschaft.
- ob eine (Außen-)GbR Gesellschafterin einer OHG sein kann, ist umstritten. Von der h.M. wird dies mit einer umgekehrten Anwendung des §162 Abs. 1 S. 2 HGB abgelehnt. Das Landgericht Berlin hat demgegenüber in einem rechtskräftigen Beschluss vom 08.04.2003 (Az: 1202 T 6/03,) entschieden, dass eine GbR Komplementärin (vollhaftender Gesellschafter) einer KG sein kann. Daraus dürfte zu folgern sein, dass eine GbR somit auch Gesellschafterin einer OHG sein kann (gleicher Ansicht auch: Steinbeck, DStR 2001, 1165).

Unstreitig nicht zum Kreis der Gesellschafter einer OHG zählen, die Erbengemeinschaft (§§2032ff. BGB), da diese auf Auseinandersetzung gerichtet ist sowie der nichtrechtsfähige Verein (§54 BGB).

2. Gesellschaftsvertrag:

Wie bei der GbR bedarf der Gesellschaftsvertrag einer OHG grds. keiner besonderen Form. Ggf. sind aber ebenso wie bei der GbR Formerfordernisse (z. B. notarielle Beurkundung bei Einbringung eines Grundstücks, §§311 b, 875, 925 BGB) oder Genehmigungsvorbehalte zu beachten (vgl. dazu im Einzelnen die Ausführungen bei der GbR).

3. „qualifizierter“ Gesellschaftszweck (§105 Abs. 1 HGB):

Nach §105 Abs. 1 HGB kann der gemeinsame Zweck bei einer OHG grds. nur in dem Betrieb eines Handelsgewerbes unter einer gemeinsamen Firma (Name des Kaufmanns im Rechtsverkehr, vgl. §17 Abs. 1 HGB) bestehen.

a) Gesellschaftszweck = Handelsgewerbe (§1 Abs. 2 HGB):

§1 Abs. 2 HGB formuliert das Vorliegen eines Handelsgewerbes in Form eines Regel-Ausnahmeverhältnisses. Danach ist jeder Gewerbebetrieb ein Handelsgewerbe, wenn nicht nachgewiesen wird, dass das Unternehmen nach Art oder Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert. Ausreichend um ein Handelsgewerbe abzulehnen ist es also, dass nur eines der Merkmale Art oder Umfang nicht vorliegt. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass ein Handelsgewerbe:

- jeder Gewerbebetrieb ist,
- der kaufmännische Einrichtungen (z. B. kfm. Buchführung) nach
- Art und Umfang erfordert

! beachte:

Auf Grund der gesetzlichen Formulierung wird (widerlegbar) vermutet, dass jeder Gewerbebetrieb auch ein Handelsgewerbe darstellt. D.h., beweispflichtig für das Gegenteil ist derjenige, der sich auf das Fehlen eines Handelsgewerbes beruft.

a) Gewerbebetrieb:

- 77 Der handelsrechtliche Gewerbebetrieb stimmt im Wesentlichen mit dem in §15 Abs. 2 S.1 EStG niedergelegten einkommensteuerlichen Begriffs des Gewerbebetriebs überein. Eine Ausnahme wird handelsrechtlich bei den Land- und Forstwirten gemacht. Diese können in der Rechtsform einer OHG auftreten, wenn sie in das Handelsregister eingetragen werden (§§3, 2 HGB).

Handelsrechtlich versteht man unter einem Gewerbebetrieb: eine selbständige, planmäßig auf Dauer angelegte Tätigkeit (= nachhaltige Tätigkeit (§15 Abs. 2 EStG)), die mit der Absicht Gewinn zu erzielen unternommen wird, wenn die Tätigkeit weder als freiberufliche noch grds. als land- und forstwirtschaftlich anzusehen ist.

- 78 b) in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb (kfm. Einrichtungen)

Erforderlich für ein Handelsgewerbe nach §1 Abs. 2 HGB ist, dass ein in kfm. Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist. Dies setzt voraus, dass kfm. Einrichtungen vorliegen. Zu den kfm. Einrichtungen, die für einen Geschäftsbetrieb erforderlich sind zählen insbesondere:

- lfd. Buchführung,
- Lohnbuchhaltung,
- Bilanzen,
- Inventur.

- 79 Diese Punkte dienen der Übersichtlichkeit der geschäftlichen Tätigkeiten eines Kaufmanns oder einer Personenhandelsgesellschaft. Ob ein in kfm. Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist, bestimmt sich nach Art und Umfang des Geschäftsbetriebs.

Art des Geschäftsbetriebes	Umfang des Geschäftsbetriebes
■ Nach der Art des Geschäftsbetriebs sind kaufmännische Einrichtungen erforderlich bei: ■ Vielzahl der Geschäftsgegenstände ■ Schwierigkeit der Geschäftsvorgänge (Ausland/Genehmigungen) ■ Erhebliche Teilnahme am Wechsel/Scheckverkehr ■ Art und Weise der betrieblichen Organisation	■ = Größenordnung des Geschäftsbetriebs, also u. a. : ■ Umsatzvolumen ■ Anlage- und Betriebskapital ■ Anzahl und Funktion der Arbeitnehmer ■ Größe, Anzahl und Organisation etwaiger Betriebsstätten

- 80 c) erfordert:

Das Merkmal „erfordert“ steht im Zusammenhang mit der Art und dem Umfang des Geschäftsbetriebs. Dies bedeutet, dass es für die Art/den Umfang des Geschäftsbetriebs nicht von Bedeutung ist, ob tatsächlich kfm. Einrichtungen vorhanden sind, sondern nur ob diese erforderlich sind.

b) Gesellschaftszweck = Kleingewerbetreibende (§105 Abs. 2 HGB):

Für Gewerbetreibende deren Gewerbebetrieb keine kfm. Einrichtungen erfordert, besteht aber nach der Handelsrechtsreform von 1998 die Möglichkeit sich zu einer OHG zusammenzuschließen. Hierzu erforderlich ist nach §105 Abs. 2 S.1 1.Alt. HGB, dass die OHG in das Handelsregister eingetragen wird. In diesem Fall gelten die §2 S. 2 u. S. 3 HGB entsprechend.

81

c) Gesellschaftszweck = Verwaltung eigenen Vermögens (§105 Abs. 2 HGB):

Nach §105 Abs. 2 S.1 2.Alt BGB ist es auch möglich als Gesellschaftszweck einer OHG die Verwaltung (fast ausschließlich) eigenen Vermögens zu vereinbaren. Voraussetzung für die Entstehung einer OHG ist in diesem Fall, dass die Gesellschaft als OHG in das Handelsregister eingetragen wird (sonst GbR). In diesem Fall gelten §2 S. 2 u. S. 3 HGB entsprechend.

82

d) OHG/KG bei Steuerberatern (§49 Abs. 1 und Abs. 2, 50 Abs. 1 S. 3 StBerG):

Eine OHG und KG (inkl. der GmbH & Co. KG) kann nach §49 Abs. 1 und Abs. 2 StBerG als Steuerberatungsgesellschaften anerkannt werden, wenn diese wegen ihrer Treuhandltätigkeit als Handelsgesellschaften in das Handelsregister eingetragen ist.

83

4. unter gemeinschaftlicher Firma der OHG:

Für eine OHG ist es nach §105 Abs. 1 HGB erforderlich, dass das Handelsgewerbe unter einer gemeinsamen Firma betrieben wird. Das bedeutet, dass die Gesellschafter im Handelsverkehr (= kfm. Rechtsverkehr) unter einem einheitlichen Namen auftreten müssen (§17 Abs. 1 HGB).

84

Dieser Name muss nach §19 Abs. 1 Nr. 2 HGB den Rechtsformzusatz „offene Handelsgesellschaft oder OHG“ enthalten. Erlaubt ist bei dem Namen grds. alles, was gefällt, also auch reine Phantasienamen wie z. B. Schmetterlings-OHG.

! Beachte:

Ist an einer OHG keine natürliche Person als Gesellschafter beteiligt, so muss dies zusätzlich beim Firmennamen (§19 Abs. 2 HGB) kenntlich gemacht werden. Ausreichend ist zum Beispiel der Zusatz „beschränkt haftende OHG“.

5. keine Haftungsbeschränkung:

Bei einer OHG ist erforderlich, dass alle Gesellschafter mit ihrem gesamten Vermögen für Gesellschaftsschulden gegenüber den Gesellschaftsgläubigern haften (§128 Abs. 1 HGB). Es gelten daher die Ausführungen zur GbR. Dieses TBM dient der Abgrenzung zur KG (vgl. §161 Abs. 1 HGB)

85

6. Förderungspflicht/Beiträge:

- 86 Wie bei der GbR besteht auch für die Gesellschafter einer OHG die Pflicht den Gesellschaftszweck der OHG zu fördern. Dies ergibt sich durch den Begriff der Gesellschaft in §105 Abs. 1 HGB und aus der Verweisung des §105 Abs. 3 HGB auf §§705, 706 BGB. Folglich sind die OHG-Gesellschafter ebenso verpflichtet zur Leistung der vereinbarten Beiträge und zur Treue gegenüber der OHG, wie GbR-Gesellschafter (vgl. dazu oben).

7. Anmeldung zum Handelsregister:

- 87 Im Gegensatz zur GbR muss die OHG von allen Gesellschafter gem. §§106 Abs. 1, 108 Abs. 1 HGB beim zuständigen Gericht (=Gericht in dessen Bezirk der Sitz der OHG ist) zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden. Dies ist von sämtlichen Gesellschaftern zu bewirken.

IV. Entstehungszeitpunkt einer OHG (§123 HGB):

88	I. nach außen:	OHG betreibt Handelsgewerbe	OHG betreibt Kleingewerbe oder eigene Vermögensverwaltung
		Grundsatz: mit Eintragung ins Handelsregister (HR) (§123 Abs. 1 HGB) Ausnahme: Mit Aufnahme der Geschäftstätigkeit, wenn die OHG schon vor der Eintragung im HR gegenüber Dritten Auftritt (§123 Abs. 2 1.HS HGB)	nur mit Eintragung ins Handelsregister (§§123 Abs. 2 2.HS, 105 Abs. 2 HGB)
		=> Eintragung = deklaratorisch	=> Eintragung = konstitutiv
	II. intern: (unter den Gesellschaftern)	Entstehung mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags	

1. Handels- und steuerrechtliche Folgen der Gründung:

a) HGB:

Ist eine OHG wirksam gegründet worden, so handelt es sich bei dieser um eine Personenhandels- gesellschaft. Für solche Handelsgesellschaften bestimmt §6 HGB die Anwendung der für Kaufleute geltende Vorschriften. Handelsrechtlich ergeben sich für alle OHG – unerheblich ob die Gründung deklaratorisch oder konstitutiv erfolgte – folgende wesentlichen kfm. Verpflichtungen:

89

- §238 HGB => Buchführungspflicht
- §240 HGB => Inventaraufstellungspflicht
- §242 HGB => Pflicht zur Erstellung einer Eröffnungsbilanz und von Schlussbilanzen

Von diesen Verpflichtungen sind Personenhandelsgesellschaften auf Grund des ausdrücklichen Wortlauts des §241a HGB in der Fassung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz vom 28.05.2009 (BilMoG) nicht befreit. Die Befreiung betrifft nur Einzelkaufleute.

b) Steuerrecht:

Die o.g. handelsrechtlichen Verpflichtungen greifen im Regelfall über den Maßgeblichkeitsgrundsatz des §5 Abs. 1 S.1 1.HS EStG idF. des BilMoG auch für das Steuerrecht für Personengesellschaften mit Einkünften aus Gewerbebetrieb iSd. §15 EStG. **Nicht** zur Anwendung kommt der Maßgeblichkeitsgrundsatz hingegen **grds.** bei einer **rein eigenes Vermögen verwaltenden OHG**. Denn diese erzielt idR. Überschusseinkünfte iSd. §§20, 21, 23 EStG (Ausnahme: z. B. Beteiligungen iSd. §17 EStG, §15 Abs. 3 EStG) und damit keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. §15 Abs. 2 EStG. Folglich kommt §5 Abs. 1 S. 1 1.HS EStG idF. des BilMoG nicht zur Anwendung.

90

V. Organisation der OHG:

1. Geschäftsführung (§§114 – 118 HGB)

91

Geschäftsführung OHG (§§114 – 118 HGB)		
a. gesetzliche Regelung	b. gesellschaftsvertragliche Regelung (dispositiv vgl. §109 HGB)	
Einzelgeschäftsführung	Einzelgeschäftsführung	Gesamtgeschäftsführung
■ §114 Abs. 1 HGB alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet ■ §115 Abs. 1 1.HS HGB grds. Einzelge-schäfts-führungsbefugnis (jeder allein) ■ §115 Abs. 1 2.HS HGB Widerspruchsrecht jedes einzelnen anderen ge-schäftsführungsbefugten Gesellschafters	■ einer oder einzelne – nicht alle – Gesellschafter (vgl. §114 Abs. 2 HGB) ■ jeweils alleine Geschäfts-führer ■ bei „einzelnen“ Wider-spruchsrecht ■ §115 Abs. 1 HGB	■ alle oder einige gemein-schaftlich (vgl. §115 Abs. 2 HGB) ■ Zustimmung aller ge-meinschaftlich Handeln-den (Ausnahme: Gefahr im Verzug)

Kontrollrecht §118 HGB der von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter (beachte §118 Abs. 2 HGB)

Beachte:

Stimmrecht in OHG im Zweifel nach Köpfen (§119 Abs. 2 HGB) = jede Stimme hat denselben Wert

c. Umfang der Geschäftsführung bei der OHG:

92

Die Geschäftsführung betrifft – wie schon bei der GbR festgestellt wurde – die Frage, welche Handlungen ein geschäftsführender Gesellschafter vornehmen darf und damit das Innenverhältnis zu den übrigen Gesellschaftern. Deren Umfang ist in §116 HGB geregelt. Abweichend von der GbR sind die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter nicht zur Führung sämtlicher Geschäfte befugt. Die Geschäftsführungsbefugnis beschränkt sich nach dem Gesetz auf die in §116 HGB aufgeführten Bereiche.

Sie umfasst nach den gesetzlichen (dispositiven, vgl. §109 HGB) Regelungen:

■ §116 Abs. 1 HGB:

alle Handlungen, die der **gewöhnliche** Geschäftsbetrieb der OHG mit sich bringt;

Dies bedeutet, dass es sich hierbei nur um Geschäfte handelt die in dem von der OHG konkret ausgeführten Gewerbe **üblicherweise** anfallen.

z. B. Personalführung, Einstellung, Entlassung An- und Verkauf von Waren, Abschluss von Versicherungsverträgen

■ §116 Abs. 2 HGB:

Bei Handlungen, die darüber hinaus gehen (ungewöhnliche Geschäfte), ist ein **Beschluss sämtlicher Gesellschafter** erforderlich. Maßgeblich für die Frage der Ungewöhnlichkeit ist dabei, welche Geschäfte bei der OHG üblicherweise vorkommen. Grds. fallen hierunter z. B. die Errichtung von Fabrikgebäuden, Geschäfte die mit erheblichen Zinsen belasten, die Gründung von Zweigniederlassungen.

93

■ §116 Abs. 3 S. 1 HGB:

Für die Erteilung einer Prokura (§§48 ff. HGB) ist die **Zustimmung aller geschäftsführenden Gesellschafter** notwendig, es sei denn, Gefahr in Verzug.

■ §116 Abs. 3 S. 2 HGB:

Ein Widerruf der Prokura kann von **jedem Gesellschafter, der zur Erteilung oder Mitwirkung bei der Erteilung** berechtigt ist erfolgen. Dies dient der Erleichterung des Widerrufs.

! Beachte:

Die in §116 HGB niedergelegten Regelungen zur Geschäftsführung können durch andere Regelungen im Gesellschaftsvertrag verdrängt werden (§109 BGB). §116 HGB ist somit dispositives Recht.

d. Entziehung und Kündigung der Geschäftsführungsbefugnis:

94

Eine Entziehung/Kündigung der Geschäftsführungsbefugnis bei der OHG ist nach §117 HGB nur aus wichtigem Grund (s. GbR) möglich.

- die **Entziehung** ist nur auf Antrag der übrigen Gesellschafter durch gerichtliche Entscheidung möglich.
- **für die Kündigung durch den jeweiligen Gesellschafter** greift §105 Abs. 3 HGB iVm. §712 Abs. 2 BGB.

2. Vertretung der oHG (§§125 -127 HGB):

Vertretung oHG §§125 – 127 HGB		
a. gesetzliche Regelung	b. gesellschaftsvertragliche Regelung	
	Gesamtvertretung	Unechte Gesamtvertretung
■ §125 Abs. 1 HGB Prinzip der Einzelvertretung Gesellschafters ■ keine Koppelung der Vertretungsmacht / Geschäftsführungsbefugnis (GbR) ■ OHG wird vertreten, wegen rechtlicher Verselbständigung	■ §125 Abs .2 HGB alle oder mehrere Gesellschafter zusammen ■ (kein Widerspruchsrecht wegen Unterscheidung zwischen rechtllichem Können und Dürfen)	■ §125 Abs. 3 HGB gilt bei Gesamtvertretung nach Abs. 2 und erweitert, dass auch Gesellschafter mit Prokuristen vertreten darf ■ Prinzip der Selbstorganshaft muss beachtet werden
Handelsregister: §§106 Abs. 2 Nr. 4, 107 HGB; Vertretungsmacht und Änderungen sind anzugeben Prinzip der Selbstorganshaft: Es ist unzulässig, dass nur unechte Gesamtvertretung bei einer Gesellschaft herrscht. Damit hätte ein Dritter (Prokurist) im Ergebnis entscheidenden Einfluss. Es muss zumindest ein Gesellschafter/-gespann alleine handeln können.		

95 c. Umfang der Vertretungsmacht (§126 HGB):

Die Vertretungsmacht ist bei der OHG vollumfänglich.

- eine Unterscheidung zwischen gewöhnlichen und außergewöhnlichen Geschäften findet nicht statt (anders bei der Geschäftsführung).
- Die Vertretungsmacht geht damit **weiter** als die Geschäftsführungsbefugnis.
- Eine Beschränkung der Vertretungsmacht ist **Dritten** gegenüber unwirksam (§126 Abs. 2 S. 1 HGB).

d. Entziehung und Kündigung der Vertretung:

Die Entziehung der Vertretungsmacht regelt §127 HGB, welcher die gleichen Voraussetzungen hat wie die Entziehung der Geschäftsführungsbefugnis eines OHG-Gesellschafter(vgl. §117 HGB). Eine Kündigung der Vertretung durch einen Gesellschafter selbst erfolgt nach §105 Abs. 3 HGB iVm. §712 Abs. 2 BGB.

VI. Gesellschaftsvermögen der OHG:

1. Gesamthandsvermögen (§§105 Abs. 3 HGB, 718, 719 BGB):

Eine OHG hat eigenes (Gesamthands-)Vermögen. Der Umfang des Vermögens und die rechtliche Einordnung richtet sich wie bei der GbR nach den §§718, 719 BGB (§105 Abs. 3 HGB). Es gelten damit die Ausführungen zur GbR.

96

2. bilanzielle Darstellung des handelsbilanziellen Gesamthandsvermögens der OHG im Überblick:

Im Gegensatz zur GbR ist eine OHG als Kaufmann iSd. HGB (§§105 Abs. 1, 6, 1 HGB) kraft Gesetzes anzusehen und damit nach den §§238ff. HGB buchführungspflichtig. Damit ist bei der Gründung der OHG eine Eröffnungsbilanz (§242 Abs. 1 S.1 HGB) sowie am Ende jedes Geschäftsjahres für eine OHG eine Bilanz und eine GuV-Rechnung (also der Jahresabschluss) aufzustellen (§242 Abs. 2 und Abs. 3 HGB). Die handelsrechtliche Bilanz einer OHG umfasst alle Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten,:

97

die dem Zweck (idR. Betrieb eines Handelsgewerbes) der OHG dienen und wirtschaftliches Eigentum (§246 Abs. 1 S. 2 HGB idF. BilMoG) der OHG sind und damit zum Gesamthandsvermögen zählen.

Deshalb wird diese Bilanz wegen des gesamthänderisch gebundenen Gesellschaftsvermögens auch als sog. Gesamthandsbilanz bezeichnet.

VII. Eigenkapital der OHG /Kapitalanteil des Gesellschafters im Gesamthandsbereich der OHG:

Auch in der handelsrechtlichen Gesamthandsbilanz einer OHG ist nach §247 Abs. 1 HGB das Eigenkapital – wie bei einem Kaufmann – auszuweisen. Im Gegensatz zu dem Einzelunternehmer/Einzelkaufmann sind an einer OHG aber immer mehrere Personen als Gesellschafter beteiligt. Folglich muss das Eigenkapital anders als bei einem Einzelkaufmann auf die Gesellschafter aufgeteilt werden.

98

Es setzt sich zusammen aus den **Kapitalanteilen** (vgl. z.B. §120 Abs. 2, 122 HGB) der einzelnen OHG-Gesellschafter. Diese Kapitalanteile sind u. a. wichtig für die (gesetzliche) Gewinnverteilung (vgl. §§120 Abs. 2, 121 HGB).

Gleiches gilt für steuerliche Zwecke bei gewerblich tätigen OHG, GbR über §§140, 141 AO oder §5 Abs. 1 S.1 I.HS EStG idF. des BilMoG auch für steuerliche Zwecke.

1. Begriff Kapitalanteil:

99 Der Kapitalanteil eines OHG-Gesellschafters stellt :

- kein (positives oder negatives) Recht des Gesellschafter gegenüber der OHG dar (sonst: Ausweis in der Gesamthandsbilanz als Verbindlichkeit oder Forderung der OHG),
- sondern es handelt sich lediglich um eine Rechenziffer im **Eigenkapital der OHG**, mit welcher auf den Bilanzstichtag **buchwertmäßig** der **Wert der Beteiligung eines bestimmten OHG-Gesellschafters** wiedergegeben wird.

! Merke:

Kapitalanteil = regelmäßig der buchwertmäßige Anteil eines OHG-Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen der OHG

Kapitalanteil = (Eigen)Kapitalkonto für einen OHG-Gesellschafter

2. Gesetzliche Regelung zum Kapitalanteil (§120 Abs. 2 HGB):

100 Ausgehend von dem Wortlaut des §120 Abs. 2 HGB muss in der Gesamthandsbilanz für jeden OHG-Gesellschafter buchmäßig lediglich 1 Kapitalanteil oder **1 einheitliches Kapitalkonto pro Gesellschafter** ausgewiesen werden. Diesem Kapitalkonto werden die Gewinn- oder Verlustanteile sowie die Entnahmen und Einlagen des jeweiligen Gesellschafters zugeschrieben (§120 Abs. 2 HGB). Da sich der Wert dieses Kapitalanteils von Bilanzstichtag zu Stichtag verändert, spricht man auch von einem **variablen Kapitalanteil**.

Schaubild zum variablen Kapitalanteil bei einer 2-Mann-OHG in Staffelform und der Annahme, dass das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht:

Einheitliches Kapitalkonto A	Einheitliches Kapitalkonto B
Stand zum 01.01/bei Gründung	Stand zum 01.01/bei Gründung
+ Einlagen A in Gj.	+ Einlagen B in Gj.
./. Entnahmen A in Gj.	./. Entnahmen B in Gj.
+ Gewinnanteil oder	+ Gewinnanteil oder
./. Verlustanteil A für Gj.	./. Verlustanteil B in Gj.
= Stand zum 31.12	= Stand zum 31.12

3. Abweichende übliche gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über das Kapitalkonto:

In der Praxis wird im Gesellschaftsvertrag üblicherweise kein einheitliches Kapitalkonto vereinbart. Vielmehr wird dieses einheitliche Kapitalkonto aufgeteilt in:

101

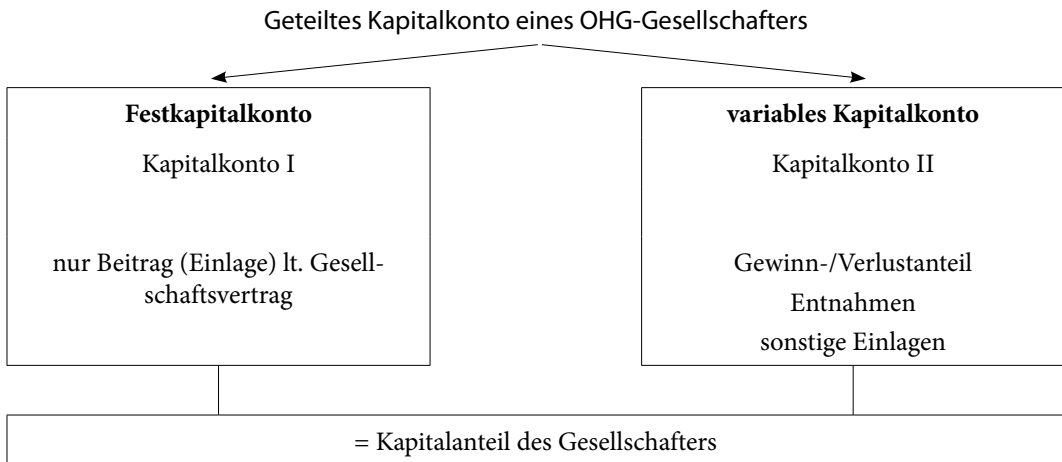
1 festes (= nicht veränderliches) Kapitalkonto auf dem nur die Einlage nach dem Gesellschaftsvertrag bei Gründung enthalten ist (**sog. Festkapitalkonto**). Dieses Festkapital wird häufig bezeichnet als **sog. Kapitalkonto I** und ist in der Praxis regelmäßig wesentlicher Anknüpfungspunkt für verschiedene Gesellschafterrechte/-pflichten (z. B. für die Beteiligung am lfd. Gewinn, für die Stimmrechte bei Gesellschafterbeschlüssen etc.). Daher wird dieses Konto auch häufig als **sog. Beteiligungskonto** bezeichnet.

mindestens 1 variables Kapitalkonto auf dem die Entnahmen, übrigen Einlagen und Gewinn- oder Verlustanteile des einzelnen Gesellschafters oder des Komplementärs verbucht wird (**sog. Kapitalkonto II**). Der Stand des Kapitalkonto II entscheidet häufig über das Volumen der Entnahmerechte des Gesellschafters der OHG.

! Beachte:

Beide Kapitalkonten stellen Eigenkapital der Personengesellschaft dar und sind zusammen der Kapitalanteil des OHG-Gesellschafters und damit idR. Aufteilungsmaßstab für den die Kapitalkonten übersteigenden Liquidationserlös (vgl. §155 HGB).

Schaubild:



Hat der Gesellschafter seine Beiträge noch nicht (in voller Höhe) an die OHG geleistet, kann bei analoger Anwendung des §272 Abs. 1 HGB in der Fassung des BilMoG auf der Passivseite der Gesamthandsbilanz der OHG das Festkapital nur noch in Höhe der tatsächlich geleisteten Beiträge (Einlagen) ausgewiesen werden. Die Möglichkeit zum sog. Brutto-Ausweis des Kapitals mit korrespondierender Erfassung eines Aktivpostens „noch ausstehende Einlagen des Gesellschafters“ ist nach neuem Recht nicht mehr zulässig.

102

VIII. Haftung für Gesellschaftsschulden der OHG (§§124, 128 HGB):

1. Haftung der Gesellschaft:

- 103 Die OHG haftet nach §124 Abs. 1 HGB zwingend mit ihrem Gesellschaftsvermögen für die von ihr begründeten Verbindlichkeiten, da sie unter ihrer eigenen Firma Verbindlichkeiten eingehen kann. Um in das Gesellschaftsvermögen der OHG vollstrecken zu können ist nach §124 Abs. 2 HGB ein Titel (Urteil) gegen die OHG erforderlich.

2. Haftung der Gesellschafter (§128 S. 1 HGB)

- 104 OHG-Gesellschafter haften persönlich, unbeschränkt, unmittelbar und gesamtschuldnerisch für Verbindlichkeiten der OHG (§128 S. 1 HGB). Es gelten daher die Ausführungen zur GbR. Die persönliche Haftung der OHG-Gesellschafter kann – ebenso wie bei der OHG – nur auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden, wenn entsprechende vertragliche Vereinbarungen mit dem **einzelnen Gläubiger** der Gesellschaft getroffen werden. Eine Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag bzw. unter den Gesellschaftern der OHG sind gegenüber Dritten unwirksam (§128 S. 2 HGB). Im Falle der Auflösung der OHG oder des Ausscheidens/Eintritts eines Gesellschafters existieren hinsichtlich der Haftung folgende Regelungen:

■ Haftung nach Auflösung der OHG (§159 HGB):

Wird die OHG aufgelöst, so müssen Gesellschafter nach §128 HGB für Gesellschaftsschulden max. 5 Jahre nach der Auflösung der OHG haften. Unter der Auflösung einer OHG versteht man allgemein den Zeitpunkt, mit dem die OHG ihre werbende Tätigkeit einstellt und die Phase der Liquidation der Gesellschaft (Auflösungsgründe: s. §131 HGB) beginnt. Erst nachdem diese Liquidation abgeschlossen worden ist, kommt es zur Beendigung der Gesellschaft. Der Beginn der Haftungsfrist bestimmt sich nach §159 Abs. 2 HGB.

- 105 ■ Haftung von neuen in eine OHG eingetretenen Gesellschaftern (§130 HGB):

Wird jemand neuer Gesellschafter einer bestehenden OHG, so haftet er nach §130 Abs. 1 HGB für sämtliche Gesellschaftsschulden, die vor seinem Eintritt noch bestanden. Dies gilt auch dann, wenn bei seinem Eintritt unter den Gesellschaftern ein Haftungsausschluss vereinbart worden ist (§131 Abs. 2 HGB).

■ Haftung von ausgeschiedenen Gesellschaftern (§160 HGB):

Auch nach dem Ausscheiden aus einer OHG haftet ein ehemaliger Gesellschafter für die Gesellschaftsschulden, die bis zu seinem Ausscheiden begründet (= entstanden) sind, vor Ablauf von 5 Jahren nach dem Ausscheiden fällig sind und daraus Ansprüche gegen ihn geltend gemacht sind (§160 HGB).

■ Haftung für Steuerschulden:

Die Haftung bei der OHG für Steuerschulden ist identisch mit der entsprechenden Haftung bei der GbR (vgl. dazu oben).

IX. Gewinn- und Verlustbeteiligung – Entnahmerecht:

1. Gewinn- und Verlustbeteiligung nach Gesetz (§121 HGB):

Ebenso wie bei der GbR sind die Gesellschafter an einer OHG am Gewinn und Verlust der OHG beteiligt. Liegt keine gesellschaftsvertragliche Regelung über diese Verteilung vor, so greifen §121 HGB und §120 HGB. In diesem Fall stellt sich die Gewinnverteilung schematisch (dargestellt an einer 2-Personen-OHG) wie folgt dar:

106

		A Kapitalanteil	B Kapitalanteil	Kontrolle
<u>1. Gewinnermittlung nach der Handelsbilanz</u>	Gewinn X			
2. Gewinnverteilung nach §121 HGB				
a) 1. Schritt Kapitalverzinsung (§122 Abs. 1 HGB)				
./.. Kapital-Verzinsung (4% des Kapitalanteils jedes <u>Gesellschafters</u>)	4 % vom Gesamtkapital der OHG	4 % vom Kapitalanteil des A	4 % vom Kapitalanteil des B	= Summe Verzinsung
Restgewinn	= Gewinn X ./.. Verzinsung			
b. 2 Schritt Verteilung des <u>Restgewinns</u> nach Köpfen (§122 Abs. 3 HGB)				
Verteilung	Restgewinn: Anzahl der Gesellschafter	Restgewinn Zahl der Gesellschafter	Restgewinn Zahl der Gesellschafter	Summe Restgewinn
Gewinnanteil des jew. <u>Gesellschafters</u>		Summe	Summe	Gewinn X der OHG

- 107 Der jeweilige Gewinnanteil ist dem Kapitalanteil des Gesellschafters zuzuschreiben (§120 Abs. 2 HGB).

➤ **Beispiel:**

Alfons Aalglatt (A) und Börnie Blöd (B) sind die einzigen Gesellschafter der A,B-OHG. Der Kapitalanteil des A beläuft sich auf 50.000 €; der Kapitalanteil des B auf 100.000 € (Es handelt sich um die Kapitalanteile am Ende des Wirtschaftsjahres vor Gewinnzuweisung). Die OHG hat in 2009 im Gesamthandsbereich einen Gewinn von 40.000 € erwirtschaftet. Entnahmen und Einlagen wurden von den Gesellschaftern nicht getätigt. Wie ist der Gewinn der A,B-OHG für das Geschäftsjahr 2009 zu verteilen, wenn im Gesellschaftsvertrag keine Regelungen über die Gewinnverteilung enthalten sind?

💡 **Lösung:**

		A	B	Kontrolle
1. <u>Gewinn-/Verlustermittlung nach der Handelsbilanz</u>	40.000			
2. <u>Gewinnverteilung nach HGB</u>				
a. Kapitalverzinsung	./. 6.000	2.000	4.000	6.000
Restgewinn	= 34.000			
b. Verteilung des Gewinns	34.000 : 2	17.000	17.000	34.000
Gewinnanteil		19.000	21.000	40.000

2. Verlustverteilung nach §121 Abs. 3 HGB:

- 108 Erwirtschaftet die OHG in einem Geschäftsjahr einen Verlust, so erfolgt nach §121 Abs. 3 HGB keine Verzinsung der Kapitalanteile der Gesellschafter. Es wird lediglich der Verlust nach Köpfen (=Anzahl der Gesellschafter) aufgeteilt.

3. Besonderheiten bei der Zinsberechnung (§121 Abs. 1 und 2 HGB):

- 109 Reicht der Gewinn der OHG nicht zu einer Kapitalverzinsung von 4 % aus, so ist der Zinssatz entsprechend zu mindern (§121 Abs. 1 S.2 HGB).

➤ **Beispiel:**

Alfons Aalglatt (A) und Börnie Blöd (B) sind die einzigen Gesellschafter der A,B-OHG. Das Kapital des A beläuft sich auf 50.000 €; das Kapital des B auf 100.000 €

Die OHG hat in 2009 im Gesamthandsbereich einen Gewinn von 4.000 € erwirtschaftet. Wie ist der Gewinn der A, B-OHG für das Geschäftsjahr 2009 zu verteilen, wenn im Gesellschaftsvertrag keine Regelungen über die Gewinn-/Verlustverteilung enthalten sind.

**Lösung:**

Gewinnverteilung der A,B-OHG

110

1

		A	B	Kontrolle
1. Gewinn-/Verlustermittlung nach der Handelsbilanz	4.000			
2. Gewinnverteilung nach HGB Vertrag.				
a. Kapitalverzinsung	4 % nach Verhältnis der Kapitalanteile, s. §121 Abs. 1 S.2 HGB	2.000 max. 1/3 von 4.000	4.000	
		1.333	2.667	4.000
Restgewinn	= 0			
b. Verteilung des Gewinns				
Gewinnanteil		.1.333	2.667	4.000

Nach der Regelung des §121 Abs. 2 HGB sind Entnahmen und Einlagen eines Gesellschafters bei der Zinsberechnung nach §121 Abs. 2 HGB zu berücksichtigen. Dies geschieht im Wege einer Zinsstafel und führt bei häufigen Entnahmen/Einlagen zu einer aufwendigen Berechnung. Deshalb wird im Gesellschaftsvertrag häufig vereinbart, dass maßgeblich die Kapitalkonten zum Schluss des vorherigen Wirtschaftsjahres sind.

111

**Beispiel:**

Alfons Aalglatt (A) und Börnie Blöd (B) sind die einzigen Gesellschafter der A,B-OHG. Die OHG hat in 2009 im Gesamthandsbereich einen Gewinn von 40.000 € erwirtschaftet. A hat am 01.07.2009 Entnahmen iHv. 15.000 und B hat am 01.10.2009 Einlagen iHv. 10.000 getätigt. Kapitalkontenentwicklung vor Gewinnverteilung/-zuführung

	A	B
Stand 2009	50.000	100.000
./. Entnahmen (01.07)	15.000	
+ Einlagen (01.10)	0	10.000
Stand 31.12.2009 vor Gewinnzuführung	35.000	110.000

Wie ist der Gewinn der A,B-OHG für das Geschäftsjahr 2009 nach HGB zu verteilen?



Lösung:

a. Zinsberechnung		
A	4 % von 50.000 für ½ Jahr	1.000
	4 % von 35.000 für ½ Jahr	700
B	4 % von 100.000 für ¼ Jahr	3.000
	4 % von 110.000 für ¼ Jahr	1.100
		4.100

b. Gewinnverteilung der A,B-OHG

		A 50.000	B 100.000	Kontrolle
1. Gewinn-/Verlustermittlung nach der Handelsbilanz	40.000			
2. Gewinnverteilung nach HGB Vertrag.				
a. Kapitalverzinsung	./ 5.800	1.700	4.100	5.800
Restgewinnverteilung	./ 34.200	11.400	22.800	34.200
Gewinnanteil		13.100	26.900	40.000

4. Gewinnverteilung nach dem Gesellschaftsvertrag:

112 In der Regel finden sich in den Gesellschaftsverträgen der OHG dezidierte von der gesetzlichen Regelung abweichende (nach §109 HGB zulässige) Vereinbarungen über die Gewinn- und Verlustverteilung des Ergebnisses im Gesamthandsbereich der OHG.

Hierbei werden idR. 2 Komponenten angeführt:

■ Vorweggewinn/Vorabgewinn/Gewinnvoraus:

Regelmäßig werden den Gesellschaftern einer OHG vom handelsrechtlichen Gewinn der OHG bestimmte Anteile des Gewinns vorab zugewiesen idR. für besondere Leistungen wie:

- für die Haftungsübernahme (insbesondere bei der KG),
- für die Kapitalkontenverzinsung,
- für die Tätigkeit als Geschäftsführer,
- für das Zurverfügungstellen von einem Gesellschafternamen.

■ **quotale Verteilung des Restgewinn:**

Der verbleibende Gewinn wird nach einem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel (häufig das Verhältnis der Festkapitalanteile zueinander) aufgeteilt.

! **beachte:**

Die Verzinsung der Kapitalkonten stellt bei der OHG keine Betriebsausgabe dar, es handelt sich um eine reine Gewinnverteilung.

I. Entnahmerechte bei der OHG:

Bei der OHG besteht in §122 HGB ein gesetzliches Entnahmerecht der Gesellschafter. Nach Abs.1 der Vorschrift sind die Gesellschafter zu Geldentnahmen berechtigt. Im Gesellschaftsvertrag können abweichende Vereinbarungen (vgl. §109 HGB) getroffen werden. Dies ist auch der Regelfall in der Praxis, da die Gesellschaftertätigkeit häufig die Grundlage zur Lebensführung der Gesellschafter ist. Nach §122 HGB sind die Gesellschafter gesetzlich berechtigt einen Geldbetrag:

113

In Höhe von 4 % des festgestellten Kapitalanteils des Vorjahres aus der Gesellschaft zu entnehmen.

Darüber hinaus können die Gesellschafter auch noch weitere Geldentnahmen vornehmen. Diese sind insoweit begrenzt, als der Gesamtbetrag der Entnahmen max. die Höhe des Gewinnanteils des vorherigen Geschäftsjahres betragen darf. Zudem dürfen diese Entnahmen nur getätigt werden, wenn kein Schaden (= Nachteil) für die Gesellschaft durch die weitere Entnahme entsteht. Eine weitere Minderung ist nicht zulässig (§122 Abs. 2 HGB).

II. Veränderungen im Personenbestand einer OHG:

Anders als bei der GbR berührt eine Veränderung im Personenbestand einer OHG deren Fortbestehen nach §131 Abs. 3 HGB regelmäßig nicht. Im Übrigen gilt hinsichtlich der Veränderungen im Gesellschafterbestand dasselbe wie bei der GbR, so dass auf die dortigen Ausführungen verwiesen werden kann.

114

III. Auflösung/ Beendigung einer OHG

§131 Abs. 1 und 2 HGB enthält gesetzliche Auflösungsgründe der Gesellschaft. §131 Abs. 3 HGB nennt gesetzliche Gründe des Ausscheiden eines Gesellschafters. Das Liquidationsverfahren bei der OHG ist in den §§145ff. HGB geregelt.

115

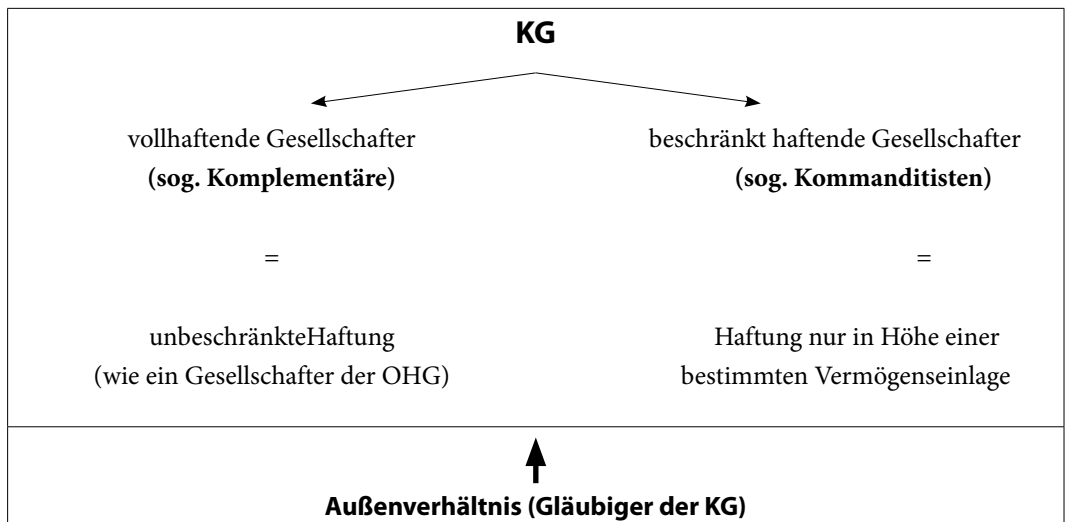
D. Die Kommanditgesellschaft/KG (§§161 – 177a HGB):

I. Rechtsgrundlagen und Kennzeichen der KG (§161 Abs. 1 HGB):

1. Kennzeichen der KG

116 Die Kommanditgesellschaft ist ebenso wie die OHG eine Personenhandelsgesellschaft, da ihr Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinsamer Firma gerichtet ist (§161 Abs. 1 HGB). Der wesentliche Unterschied zwischen diesen beiden Gesellschaftsformen und somit das Kennzeichen der KG besteht in der unterschiedlichen Haftung der Gesellschafter gegenüber Gesellschaftsgläubigern.

Nach §161 Abs. 1 HGB existieren bei der KG hinsichtlich der Haftung gegenüber Gesellschaftsgläubigern zwingend 2 Gesellschaftergruppen:



2. Rechtsgrundlagen der KG:

- = 1. Ebene : §§161 – 177a HGB
- = 2. Ebene : §§105 – 160 HGB (§161 II HGB)
- = 3. Ebene: §§705 ff BGB (§161 II, 105 III HGB)
- = 4. Ebene : Allgemeiner Teil des Schuldrechts
- = 5. Ebene: Allgemeiner Teil des BGB

II. Rechtsfähigkeit der KG:

Die KG ist wie die OHG („teil“)-rechtsfähig (§§161 Abs. 2, 124 HGB). Es gilt daher das zur OHG Gesagte. 117

III. Gründung einer KG:

Ebenso wie bei der OHG und der GbR sind für die Gründung einer KG mehrere konstitutive Merkmale erforderlich. Diese ergeben sich aus §161 Abs. 1 HGB und aus den §§105 Abs. 1 HGB, 705 BGB (§§161 Abs. 2, 105 Abs. 3 HGB). Im Grundsatz gilt das gleiche wie bei der OHG. Der wesentliche Unterschied zur OHG besteht in der: 118

- Haftungsbeschränkung eines oder mehrerer Gesellschafter gegenüber Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage (Kommanditisten) und der
- fehlenden Haftungsbeschränkung der übrigen Gesellschafter (=persönlich haftende Gesellschafter oder Komplementäre).

1. Gesellschafter der KG:

Gesellschafter einer KG können sein: 119

- jede natürliche und juristische Person (inkl. der Vorgesellschaften)

Beachte:

Sind nur juristische Personen Gesellschafter einer KG (sog. kapitalistische KG) bestehen noch gesetzliche Besonderheiten (z. B. §§161 Abs. 2, 125 a S.2 HGB).

- eine andere OHG oder KG, EWIV oder Partnerschaftsgesellschaft.
- Nach dem Gesetzeswortlaut des §162 Abs. 1 S. 2 HGB kann eine (Außen-)GbR auch Kommanditistin einer KG sein. Umstritten ist, ob eine (Außen-)GbR auch vollhaftende Gesellschafterin (Komplementärin) einer KG sein kann (vgl. dazu bereits die Ausführungen zur OHG).

Unstreitig nicht zum Kreis der Gesellschafter einer KG zählen neben der Erbengemeinschaft (§2032ff. BGB), die auf Auseinandersetzung gerichtet ist, auch der nichtrechtsfähige Verein (§54 BGB).

a) Gesellschaftsvertrag:

Die Ausführungen zur GbR und OHG gelten entsprechen.

2. „qualifizierter“ Gesellschaftszweck (§161 Abs. 1 HGB):

Nach §161 Abs. 1 HGB kann der gemeinsame Zweck bei einer KG grds. nur in dem Betrieb eines Handelsgewerbes unter einer gemeinsamen Firma bestehen. Betreibt eine Personengesellschaft kein kaufmännisches Gewerbe oder verwaltet nur eigenes Vermögen, so liegt bei Eintragung der Firma ins Handelsregister eine KG kraft gesetzlicher Anordnung vor (§161 Abs. 2 iVm. §105 Abs. 2 HGB. In diesem Fall gelten §2 S.2 u.3 HGB entsprechend. Zur Steuerberatungs-KG vgl. §§49ff. StBerG. 120

3. Förderungspflicht/Beiträge:

- 121 Wie bei der GbR/OHG besteht auch für die Gesellschafter einer KG die Pflicht den Gesellschaftszweck der KG zu fördern. Folglich sind die KG-Gesellschafter ebenso verpflichtet zur Leistung der vereinbarten Beiträge und zur Treue gegenüber der KG, wie OHG- oder GbR-Gesellschafter (§161 Abs. 2 iVm. §105 Abs. 3 HGB, 705ff. (706,718) BGB).

a) Beiträge des Komplementärs:

- 122 Hinsichtlich der Beitragsverpflichtung des Komplementärs ergeben sich wegen dessen unbeschränkter Haftung keine Besonderheiten gegenüber den GbR- oder OHG-Gesellschaftern, so dass auf die entsprechenden Ausführungen verwiesen werden kann (vgl. oben).

b) Beiträge des Kommanditisten:

- 123 a) Hafteinlage/Haftsumme:

Der Kommanditist haftet im Außenverhältnis gegenüber Gläubigern der KG nur beschränkt. Die Beschränkung bezieht sich auf eine bestimmte Vermögenseinlage (§161 Abs. 1 HGB), welche auch als **Hafteinlage** besser jedoch als **Haftsumme** bezeichnet wird. Diese Vermögenseinlage muss in einem bestimmten Betrag in Geld beziffert werden und zwingend in das Handelsregister eingetragen werden (§172 Abs. 1 HGB). Hintergrund dieser Handhabung ist es, das Gläubiger der KG anhand dieser öffentlichen Registereintragung erkennen können, bis zu welcher Geldhöhe ein Kommanditist für Schulden der KG im Außenverhältnis haftet.

- 124 b) Pflichteinlage:

Im Regelfall wird diese Hafteinlage/Haftsumme identisch mit dem Beitrag sein, zu dem sich ein Kommanditist im Gesellschaftsvertrag (Innenverhältnis) verpflichtet hat (sog. **Pflichteinlage**). Sie muss aber nicht in einer Geldleistung bestehen und kann auch von der Hafteinlage/Haftsumme abweichen.

Einlagen von Kommanditisten

I. Pflichteinlage (Gesellschaftsvertrag /idR Darstellung in der Handelsbilanz)

=

Beiträge, zu deren Erbringung sich der Kommanditist im Gesellschaftsvertrag verpflichtet hat.

Geld

Sach-und Dienstleistungen, Nutzungsrechte etc.

II. Hafteinlage/Haftsumme (Eintragung im Handelsregister) (§§161 Abs. 1, 172 Abs. 1 HGB)

=

in Geld genau zu beziffernder Betrag mit dem der einzelne Kommanditist für Gesellschaftsschulden im Außenverhältnis gegenüber Dritten haftet

4. Anmeldung zum Handelsregister:

Ebenso wie die OHG muss die KG von allen Gesellschafter gem. §162 Abs. 1 und §161 Abs. 2 iVm. §§106 Abs. 1, 108 Abs. 1 HGB beim zuständigen Gericht zur Eintragung ins Handelsregister angemeldet werden. Abweichend zur OHG sind bei der Anmeldung einer KG zusätzliche Angaben erforderlich:

- die Bezeichnung der einzelnen Kommanditisten sowie der Betrag mit dem jeder Kommanditist gegenüber Gesellschaftsgläubigern haftet (=Hafteinlage/Haftsumme),
- sofern eine GbR Kommanditistin einer KG ist, müssen auch deren Gesellschafter entsprechend §106 Abs. 2 HGB (also Namen, Vornamen etc.) angegeben werden

Die Eintragung der KG in das Handelsregister wird öffentlich bekanntgemacht. Hierbei wird aber nach §162 Abs. 2 HGB nur die Anzahl der Kommanditisten veröffentlicht, nicht aber deren persönliche Daten.

125

IV. Entstehungszeitpunkt der KG:

Hinsichtlich der Entstehung der KG gelten auf Grund der gesetzlichen Vorschriften (§§161 Abs. 2 iVm. §123 HGB) die Ausführungen zur OHG entsprechend (vgl. oben).

126

V. Organisation der KG:

1. Geschäftsführung (§§164 – 166 HGB):

Geschäftsführung bei der KG (Innenverhältnis)	
gesetzliche Regelung (insbesondere §§164 - 166 HGB)	dispositive Regelungen im Gesellschafts- vertrag
■ ausschließliche Geschäftsführungsbefugnis durch die Komplementäre (§161 Abs. 2 iVm §114ff. HGB) ■ (Prinzip der Einzelgeschäftsführung) ■ Ausschluss der Kommanditisten von der Geschäftsführung ■ §164 S.1 2.HS HGB: Nur Widerspruchsrecht der Kommanditisten bei ungewöhnlichen Geschäften (= alle Geschäfte, die den gewöhnlichen Betrieb eines Handelsgewerbes überschreiten)	■ Geschäftsführung betrifft Innenverhältnis; es gilt Vertragsfreiheit (§163 HGB) ■ Geschäftsführung (GF): ■ Gesamtgeschäftsführung aller oder einiger Komplementäre ■ GF durch Komplementäre und Kommanditisten gemeinsam oder nebeneinander ■ GF für Kommanditisten auf Grund des Gesellschaftsvertrages

Geschäftsführung bei der KG (Innenverhältnis)

■ Kontrollrechte der Kommanditisten §166 HGB ■ Abschriftliche Mitteilung vom Jahresabschluss (JA) ■ Prüfung der Richtigkeit des JA unter Einsicht in die Bücher und Papiere (grds. persönlich) ■ §166 Abs. 3 HGB bei wichtigem Grund: ■ Auf Antrag des Kommanditisten kann das Gericht jederzeit anordnen: ■ die Mitteilung einer Bilanz und eines Jahresabschlusses oder ■ sonstige Aufklärungen ■ sowie die Vorlegung der Bücher und Papiere	■ Kontrollrechte der Komplementäre (§§166 Abs. 2, 118 HGB) von der GF ausgeschlossene Komplementäre haben weitergehende Kontrollrechte als der Kommanditist, sofern der Gesellschaftsvertrag nicht anderes besagt.
---	---

2. Vertretung der KG (§170 HGB):

- 127 Von der Vertretung ist nach der gesetzlichen Vorschrift des §170 HGB der Kommanditist ausgeschlossen. D.h., nur der Komplementär ist zur Vertretung (= Abschluss von Rechtsgeschäften für die KG) nach dem Gesellschaftsvertrag berechtigt. **§170 HGB kann gesellschaftsvertraglich nicht abgeändert werden (§163 HGB Umkehrschluss)**. Nur durch die Erteilung einer rechtsgeschäftlichen Vollmacht (§167 iVm. §§164 ff. BGB, 49ff. HGB) kann ein Kommanditist rechtsgeschäftlich für die KG handeln.

! Beachte:

Das Prinzip der Selbstorganschaft muss bei der KG ebenfalls gewahrt bleiben.

VI. Gesellschaftsvermögen einer KG:

- 128 Es gelten die Ausführungen zur GbR und OHG entsprechend.

VII. Haftung für Gesellschaftsschulden der KG:

1. Haftung der Gesellschaft:

Die KG haftet nach §§161 Abs. 2, 124 Abs. 1 HGB zwingend mit ihrem Gesellschaftsvermögen für die von ihr begründeten Verbindlichkeiten, da sie unter ihrer eigenen Firma Verbindlichkeiten eingehen kann. Um in das Gesellschaftsvermögen der KG vollstrecken zu können ist nach §§161 Abs. 2, 124 Abs. 2 HGB ein Titel (Urteil) gegen die KG erforderlich.

129

2. Haftung der Komplementärs:

Die Komplementäre einer KG haften wie OHG-Gesellschafter nach §§161 Abs. 2, 128 HGB persönlich, unbeschränkt, gesamtschuldnerisch und unmittelbar den KG-Gläubigern gegenüber. Die persönliche Haftung der Komplementäre kann – ebenso wie bei der OHG – nur auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt werden, wenn entsprechende vertragliche Vereinbarungen mit dem einzelnen Gläubiger der Gesellschaft getroffen werden. Eine Haftungsbeschränkung im Gesellschaftsvertrag bzw. unter den Gesellschaftern der KG ist hingegen nicht möglich.

130

3. Haftung der Kommanditisten (§§171ff. HGB):

a) Kerngedanke der Haftung der Kommanditisten bei der KG:

Kommanditisten einer KG sind nach der gesetzlichen Definition der KG solche Gesellschafter, die **summenmäßig** nur bis zu einer bestimmten Vermögenseinlage (=Hafteinlage/Haftsumme) für Verbindlichkeiten der KG gegenüber Gesellschaftsgläubigern im Außenverhältnis mit ihrem gesamten Vermögen haften (§161 Abs. 1 HGB iVm. §171 Abs. 1 1.HS HGB). Dieser Vorteil der summenmäßigen Haftungsbeschränkung des Kommanditisten gegenüber Gesellschaftsgläubigern kommt jedoch erst in Betracht wenn:

131

- die entsprechende Hafteinlage/Haftsumme durch Einlagen wertmäßig geleistet worden ist (§171 Abs. 1 HGB) oder ,
- die Eintragung in das Handelsregister erfolgte (§171 Abs. 1 1.HS HGB) oder
- der konkrete Gläubiger bei Aufnahme der Geschäfte vor Eintragung der KG ins Handelsregister positive Kenntnis von der Kommanditistenstellung (Beweislast: beim Kommanditisten) hatte (§176 Abs. 1 S. 1 2.HS HGB). Erst ab diesem Zeitpunkt kann sich ein Kommanditist auf einen entsprechenden Schutz berufen (vgl. §§172 Abs. 1, 176 Abs. 1 iVm. §15 HGB). Vorher haftet der Kommanditist also u.U. wie ein vollhaftender Gesellschafter (vgl. §176 Abs. 1 S. 1 1.HS HGB). Hintergrund ist das Bedürfnis solche Gläubiger zu schützen, die noch nicht wissen, dass es sich um eine KG handelt und dass der Kommanditist bezüglich seiner Haftung beschränkt ist.
- Tritt ein Kommanditist in eine bestehende KG ein, so haftet er auch für die in der Zeit zwischen seinem Eintritt und der Eintragung in das Handelsregister begründeten KG-Verbindlichkeiten nach §176 Abs. 1 HGB (§176 Abs. 2 HGB). Sollte auch hier dem Geschäftspartner es bekannt sein, dass der eintretende Gesellschafter die Rechtsstellung eines Kommanditisten hat, so besteht wiederum kein Bedürfnis den Dritten zu schützen und diese Regelung ist nicht anzuwenden. Um dieses Haftungsrisiko auszuschließen wird in der Praxis als Eintrittszeitpunkt die Eintragung in das Handelsregister vertraglich vereinbart.

132

Für vor dem Eintritt begründete Schulden der KG bleibt es hingegen bei der Haftung nach §173 HGB.

b) Erlöschen und Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten:

- 133 Soweit und solange der Kommanditist die der KG geschuldete (Pflicht-) Einlage in Höhe der eingetragenen Haftenlage erbracht hat, ist die Haftung eines Kommanditisten ausgeschlossen (§171 Abs. 1 2.HS HGB). Wird die (Pflicht-)Einlage des Kommanditisten zulässigerweise nicht in Geld erbracht, sondern z. B. in Dienst- oder Sachleistungen, so erlischt die Haftung des Kommanditisten nur, wenn und soweit diese Einlagen **wertmäßig** auch der Haftenlage entsprechen. Umstritten ist nach wie vor, was unter einer haftungsbefreienden Einlage iSd. §171 HGB zu verstehen ist (vgl. zum Meinungsstand auch das Urteil des BFH vom 11.10.2010 (BStBl. II 2009, 135). Nach Auffassung des BFH sind nicht alle Einlagen eines Kommanditisten in das Gesamthandsvermögen der KG zwingend als haftungsmindernde Einlagen anzusehen. Zulässig ist hiernach auch eine negative Tilgungsbestimmung, nach der Einlagen nicht auf die Pflichteinlage und damit auch nicht haftungsmindernd sind.

Die Haftung des Kommanditisten lebt hingegen wieder auf, wenn die Vorschrift des §172 Abs. 4 HGB zur Anwendung kommt. Hierbei wird wie folgt unterschieden:

(1) Rückzahlung vom Kapitalanteil des Kommanditisten, §172 Abs. 4 S.1 HGB):

- 134 Nach §172 Abs. 4 S. 1 HGB gilt die Haftsumme den Gesellschaftsgläubigern gegenüber als nicht geleistet, soweit die Haftsumme wertmäßig an den Kommanditisten zurückbezahlt wird. Dies hat das (Wieder-)Aufleben der Haftung des Kommanditisten zur Folge (vgl. §171 Abs. 1 HGB). Typischer Fall ist das Ausscheiden eines Kommanditisten aus der KG. In diesem Fall sind die §§161 Abs. 2, 159, 160 HGB zu beachten. Eine Rückzahlung der Einlage liegt nach h.M. bei jeder Zuwendung an den Kommanditisten vor, durch die der KG Vermögenswerte ohne entsprechende Gegenleistung entzogen werden (vgl. BGH, BGHZ 39, 313). Sinkt also der Kapitalanteil (ohne Berücksichtigung der Beträge iSd. §268 Abs. 8 HGB idF. des BilMoG) des Kommanditisten durch die Rückzahlung unter den Wert der Haftsumme/-einlage gilt diese insoweit als nicht (mehr) geleistet, so dass die Haftung des Kommanditisten maximal bis zur Höhe der vollen Haftenlage wieder auflebt. Ist der Eigenkapitalanteil des Kommanditisten durch Verlustzuweisungen niedriger als die Haftsumme/-einlage bzw. sogar aufgebraucht (= negatives Kapitalkonto für den Kommanditisten), so führen Entnahmen ebenfalls zum Wiederaufleben der Haftung des Kommanditisten (vgl. BFH, BStBl. II 2008, 676 und BGH, BGHZ 109, 334).

(2) Entnahme von Gewinnanteilen in den Fällen des §172 Abs. 4 S. 2 HGB:

- 135 Anders strukturiert ist die Vorschrift des §172 Abs. 4 S. 2 HGB. Hiernach lebt die Haftung des Kommanditisten wieder auf, wenn dieser Gewinne entnimmt, obwohl sein Kapitalanteil durch Verluste unter den Betrag der geleisteten Einlage herabgemindert ist oder durch die Entnahme herabgemindert würde. Hintergrund der gesetzlichen Regelung ist §169 Abs. 1 S. 2 HGB (Sicherung der Pflichteinlage/ Wiederaufstockungsverpflichtung).

VIII. Gewinn- und Verlustbeteiligung – Entnahmerecht:

1. Gewinn- und Verlustbeteiligung (§§167, 168 HGB):

- 136 Ebenso wie bei den anderen Personengesellschaften sind die Gesellschafter einer KG an deren Gewinn und Verlust beteiligt. Der Gewinn/Verlust wird nach §167 HGB iVm. §120 HGB für die KG auf Grund einer Bilanz ermittelt.

a) Gewinnverteilung nach §168 Abs. 1 HGB:

Liegt keine gesellschaftsvertragliche Regelung über diese Verteilung vor, so erfolgt die Verteilung des Gewinns grds. wie bei der OHG in 2 Schritten (§168 Abs. 1 HGB iVm. §121 Abs. 1 und Abs. 2 HGB).

1. Schritt:

Von dem Gewinn lt. Handelsbilanz erhält jeder Gesellschafter 4 % seines Kapitalanteils (sog. Vorzugsgewinnanteil), wenn der Gewinn höher ist als die Verzinsung des Kapitalanteils. Im Übrigen gilt das zur OHG Gesagte (vgl. §168 Abs. 1 2.HS HGB).

2. Schritt:

Ist nach Abzug dieser Kapitalverzinsung noch ein Gewinn vorhanden, so wird dieser in einem **angemessenen Verhältnis** verteilt (§168 Abs. 2 HGB) (sog. Restgewinnverteilung).

Als angemessenes Verhältnis wird es angesehen, wenn insbesondere der Komplementär einen weiteren Gewinnvoraus für:

- die Übernahme der Haftung,
- die Wahrnehmung der Geschäftsführung oder
- wegen eines Wettbewerbsverbots erhält.
- Der Restgewinn wird dann idR. entsprechend der Kapitalanteile auf die Gesellschafter aufgeteilt

b) Verlustverteilung nach §168 Abs. 2 HGB:

Erwirtschaftet die KG in einem Geschäftsjahr einen Verlust, so erfolgt nach §168 Abs. 2 HGB keine Verzinsung der Kapitalanteile der Gesellschafter. Es gilt in diesem Fall ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis als bedungen. Ob als angemessenes Verhältnis bei Verlusten in der Regel eine Verteilung entsprechend der Kapitalanteile anzunehmen ist (so Koller in Koller/Roth/Morck, HGB, 4. Auflage, 2003, §168 Rz. 2, Finanzverwaltung in Abs. 6 UStR 2008) oder nach unserer Auffassung unter Berücksichtigung der vorher aufgeführten Kriterien bei Gewinnen ist streitig.

c) Gewinnverteilung nach dem Gesellschaftsvertrag:

In der Praxis wird es regelmäßig eine ausführliche Regelung zur Gewinn- und Verlustbeteiligung im Gesellschaftsvertrag geben, die Vorrang vor der gesetzlichen Regelung hat (vgl. §163 HGB) und insbesondere umsatzsteuerlich zu Folgekonsequenzen führen kann (vgl. dazu unten).

137

1

138

139

140

IX. Kapitalanteile/Kapitalkonten im Gesamthandsvermögen der KG:

1. gesetzliche Regelungen bei Kommanditgesellschaften:

a) Komplementär (§161 Abs. 2 iVm. §§120 – 122 HGB):

141 Gem. §161 Abs. 2 HGB iVm. §120 – 122 HGB bedarf es nach den gesetzlichen Regelungen – wie beim Gesellschafter einer OHG – nur der Führung eines variablen Kapitalkontos/Kapitalanteils für den Komplementär. Auf diesem werden neben der gesellschaftsvertraglichen Einlage alle weiteren Einlagen, Entnahmen sowie die Gewinn- oder Verlustanteile des Komplementärs für das Geschäftsjahr erfasst (vgl. insbesondere §120 Abs. 2 HGB). Daneben besteht häufig in der Praxis noch ein sog. Verrechnungskonto (oder Gesellschafterkonto) über welches u. a. Vergütungen für eigene Leistungen des Komplementärs erfasst werden. Es stellt Schulden bzw. Forderungen der KG gegenüber dem Komplementär dar und ist somit kein Eigenkapital sondern Fremdkapital der KG.

b) Kommanditist (§§167, 169 HGB):

142 - Gewinnanteile:

Hinsichtlich des Gewinnanteils des Kommanditisten schreibt §167 Abs. 2 HGB vor, dass dieser seinem Kapitalanteil nur solange zugeschrieben wird, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage (=Pflichteinlage) nicht erreicht. Nach der Absicht des Gesetzgebers sollte die Begrenzung des Kapitalanteils des Kommanditisten zu einer Begünstigung des Komplementärs führen. Sobald die (Pflicht-)Einlage erbracht ist, hat der Kommanditist am Ende des Geschäftsjahres grds. nach §169 Abs. 1 S. 2 1.HS HGB einen Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils, also eine Forderung gegen die KG (§241 BGB). Er hat jedoch keine Entnahmerechte wie der Komplementär (§169 Abs. 1 S.1 HGB iVm. § 122 HGB Umkehrschluss).

Lässt sich der Kommanditist seinen Gewinnanteil nicht auszahlen liegt kein Kommanditkapital, sondern eine Verbindlichkeit der KG gegenüber ihrem Kommanditisten vor. Es handelt sich für die KG um eine Verbindlichkeit und für den Kommanditisten um eine Forderung.

143 - Verlustanteile:

An den Verlusten der KG nimmt der Kommanditist nur in Höhe seines Kapitalanteils und einer etwaigen ausstehenden (Pflicht-) Einlage teil (§ 167 Abs. 3 HGB). Dies gilt nach h. M. jedoch nur für einen sich ergebenden Liquidationsverlust. Der laufende Verlust kann beim Kommanditisten von seinem Kapitalanteil abgeschrieben werden, so dass unter Umständen sogar ein „negatives Kapitalkonto“ entsteht.

Ist der Kapitalanteil durch Verluste oder durch die Rückzahlung der Einlage unter die vereinbarte Einlage (=Pflichteinlage) gesunken ist, dann kann der Kommanditist nicht die Auszahlung seines Gewinnanteil fordern. Der Gewinnanteil wird dann nämlich wieder zur Auffüllung der vereinbarten (Pflicht-)Einlage verwendet (§169 Abs.1 S. 2, 2. HS. HGB). Früher erhaltene Gewinne braucht der Kommanditist wegen späterer Verluste allerdings nicht zurückzuzahlen (§169 Abs. 2 HGB). Ein Gewinnanteil ist bereits dann erhalten, wenn der Gewinn auf einem reinen Forderungskonto des Kommanditisten (=keine Erfassung von Verlusten) buchmäßig erfasst worden ist.

! beachte:

Negatives Kapitalkonto für Kommanditisten = zulässig und möglich

Bei negativem Kapitalkonto => Auffüllungspflicht mit künftigen Gewinnen bis zur Höhe der Pflichteinlage für den Kommanditisten

Wegen negativem Kapitalkonto => keine Rückzahlungspflicht, keine Verpflichtung weitere Einlagen nachzuschießen.

Nach den **gesetzlichen Regelungen** im HGB sind für den Kommanditisten demnach zwei Konten zu führen:

144

- ein **Eigenkapitalkonto** auf dem die vertraglich festgelegte (Pflicht-)Einlage und die Verluste verbucht werden.
- Außerdem ist ein weiteres Konto zu führen auf dem die laufenden Gewinne zu verbuchen sind, sobald der Habensaldo des Eigenkapitalkontos den Betrag der bedungenen Einlage erreicht hat. Da auf diesem Konto die Forderungen des Kommanditisten gegenüber der KG verbucht werden, hat dieses Konto aus Sicht der KG den Charakter eines **Verbindlichkeitskontos aus Sicht der KG** gegenüber dem Kommanditisten. Gleichwohl wird es in der Praxis häufig fehlerhaft als Kapitalkonto II bezeichnet.

(Eigen) Kapitalkonto Kommanditist	Verbindlichkeitskonto ggü. Gesellschafter (Fremdkapital), Gesellschafterkonto, Verrechnungskonto Kommanditist
■ Einlage lt. Gesellschaftsvertrag, §§167 I, 120 II HGB (Pflichteinlage) ■ bei ausstehender Einlage/ Verlustanteilen: ■ zzgl. lfd. Gewinnanteile bis zur Höhe der bedungenen Einlage (Pflichteinlage) ■ abzgl. Verlustanteile	■ über die bedungene Einlage hinausgehende Gewinnanteile ■ = so. Forderungen des Kommanditisten gegen KG ■ = so. Verbindlichkeiten für die KG

2. Gesellschaftsvertragliche Regelungen:

Wegen §163 HGB sind die Gesellschafter einer KG in der Gestaltung der Kapitalkonten frei. Aus diesem Grunde hat sich für die einfache KG – ebenso wie für die OHG – in der Praxis ein System geteilter Kapitalkonten entwickelt, die zum Teil aus der analogen Anwendung des §264c Abs. 2 HGB bzw. auf Grund von BMF-Schreiben (vgl. z. B. BMF vom 26.11.2004, BStBl. I 2004, 1190 eingeschränkt durch BMF vom 20.05.2009, www.bundesfinanzministerium.de) entstanden sind.

145

„Kapitalkonten“ bei gewerblich tätigen Personengesellschaften (vgl. dazu ausführlich auch BFH, BStBl. II 2009, 272)

I. Gesetzliche Vorgaben (§§ 120 – 122, 167ff., ggf. § 264c HGB)

Komplementär/ OHG- Gesellschafter	Kommanditisten	
Variables (Eigen) Kapitalkonto ■ Einlagen ■ (zulässige gesellschaftsrechtliche) Entnahmen ■ Gewinnanteile ■ Verlustanteile	(Eigen) Kapitalkonto ■ Einlage lt. Gesellschaftsvertrag, §§ 167 I, 120 II HGB (Pflichteinlage) ■ bei ausstehender Einlage/Verlusten: zzgl. lfd. Gewinnanteile bis zur Höhe der bedungenen Einlage ■ abzgl. Verlustanteile	Darlehenskonto (Fremdkapital) ■ über die bedungene Einlage hinausgehende Gewinne ■ so. Forderungen gegen KG ■ so. Verbindl. gegen KG

146

II. gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen (2 – Kapitalkonten-Modell) bei Einräumung von Entnahmerechten der Kdtisten

Komplementär		Kommanditist		
Kapitalkonto I Festkapital	Kapitalkonto II Variables Kapital	Kapitalkonto I Festkapital	Kapitalkonto II Variables Kapital	Verbindlichkeitskonto ggü. Gesellschaftern
Inhalt: Pflichteinlage	Inhalt: - weitere Einlagen - zul. Entnahmen	Inhalt: Pflichteinlage	Inhalt: nicht „entnahme-/auszahlungsfähige“ Gewinnanteile Verlustanteile	Inhalt: „Entnahme-/auszahlungsfähige Gewinnanteile (ggf. weitere Entnahmen)

	- Gewinnanteile			weitere Einlagen	(ggf. weitere Entgelte
	- Verlustanteile			(ggf. Entnahmen)	= Darlehensgewährung

III. gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen (4- Kapitalkonten-Modell) bei Einräumung von Entnahmerechten der Kdtisten

147

Kapitalkonto I Festkapital	(gesamthänderisch gebundene) Kapitalrücklage (§272 II HGB, Eigenkapital)	Gewinnrücklage (§272 III HGB, Eigenkapital)	Verlustvortragskonto (Eigenkapital)	Darlehenskonto (Fremdkapital)
-------------------------------	--	---	-------------------------------------	-------------------------------

<u>Inhalt:</u> Pflichteinlage	<u>Inhalt:</u> weitere Einlagen (über die Pflichteinlage) des bzw. der Kommanditisten hinaus, zur dauerhaften Stärkung der KG (ggf. anteilig)	<u>Inhalt:</u> ■ nicht entnahmefähige Gewinnanteile ■ nicht auszahlungsfähige Gewinnanteile (Kdtist)	<u>Inhalt:</u> ■ laufenden Verluste ■ ggf. Gewinnanteile (§169 I S.2, 172 IV HGB)	<u>Inhalt:</u> ■ entnahmefähige/auszahlungsfähige Gewinnanteile ■ (ggf. weitere Entnahmen) ■ (ggf. weitere Entgelte) ■ = so. Forderungen gegen KG ■ = so. Verbindl. für KG
----------------------------------	--	--	---	---

Wird häufig analog §264c HGB für alle Gesellschafter zusammengefasst in:
die gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage

= Darlehensgewährung

X. Entnahmerechte bei der KG:

148 Hinsichtlich der Entnahmerechte bestehen bei der KG im Gegensatz zur OHG Besonderheiten.

Gesetzliches Entnahmerecht bei der KG

Komplementär	Kommanditist
Entnahmerecht wie ein OHG-Gesellschafter (§169 Abs. 1 S. 1 iVm. §122 HGB)	kein gesetzliches Entnahmerecht nach §122 HGB (§169 Abs. 1 S. 1 HGB)
	Grundsatz: Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils (§169 Abs. 1 S. 2 HGB)
	Ausnahme: kein Anspruch auf Auszahlung des Gewinnanteils, wenn der Kapitalanteil unter den Betrag der Pflichteinlage (=Beitrag lt. Gesellschaftsvertrag) herabgemindert wird oder durch die Auszahlung würde
	beachte: §169 Abs. 2 HGB

Im Gesellschaftsvertrag können abweichende Vereinbarungen (vgl. §163 HGB) getroffen werden. Dies ist auch der Regelfall in der Praxis, da die Gesellschaftertätigkeit (auch bei Kommanditisten) häufig die Grundlage zur Lebensführung der Gesellschafter ist.

XI. Veränderungen im Personenbestand einer KG:

149 Vergleiche die Ausführungen bei der OHG.

XII. Auflösung/ Beendigung einer KG:

Hinsichtlich einer KG finden über §161 Abs. 2 iVm. §§131ff. HGB dieselben Auflösungsgründe wie bei der OHG. Eine Besonderheit ergibt sich aus §177 HGB. Nach dieser Regelung wird beim Tod eines Kommanditisten die Gesellschaft mangels abweichender (gesellschafts-)vertraglicher Bestimmung mit den Erben des Kommanditisten (entsprechend ihrer Erbquote) fortgesetzt. Anders als bei der OHG kommt es nach §131 Abs. 3 Nr. 1 HGB nicht zum Ausscheiden des verstorbenen Gesellschafters.

150

E. Besondere Gesellschaftsformen:

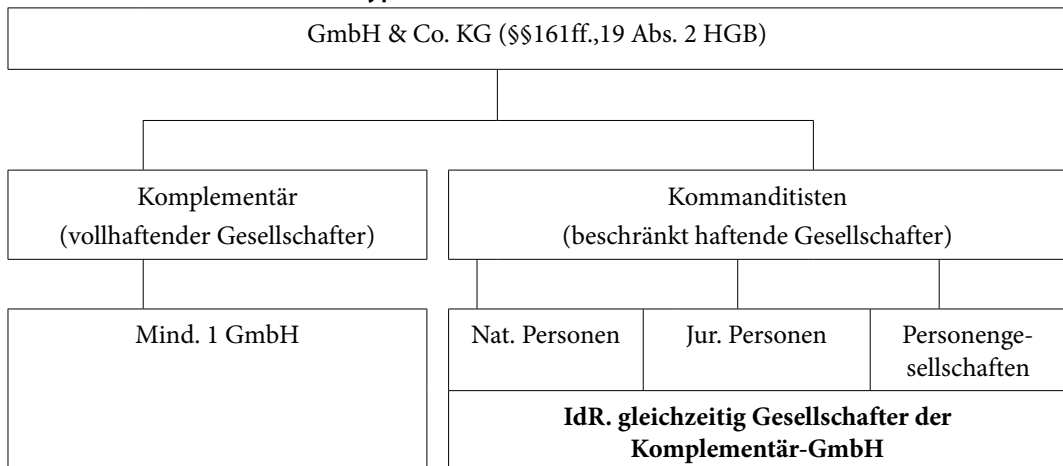
I. Die GmbH & Co. KG, §§161 ff. HGB, §11 ff. GmbHG (sowie bestimmte Einzelvorschriften wie z. B. §19 Abs. 2, 172 Abs. 6, 172 a, 177 a HGB)

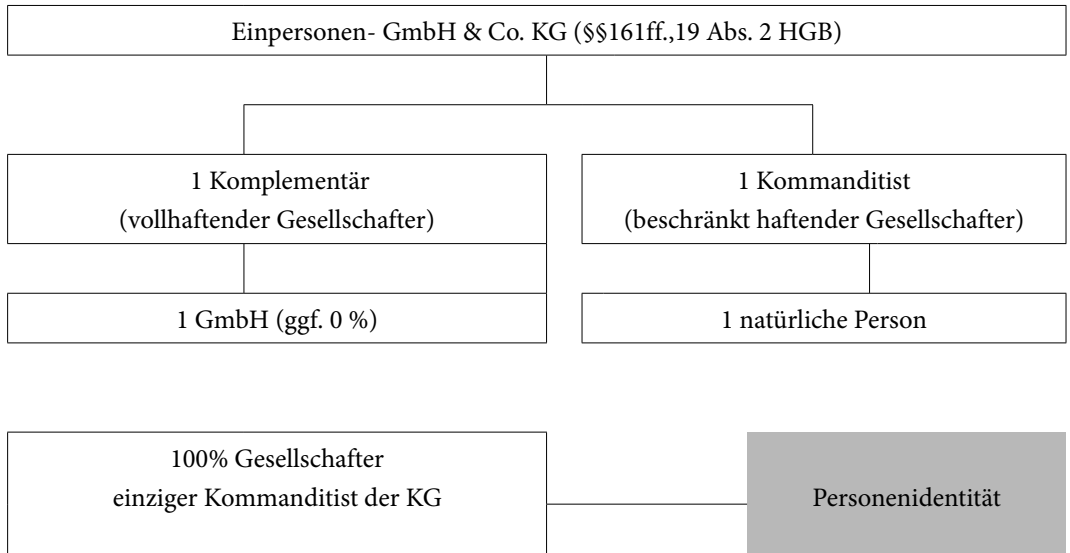
Die GmbH & Co. KG stellt eine Kommanditgesellschaft (KG) dar, bei der keine natürliche Person persönlich haftender Gesellschafter (=Komplementär) ist, sondern in diesem Fall eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform der GmbH. Diese Haftungsbeschränkung ist nach §19 Abs. 2 HGB im Rechtsverkehr kenntlich zu machen. Damit kann im Wesentlichen auf die Ausführungen zur KG verwiesen werden. Der Vorteil einer GmbH & Co. KG liegt vor allem im Bereich der Haftungsbeschränkung. Die GmbH haftet zwar als einzige Komplementärin formell (§161 Abs. 1 HGB) unbeschränkt, die Realisierung der Gläubigeransprüche wird jedoch gem. §13 Abs. 2 GmbHG auf ihr Gesellschaftsvermögen begrenzt. Rein rechtlich erhalten daher die Gläubiger einer solchen KG grds. keinen Zugriff auf das Vermögen der an der Komplementär-GmbH beteiligten Gesellschafter. Die Kommanditisten der KG haften gem. §171ff. HGB.

151

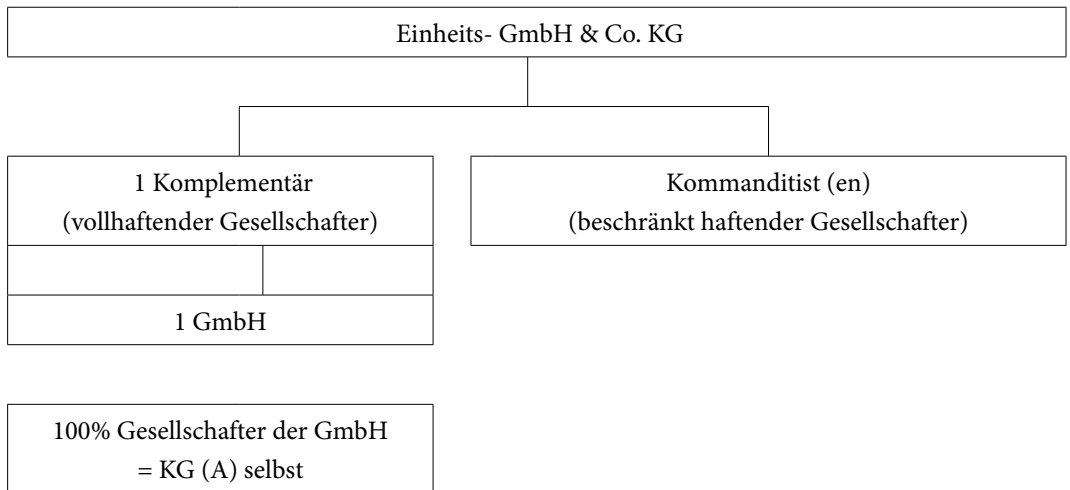
1. Erscheinungsformen der GmbH & Co. KG:

1. typische/normale GmbH & Co. KG



2. Einpersonen GmbH & Co. KG:**3. Einheits-GmbH & Co. KG:**

- 152 Insbesondere für die Umsatzsteuer (Organschaft bzw. das Vorliegen von sog. Innenumsätzen) von Bedeutung ist die sog. Einheits-GmbH & Co. KG. Bei dieser besteht die Besonderheit darin, dass der einzige Gesellschafter der GmbH zu 100% die KG ist, deren Komplementärin wiederum die GmbH ist.



Eine solche Fallgestaltung ist anzutreffen, wenn die Kommanditisten die zunächst übernommenen GmbH-Anteile der Komplementär-GmbH nach der Gründung der KG auf letztgenannte übertragen.

2. Gründung der GmbH & Co. KG:

Bestehen noch keine Gesellschaften zwischen den Beteiligten, so erfolgt die Gründung der GmbH & Co. KG in zwei Schritten:

1. Abschluss eines GmbH-Vertrags nach den Regeln des GmbHG
2. Abschluss eines KG-Vertrags zwischen der (Vor-)GmbH und den Kommanditisten der KG gem. §§161 ff. HGB.

Wirksam wird die GmbH & Co. KG zum einen durch Eintragung beider Gesellschaften – GmbH und KG – in das Handelsregister (§11 Abs. 1 GmbHG, §123 Abs. 1 i. V. m. 161 Abs. 2 HGB). Darüber hinaus tritt unter den Voraussetzungen des §1 HGB die Wirksamkeit der GmbH & Co. KG bereits durch Aufnahme der Geschäfte ein (§123 Abs. 2 HGB), denn auch eine noch nicht eingetragene Vor-GmbH (sog. Vorgesellschaft) kommt als persönlich haftende Gesellschafterin der KG in Betracht.

Besteht bereits eine – wirksame – Personenhandelsgesellschaft (OHG/KG), so kann die bestehende bzw. noch einzutragende GmbH durch Eintritt die Komplementärstellung in der Gesellschaft erwerben und diese so zur GmbH & Co. KG werden.

3. Vertretung der GmbH & Co. KG:

Ist die GmbH einzige Komplementärin der GmbH & Co. KG, so ist nach §170 HGB gesellschaftsvertraglich nur diese zur Vertretung der KG befugt. Da eine GmbH, als juristische Person, nur durch ihre Organe handeln kann und deren Vertreter Geschäftsführer ist (§35 Abs. 1 GmbHG), vertritt der GmbH-Geschäftsführer mittelbar auch die GmbH & Co. KG.

4. Bilanzierung bei der typischen GmbH & Co. KG (§264a HGB):

§264a HGB bestimmt bei Personenhandelsgesellschaften, deren persönlich haftende Gesellschafter nur aus Kapitalgesellschaften bestehen, eine entsprechende Anwendung der wesentlichen Bilanzierungs- und Bilanzierungssondervorschriften für Kapitalgesellschaften. Insbesondere ist das Eigenkapital dieser Personenhandelsgesellschaften nach §264c Abs. 2 HGB wie folgt zu gliedern.

- I. Kapitalanteile
- II. Rücklagen (Kapital- und Gewinnrücklagen)
- III. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- IV. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Diese Gliederung des Kapitals greift jedoch bei Anwendung der gesetzlichen Regelungen hinsichtlich der Punkte II – IV ins Leere, da die gesetzlichen Regelungen bei Personenhandelsgesellschaften von einer vollständigen Gewinnverteilung (iSd. §268 Abs. 1 HGB) ausgehen und somit für die Teile II – IV kein Raum mehr besteht: Lediglich bei entsprechenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen können die in §264c Abs. 2 HGB aufgeführten Bereiche zur Anwendung kommen.

II. Die Publikumpersonengesellschaft

Eine sog. Publikumpersonengesellschaft wird dann in Betracht gezogen, wenn für die Gründung eines Unternehmens Kapital in erheblichem Umfang benötigt wird und auf der anderen Seite eine Vielzahl von „Kapitalanlegern“ in eine Gesellschaft investieren sollen und wollen. Anstatt eine Ak-

153

1

154

155

156

tiengesellschaft zu gründen wird in der Praxis stattdessen eine Kommanditgesellschaft (idR. eine GmbH & Co. KG) gegründet. Der Vorteil einer solchen Publikumpersonengesellschaft liegt zivilrechtlich darin begründet, dass spätere Satzungs-/Vertragsänderungen nicht der besonderen Vorschriften der AG bedürfen. Früher war der wesentliche Aspekt für die Gründung einer Personengesellschaft im Steuerrecht begründet. Auf Grund der fehlenden Steuerrechtssubjektivität einer Personengesellschaft im Bereich der Einkommensteuer konnten die Gesellschafter, sofern sie als Mitunternehmer iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG anzusehen waren, die Verluste der Publikumsgesellschaft sofort steuerlich wirksam verwerten. Dieser Handhabung ist der Gesetzgeber insbesondere durch §15b EStG entgegengetreten.

III. Die stille Gesellschaft (§§230 – 236 HGB):

- 157 Die stille Gesellschaft ist handelsrechtlich in den §§230 – 236 HGB geregelt. Sie stellt – anders als OHG und KG – keine Personenhandelsgesellschaft, sondern nur eine Personengesellschaft dar, auf welche subsidiär die Vorschriften der §§705 BGB zur Anwendung kommen. Dies ergibt sich bereits aus der gesetzlichen Überschrift zum 2. Buch des HGB (Handelsgesellschaft und stille Gesellschaft).

1. Begriff der stillen Gesellschaft

- 158 Eine stille Gesellschaft liegt nach dem HGB vor, wenn sich in einem Gesellschaftsvertrag eine Person an dem Handelsgewerbe eines anderen (sog. Betreiber oder Prinzipal) mit einer Vermögenseinlage gegen einen Anteil (zumindest) am Gewinn beteiligt und diese Einlage in das Vermögen des Handelsgewerbetreibenden übergeht (§§230 Abs. 1, 231 Abs. 2 HGB).

Bei der stillen Gesellschaft handelt es sich um eine reine **Innengesellschaft**, die nach außen hin nicht auftritt (vgl. auch §230 Abs. 2 HGB). Sie hat **keine Firma** und **kein Gesamthandsvermögen**. Damit ist die stille Gesellschaft nicht Träger von Rechten und Pflichten und somit (auch iSd. §14 BGB) nicht rechtsfähig. Der gemeinsame Zweck besteht einerseits in der Kapitalbeschaffung für den Kaufmann und andererseits in der Investition, verbunden zumindest mit der Gewinnbeteiligung, des still beteiligten Gesellschafters.

Schaubild der stillen Gesellschaft: (Gesellschaftsvertrag)		
Handelsgewerbe eines Kaufmanns	Vermögenseinlage/-übertragung	stiller Gesellschafter
	← — — — — — → zumindest Gewinnbeteiligung	

- 159 Als stille Gesellschaft ist die Beteiligung zu mindest an einem kaufmännischen Unternehmensträger möglich (im Wesentlichen also Einzelkaufleute, OHG, KG, AG und GmbH). Ob eine analoge Anwendung auch bei anderen Unternehmensträgern möglich ist, ist streitig (für eine analoge Anwendung soweit keine spezialgesetzlichen Verbote existieren vgl. z. B. Karsten Schmidt, DB 1976, 1705).

2. Gründung/Organisation der stillen Gesellschaft:

a) Gründung der stillen Gesellschaft/Entstehung:

Da es sich bei der stillen Gesellschaft um eine Personengesellschaft handelt, müssen die gleichen Voraussetzungen wie für jede Personengesellschaft (entsprechend §705 BGB) vorliegen, also ein Gesellschaftsvertrag, mehrere Gesellschafter, ein gemeinsamer Zweck (Gesellschaftszweck) und die Förderungspflicht (insbesondere die Beitragsleistung). Auf die entsprechenden Ausführungen zu Personengesellschaften sowie zur GbR kann insoweit verwiesen werden. Der gemeinsame Zweck besteht einerseits in der Kapitalbeschaffung für den Kaufmann und andererseits in der Investition/ Investitionsverpflichtung verbunden zumindest mit der Gewinnbeteiligung für den still beteiligten Gesellschafter, also gemeinsame Erzielung von Gewinnen durch Förderung des Handelsgewerbes des Inhabers und mit Hilfe dieses Handelsgewerbes. Liegen diese Voraussetzungen vor, so ist die stille Gesellschaft entstanden.

160

b) Gesellschafter der stillen Gesellschaft:

Für einen Gesellschafter der stillen Gesellschaft iSd. §230ff HGB ist zwingend erforderlich, dass dieser Träger eines Handelsgewerbes ist oder als solcher zu behandeln ist (also Kaufleute iSd. §§1 – 6 HGB).

161

Als stiller Gesellschafter kommt demgegenüber jeder Träger von Rechten und Pflichten in Betracht, also natürliche und juristische Personen sowie Personengesellschaft (vgl. auch §14 BGB).

c) Organisation bei der stillen Gesellschaft:

Nach den gesetzlichen Vorschriften kann der stille Gesellschafter keinen Einfluss auf die Geschäftsführung des Handelsgewerbes nehmen. Er hat nach dem Gesetz lediglich die in §233 HGB aufgeführten eingeschränkten Kontrollrechte, die der Regelung des §166 HGB für den Kommanditisten bei der KG entsprechen (vgl. daher die entsprechenden Ausführungen bei der KG). Die Regelungen können aber abweichend (mit Ausnahme des §233 Abs. 3 HGB) im Gesellschaftsvertrag geregelt werden, wodurch ertragsteuerlich zwischen der typisch und atypisch stillen Gesellschaftsbeteiligung abzugrenzen ist.

162

3. Gewinn/Verlustbeteiligung/Entnahmerechte/Haftung:

Der stille Gesellschafter muss nach §231 Abs. 2 1. HS HGB immer am Gewinn der stillen Gesellschaft beteiligt sein. Eine Beteiligung am Verlust kann hingegen durch eine Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen werden (§231 Abs. 2 2. HS HGB). Besteht keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung über den Anteil am Gewinn/ggf. Verlust so gilt nach §231 Abs. 1 HGB ein den Umständen nach angemessener Anteil als bedungen. Insoweit liegt eine Annäherung an die bei der KG bestehenden Regelungen nahe. In der Regel werden aber hinsichtlich der Ermittlung des Gewinnanteils eines stillen Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag genaue Regelungen vereinbart werden.

163

Nach §232 Abs.1 HGB wird der Gewinn und Verlust der stillen Gesellschaft am Ende jedes Geschäftsjahres berechnet und soweit er auf den stillen Gesellschafter entfällt ausgezahlt. Nach h.M. ist dabei das handelsrechtliche Ergebnis an die besonderen Verhältnisse der stillen Gesellschaft in

der Weise anzupassen, dass sie idR. das Betriebsergebnis des Handelsgewerbes widerspiegeln (vgl. z. B. BGH, BB 1960, 14). Probleme dürften sich in der Zukunft dann ergeben, solange der Kaufmann nach §241a HGB nicht mehr handelsgesetzlich zur Buchführung verpflichtet ist, sondern zumindest vorübergehend eine handelsrechtliche Einnahme-Ausgabe-Überschussrechnung analog §4 Abs. 3 EStG (ggf. mit entsprechender Übergangsgewinnermittlungen) machen kann.

- 164 Am Verlust nimmt der stille Gesellschafter nur bis zum Betrag seiner eingezahlten oder rückständigen Einlage teil. D.h., solange das Einlagekonto des stillen Gesellschafters negativ ist, werden spätere Gewinn(anteile) primär zur Deckung der früheren Verluste verwendet und erst nach dessen (Wieder-)Auffüllung ausbezahlt. Der stille Gesellschafter muss in Verlustjahren weder Einlagen nachschießen noch bereits bezogene Gewinne wieder zurückzahlen (vgl. §232 Abs. 2 HGB).

4. Auflösung/Beendigung der stillen Gesellschaft:

- 165 Die stille Gesellschaft wird grds. entsprechend den Regelungen der GbR (§723ff. BGB) aufgelöst/beendet, so dass auf die entsprechenden Ausführungen bei der GbR verwiesen werden kann. Besonderheiten bestehen nach §234 HGB. Für die Kündigung finden nach §234 Abs. 1 HGB die §§132, 134 und 135 HGB entsprechend Anwendung; im Übrigen greift §723 BGB. §234 Abs. 2 HGB bestimmt, dass die stille Gesellschaft nicht durch den Tod des stillen Gesellschafters aufgelöst wird. Da die stille Gesellschaft eine Innengesellschaft ist, endet nach h.M. das Gesellschaftsverhältnis mit dem Wirksamwerden des Auflösungsgrundes (vgl. BGH, NJW 1990, 574).

Die Auseinandersetzung bestimmt sich – mangels spezieller gesellschaftsvertraglicher Regelung – nach §235 HGB.

5. stille Gesellschaft im Steuerrecht:

a) Abgrenzung zwischen typisch stiller und atypisch stiller Gesellschaft:

- 166 Aufgrund des Umstandes, dass die Regelungen über Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie die Kontrollrechte im stillen Gesellschaftsvertrag abweichend von der gesetzlichen Regelung vereinbart werden können, können sich unterschiedliche steuerliche Folgen gerade im Hinblick auf die Qualifizierung der Einkünfte ergeben.

Eine typisch stille Gesellschaft liegt dann vor, wenn sie den gesetzlichen Regeln der §§230 ff. HGB erfüllt. In diesem Fall erzielt der typisch still beteiligte Gesellschafter ertragsteuerlich Einkünfte aus Kapitalvermögen (§20 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

- 167 Werden diese Regelungen durch Gesellschaftsvertrag geändert und ist der Stille deshalb als Mitunternehmer iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG anzusehen, da er (Mit-) Unternehmerisiko trägt und (Mit-)Unternehmerinitiative hat, so spricht man von der atypischen stillen Gesellschaft. In diesem Fall erzielt der stille Gesellschafter Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG.

b) Abgrenzung der stillen Gesellschaft zum partiarischen Darlehen:

- 168 In der Praxis kommen häufig auch sog. partiarische Darlehen vor. Diese führen zu Einkünften aus §20 Abs. 1 Nr. 4 EStG und sind deshalb von der stillen Gesellschaft abzugrenzen. Bei einem partia-

rischen Darlehen gewährt der Darlehensgeber dem Darlehensnehmer ein Darlehen über einen bestimmten Betrag. Hierfür erhält der Darlehensgeber neben einem festen Zinsanteil zusätzlich eine Beteiligung am Gewinn (nicht Verlust) des Unternehmers. Kontrollrechte wie dem stillen Gesellschafter nach §233 HGB stehen ihm nicht zu

typisch stille Beteiligung	partiarisches Darlehen
= Einkünfte aus §20 Abs. 1 Nr. 4 EStG	
■ Beteiligung am Gewinn u. ggf. am Verlust ■ Kontrollrechte (§233 HGB)	■ Beteiligung nur am Gewinn ■ zzgl. fester Zinsanteil ■ keine Kontrollrechte

IV. Die Partnerschaft (§§1 ff. PartGG):

Die Angehörigen freier Berufe üben historisch bedingt kein Gewerbe iSd. HGB aus. Schon aus diesem Grund können Ärzte, Anwälte oder Steuerberater als natürliche Personen grds. zum Zweck ihrer gemeinsamen freien Berufsausübung keine KG oder OHG gründen. Auch aus berufsständischen Gründen scheidet häufig die Gründung einer Handelsgesellschaft aus (vgl. aber §§49ff. StBerG).

169

1. Gründung/Organisation der Partnerschaft:

a) Gründung der Partnerschaft:

Durch das Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG) wird es Angehörigen freier Berufe iSd. §1 Abs. 2 PartGG (abschließende Aufzählung, die im Wesentlichen §18 Abs. 1 Nr. 1 EStG entspricht), ermöglicht, sich zu einer neuen Gesellschaftsform, der Partnerschaft, zusammenzuschließen. Bei der Partnerschaft finden nach §1 Abs. 4 PartGG die Vorschriften der GbR Anwendung finden soweit das PartGG keine speziellen Regelungen enthält. Hieraus ergibt sich, dass es sich um eine Personengesellschaft handelt und für die Gründung die gleichen Voraussetzungen wie für eine GbR (§705 BGB) vorliegen müssen, also ein Gesellschaftsvertrag, mehrere Gesellschafter, ein gemeinsamer Zweck (Gesellschaftszweck) und die Förderungspflicht (insbesondere die Beitragsleistung). Auf die entsprechenden Ausführungen zu Personengesellschaften sowie zur GbR kann insoweit verwiesen werden.

170

Der gemeinsame Zweck besteht in der Ausübung der in §1 Abs. 2 PartGG aufgeführten freien Berufe.

171

Zwingend ist nach §3 Abs. 1 PartGG die Schriftform des Gesellschaftsvertrags, sofern keine weiteren Formvoraussetzungen erfüllt sein müssen, sowie bestimmte in §3 Abs. 2 PartGG aufgeführte Inhaltsangaben.

Der Name der Partnerschaft: muss nach §2 PartGG mindestens den Namen eines Partners, den Zusatz „& Partner“ oder „Partnerschaft“ sowie die Berufsbezeichnung aller in der Partnerschaft vertretenen Berufe enthalten. Über §2 Abs. 2 PartGG finden diverse Namensregelungen des HGB auch auf Partnerschaften Anwendung, so dass zwischenzeitlich auch Kürzel und Phantasienamen zugelassen werden.

- 172 Wirksam wird die Partnerschaft im Verhältnis zu Dritten gem. § 7 Abs. 1 PartGG mit der Eintragung in das beim Amtsgericht (§ 4 PartGG) zu führende Partnerschaftsregister. Diese ist entsprechend der OHG (teil-)rechtsfähig (§ 7 Abs. 1 PartGG iVm. § 124 HGB entsprechend) und kann nach § 7 Abs. 4 S. 1 PartGG als Prozess- oder Verfahrensbevollmächtigte beauftragt werden.

b) Organisation der Partnerschaft:

- 173 Die Geschäftsführung der Partnerschaft richtet bei fehlenden gesellschaftsvertraglichen Regelungen nach §§ 110 – 116 Abs. 2, 117 und 119 HGB (§ 6 Abs. 3 PartGG). Für die Vertretung enthält § 7 Abs. 3 PartGG die Verweisung auf §§ 125 Abs. 1 und Abs. 2, 126 und 127 HGB. Es kann daher auf die entsprechenden Ausführungen bei der OHG verwiesen werden.

2. Vermögen/Gewinn/Verlustbeteiligung/Entnahmerechte/Haftung:

- 174 Die Partnerschaft ist eine Gesamthandsgesellschaft (§ 1 Abs. 4 PartGG iVm. §§ 718, 719 BGB). Eine bestimmte Mindestkapitalanlage ist gesetzlich nicht vorgeschrieben.

Mangels besonderer Regelungen im PartGG greifen hinsichtlich der Gewinn-/ Verlustbeteiligung und den Entnahmerechten gem. § 1 Abs. 4 PartGG die entsprechenden (abdingbaren) Vorschriften der GbR (vgl. dazu die dortigen Ausführungen). Das bedeutet zugleich, dass die Partnerschaft nicht als Kaufmann rechnungslegungspflichtig ist.

Bzgl. der Haftung enthält das PartGG in § 8 PartGG eine Sonderregelung. § 8 Abs. 1 PartGG bestimmt; dass für Verbindlichkeiten der Partnerschaft den Gläubigern neben der Gesellschaft deren Partner als Gesamtschuldner wie OHG-Gesellschafter (nach § 128 HGB) haften. Vorteilhaft für die Partner ist hingegen die Regelung des § 8 Abs. 2 PartGG. Hiernach ist eine Haftung für berufliche Fehler auf diejenigen Partner beschränkt, wenn nur einzelne mit der Bearbeitung eines Auftrags befasst waren. Bearbeitungsbeiträge von untergeordneter Bedeutung führen nicht zu einer Haftung. Eine weitere Privilegierung der Partnerschaft ergibt sich aus der Regelung des § 8 Abs. 3 PartGG. Diese ermöglicht es, bei einer bestehenden gesetzlichen Berechtigung, die Haftung auf einen Höchstbetrag zu beschränken, wenn zugleich eine Pflicht zur Begründung einer Berufshaftpflichtversicherung der Partner oder Partnerschaft begründet wird. Dies ist z. B. bei Steuerberatern der Fall (vgl. §§ 67 und 67a StBerG):

3. Ausscheiden/Auflösung/Beendigung der stillen Gesellschaft:

- 175 Das Ausscheiden eines Partners/die Auflösung der Partnerschaft richtet sich prinzipiell nach den §§ 131 – 144 HGB (§ 9 Abs. 1 PartGG). Als Erweiterung bestimmt § 9 Abs. 2 PartGG, dass der Verlust der erforderlichen Zulassung zu dem freien Beruf ebenfalls zum Ausscheiden des Partners führt. Auf § 7 Abs. 3 PartGG (Vererblichkeit des Anteils) wird zudem verwiesen. Hinsichtlich der Liquidation und der Nachhaftung sind die Vorschriften der OHG entsprechend anzuwenden (§ 10 PartGG).

§ 2 Personengesellschaften

A. Grundlegende Informationen zu Personengesellschaften

Schließen sich mehrere Personen zur Erreichung eines bestimmten gemeinsamen Zwecks zusammen, kann dies in unterschiedlicher Weise geschehen. Erlangt dieser Zusammenschluss in vollem Umfang eigene Rechtspersönlichkeit, wird er also vollumfänglich rechtsfähig, wird es sich dabei um eine juristische Person handeln; für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr werden die Beteiligten im Allgemeinen die Rechtsform der Kapitalgesellschaft wählen. Wird der Zusammenschluss hingegen rechtlich derart ausgestaltet, dass ihm keine volle Rechtsfähigkeit zuerkannt wird, bleiben die agierenden einzelnen Personen auch im Hinblick auf den Zweck des Zusammenschlusses für sich allein (weiterhin) Träger von Rechten und Pflichten. In diesen Fällen wird es sich regelmäßig um eine Personengesellschaft handeln. Erstreckt sich das von den Gesellschaftern gesetzte Ziel auch auf die gemeinschaftliche Erzielung von gewerblichen Einkünften, ist nach dem ertragsteuerlichen Sprachgebrauch – ausgehend von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – von einer Mitunternehmerschaft die Rede.

Die Rahmenbedingungen für derartige Personenzusammenschlüsse ergeben sich aus §§ 705 ff. BGB für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts – die GbR, aus §§ 105 ff. HGB für die Personengesellschaften des Handelsrechts, aus dem PartGG für die Partnerschaftsgesellschaften. Danach kann ein Gesellschaftsverhältnis im Einzelfall auch ohne die Leistung einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen begründet werden. Insbesondere die Regelungen in §§ 705 ff. BGB ermöglichen es den Beteiligten, die Verhältnisse der von ihnen begründeten Gesellschaft in unterschiedlicher Weise auszugestalten. Deswegen kann nicht davon ausgegangen werden, dass eine GbR zugleich die Voraussetzungen für die Annahme einer Mitunternehmerschaft erfüllt, wie dies z. B. bei den gewerblichen Personengesellschaften des Handelsrechts regelmäßig der Fall ist.

Eine Gesellschaft kommt regelmäßig durch die Vereinbarung zwischen den Beteiligten zustande, in denen die Einzelheiten zur Verwirklichung des gemeinsamen Vorhabens festgelegt werden – Abschluss des Gesellschaftsvertrages. Soweit der Gesetzgeber für die gewählte Form des Zusammenschlusses abdingbare Regelungen getroffen hat, gelten diese nur dann und insoweit, als der Gesellschaftsvertrag keine davon abweichenden Vereinbarungen enthält. Für den Regelfall handelt es sich dabei um eine zwischen den Beteiligten unmittelbar getroffene Vereinbarung. Ein Gesellschaftsvertrag kann auch dadurch zustande kommen, dass die Beteiligten inhaltlich übereinstimmende, der Förderung eines gemeinsamen Zweckes dienende zweiseitige Verträge mit einem Dritten abschließen, sofern diese Verträge unselbständige aufeinander bezogene Teile eines einheitlichen Vertragssystems sind. Gesellschaftsverträge sind nur dann formbedürftig, wenn dies vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgegeben wird oder mit dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags ein formbedürftiges Geschäft, z. B. die Übertragung eines Grundstücks, verbunden ist.

I. Die unterschiedlichen Gesellschaftsformen

(1) Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Die nach §§ 705 ff. BGB errichtete Gesellschaft bürgerlichen Rechts – GbR – wird als Grundform der PersGes angesehen. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass sich die Gesellschafter durch den nicht formbedürftigen Gesellschaftsvertrag gegenseitig verpflichten, die Erreichung eines gemeinsamen

Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten. Der Zweck ist in das Belieben der Gesellschafter gestellt. Angesichts der möglichen unterschiedlichen Gesellschaftszwecke kann die Dauer der Gesellschaft zeitlich begrenzt oder unbegrenzt oder auf die Erreichung eines bestimmten Zwecks, z. B. die Fertigstellung eines bestimmten Bauwerks, beschränkt sein. In der weiteren Ausgestaltung der Verhältnisse untereinander sind die Beteiligten weitgehend frei. Gesellschafter können ausschließlich natürliche Personen, ausschließlich juristische Personen oder sowohl natürliche als auch juristische Personen sein. Auch Personenvereinigungen, z. B. Personenhandelsgesellschaften, können ihrerseits Gesellschafter einer GbR sein.

- 4 Haben die Gesellschafter Beiträge zu leisten, Einlagen zu erbringen, gehen diese Vermögenswerte nach § 706 Abs. 2 BGB in das Vermögen der Gesellschaft über. Es wird Gesamthandsvermögen gebildet.

Die Führung der Geschäfte der Gesellschaft steht den Gesellschaftern gem. § 709 Abs. 1 BGB gemeinschaftlich zu, sofern keine davon abweichenden Bestimmungen getroffen werden. Ist die Gesellschaft von längerer Dauer, so haben der Rechnungsabschluss und die Gewinnverteilung nach § 721 Abs. 2 BGB im Zweifel am Schluss jedes Geschäftsjahrs zu erfolgen. Dagegen sieht § 721 Abs. 1 BGB bei Gesellschaften von nur kurzer Dauer einen Rechnungsabschluss und die Verteilung des Gewinns und Verlusts erst nach der Auflösung der Gesellschaft vor. Der Gesetzgeber knüpft bei der Bestimmung des Stimmrechts der Gesellschafter und des Anteils am Gewinn und Verlust an die Kopfzahl der Gesellschafter an. Den Gesellschaftern steht es frei, davon abweichende Regelungen zu vereinbaren.

- 5 Die Gesellschafter haften für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft unbeschränkt, wie §§ 735, 736 und 739 BGB zu entnehmen ist. Den Gesellschaftern ist es nicht möglich, ihre Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern durch einseitige Regelungen im Gesellschaftsvertrag und/oder durch Auftreten als „GbR mbH“ zu beschränken. Dies ist nur durch individualrechtliche Vereinbarungen gegenüber einzelnen Gläubigern möglich. Die Finanzverwaltung hat in der Vergangenheit derartige Haftungsbeschränkungen als wirksam angesehen und daraus die danach gebotenen steuerlichen Folgen gezogen.

6 (2) **Offene Handelsgesellschaft**

Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist nach § 105 Abs. 1 HGB eine offene Handelsgesellschaft (OHG), wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist. Dies gilt unabhängig davon, ob die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist. Betreibt eine in dieser Weise strukturierte Gesellschaft einen Gewerbebetrieb, der nicht als Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB gilt, handelt es sich nach § 105 Abs. 2 HGB dann um eine OHG, wenn sie auf ihren Antrag hin in das Handelsregister eingetragen ist. Entsprechendes gilt für eine Gesellschaft, die nur eigenes Vermögen verwaltet. Nach § 105 Abs. 3 HGB sind für die OHG die Vorschriften in §§ 705 ff. BGB über die GbR vorbehaltlich abweichender Regelungen in §§ 105–160 HGB entsprechend anwendbar.

Durch § 128 HGB wird ausdrücklich bestimmt, dass die Gesellschafter den Gläubigern der Gesellschaft persönlich als Gesamtschuldner haften. Eintretende Gesellschafter haften nach § 130 HGB für vor ihrem Eintritt begründete Verbindlichkeiten. Die Haftung für austretende Gesellschafter für während ihrer Zugehörigkeit zur Gesellschaft begründete Verbindlichkeiten ergibt sich aus § 160 HGB.

- 7 Nach § 109 HGB finden die Vorschriften der §§ 110–122 HGB auf die rechtlichen Beziehungen nur insoweit Anwendung, als durch den Gesellschaftsvertrag nichts anderes bestimmt wird. Abgesehen von den Regelungen zur Geschäftsführung und Vertretung der OHG in §§ 114–118 HGB dürfte den Regelungen in §§ 119–122 HGB besondere Bedeutung zukommen.

Der dem einzelnen Gesellschafter zustehende Anteil am Gewinn oder Verlust wird nach § 120 Abs. 1 HGB auf der Grundlage der auf den Schluss des Geschäftsjahres aufgestellten Bilanz ermittelt. Den Gesellschaftern steht nach § 121 Abs. 1 HGB zunächst ein Gewinnanteil i. H. v. bis zu 4 % seines Kapitalanteils zu. Bei nicht ausreichendem Gewinn ermäßigt sich dieser Prozentsatz entsprechend. Der danach verbleibende Gewinn steht den Gesellschaftern gem. § 121 Abs. 2 HGB nach Köpfen zu. Entsprechendes gilt für Verluste. Die Gewinnanteile sollen nach § 120 Abs. 2 HGB dem Kapitalanteil des einzelnen Gesellschafters gutgeschrieben werden. Verluste mindern dementsprechend die Kapitalanteile der einzelnen Gesellschafter. In der Praxis sind weitgehend von § 121 HGB abweichende Gewinnverteilungsabreden anzutreffen.

In § 122 Abs. 1 HGB wird den Gesellschaftern ein Entnahmerecht bis zur Höhe von 4 % des für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zugestanden. Darüber hinaus kann unter Beachtung der Belange der Gesellschaft die Auszahlung des darüber hinausgehenden Gewinnanteils des Vorjahres verlangt werden. Auch insoweit sind in der Praxis vielfach abweichende oder ergänzende Vereinbarungen anzutreffen. Nicht selten wird vereinbart, einen bestimmten Teil des Gewinns einer Rücklage zuzuweisen, so dass dieser damit insoweit nicht entnahmefähig ist. Vereinbarungen, wonach Entnahmen zumindest in einem Umfang zulässig sind, der es gestattet, die auf die bezogenen Gewinnanteile entfallenden Ertragsteuern abzuführen, sind nicht selten.

(3) Kommanditgesellschaft

Bei der KG handelt es sich nach § 161 Abs. 1 HGB um eine Gesellschaft, die auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, bei der mindestens ein Gesellschafter den Gesellschaftsgläubigern beschränkt auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage haftet, während der oder die übrigen Gesellschafter unbeschränkt haften. Soweit sich aus §§ 161–177a HGB nichts anderes ergibt, gelten gem. § 161 Abs. 2 HGB die Vorschriften in §§ 105–160 HGB über die OHG. Damit wird den Gesellschaftern ein nicht unbeträchtlicher Spielraum zur Gestaltung ihrer Verhältnisse eingeräumt.

Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet der Kommanditist den Gläubigern der Gesellschaft bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar, soweit die Einlage noch nicht geleistet wurde; dies gilt nach § 173 auch für Verbindlichkeiten der Gesellschaft, die vor dem Eintritt als Kommanditist begründet worden sind. Mit der Leistung der Einlage entfällt die unmittelbare Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern. Der Umfang der Haftung bestimmt sich gem. § 172 Abs. 1 HGB grundsätzlich nach den insoweit erfolgten Eintragungen in das Handelsregister. Aus diesem Grunde muss die Anmeldung zum Handelsregister nach § 162 Abs. 1 HGB die einzelnen Kommanditisten mit dem Betrag der von ihnen jeweils übernommenen Einlage enthalten. Bei Ein- und Austritt von Kommanditisten ist entsprechend zu verfahren. Auf eine nicht eingetragene Erhöhung der aus dem Handelsregister ersichtlichen Einlage können sich die Gläubiger nur berufen, wenn die Erhöhung in handelsüblicher Weise kundgemacht oder ihnen in anderer Weise von der Gesellschaft mitgeteilt worden ist. Vereinbarungen der Gesellschafter über einen Erlass oder die Stundung der Einlage des Kommanditisten sind gegenüber den Gläubigern unwirksam.

Die Kommanditisten sind nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Ihnen steht nach § 166 Abs. 1 HGB das Recht zu, eine abschriftliche Mitteilung des Jahresabschlusses zu verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht in die Bücher und Papiere der Gesellschaft zu prüfen. Weitergehende Kontrollrechte, wie sie den von der Geschäftsführung einer OHG ausgeschlossenen Gesellschaftern nach § 118 HGB zustehen, sind durch § 166 Abs. 2 HGB ausdrücklich ausgeschlossen. Bei Vorliegen wichtiger Gründe besteht lediglich die Möglichkeit, bei Gericht eine Anordnung zu beantragen, dass dem Kommanditisten eine Bilanz oder ein Jahresabschluss zu überlassen ist, sonstige Aufklärungen zu geben sowie Bücher und Unterlagen vorzulegen sind.

Der Gewinnanteil des einzelnen Kommanditisten ist nach § 167 i. V. m. § 120 HGB auf der Grundlage der Bilanz für das jeweilige Geschäftsjahr zu ermitteln. Er ist dem Kapitalanteil des einzelnen Kommanditisten nur so lange zuzuschreiben, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht. An Verlusten nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Diese Regelung ist dahin gehend zu verstehen, dass der Kommanditist insgesamt keine Verluste zu tragen hat, die über seine Einlage hinausgehen. Es ist danach durchaus möglich, dass der Kommanditist an den Verlusten einzelner Geschäftsjahre in einem Umfang teilnimmt, der über den Betrag seiner Einlage hinausgeht, sofern und soweit diese Verluste aus Gewinnanteilen nachfolgender Jahre abgedeckt werden. Durch § 168 Abs. 1 HGB wird dem Kommanditisten wie dem Gesellschafter der OHG als Gewinnanteil eine Verzinsung seines Kapitalanteils mit max. 4 % zugestanden. Der Gesetzgeber geht dann weiter davon aus, dass die Gesellschafter über die Verteilung des danach verbleibenden Gewinns eine Vereinbarung treffen werden. Sofern dies nicht der Fall ist, steht jedem der Gesellschafter ein den Umständen angemessener Anteil zu. Die Gesellschaftsverträge sehen im Regelfall konkretere Vereinbarungen zur Gewinnverteilung vor.

- 11 Der Kommanditist kann nach § 169 HGB grundsätzlich die Auszahlung seines Gewinnanteils verlangen, sofern und soweit nicht zuvor zugewiesene Verluste auszugleichen sind. Er ist aber nicht verpflichtet, rechtmäßig bezogene Gewinne wegen späterer Verluste zurückzuzahlen. Soweit Gewinne unberechtigt entnommen werden, gilt die Einlage des Kommanditisten nach § 171 Abs. 4 HGB als nicht geleistet. Damit lebt insoweit die unmittelbare Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern wieder auf. Entsprechendes gilt, soweit die Einlage des Kommanditisten zurückgezahlt wird.

12 (4) **Stille Gesellschaft**

Die stille Gesellschaft i. S. v. §§ 230–236 HGB ist dadurch gekennzeichnet, dass durch die Leistung einer Vermögenseinlage in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts eine Beteiligung an diesem Handelsgeschäft erworben wird. Gleichwohl bleibt der Inhaber des Handelsgeschäfts aus den in dem Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet. Es handelt sich dabei um eine Innengesellschaft. Für den Gesellschaftsvertrag ist keine besondere Form vorgeschrieben. Eine stille Beteiligung ist am Handelsgeschäft eines Einzelunternehmers, einer PersGes, einer Erbengemeinschaft oder aber auch an einer Kapitalgesellschaft möglich.

- 13 Weitere wesentliche Merkmale der stillen Gesellschaft i. S. v. §§ 230–236 HGB, der sog. typischen stillen Gesellschaft sind:
- Die Beteiligung an Gewinn und Verlust des vom Dritten betriebenen Handelsgeschäftes auf der Grundlage der für die einzelnen Geschäftsjahre aufgestellten Bilanzen, in dem regelmäßig zwischen den Beteiligten vereinbarten Umfang; eine Beteiligung am Verlust kann nach § 231 Abs. 2 HGB ausgeschlossen werden.
 - Die Gewinnanteile sind dem Gesellschafter grundsätzlich auszuzahlen, sie erhöhen vorbehaltlich abweichender Vereinbarungen nach § 232 Abs. 3 HGB nicht die Einlage des stillen Gesellschafters.
- 14
- Eine etwaige Beteiligung am Verlust ist auf die Höhe der Einlage beschränkt. Wurde die Einlage durch Verluste gemindert, sind spätere Gewinne zur Auffüllung der Einlage zu verwenden.
 - Die dem stillen Gesellschafter durch § 233 HGB zugebilligten Kontrollrechte entsprechen weitgehend denen eines Kommanditisten.
 - Die Gesellschaft wird gem. § 234 Abs. 2 HGB durch den Tod des stillen Gesellschafters nicht aufgelöst.

- Dem stillen Gesellschafter steht nach Beendigung der Gesellschaft gem. § 325 HGB seine Einlage zzgl. eines etwaigen Gewinns, ggf. vermindert um den auf ihn entfallenden anteiligen Verlust zu. Dabei sind die Ergebnisse schwebender Geschäfte zu berücksichtigen. 15
- Im Falle der Insolvenz des Inhabers des Handelsgeschäfts kann der stille Gesellschafter als Insolvenzgläubiger eine Forderung in Höhe seiner ggf. um den auf ihn entfallenden Verlustanteil gekürzten Einlage gem. § 326 HGB geltend machen. 2

(5) Partnerschaftsgesellschaft 16

Mit der Partnerschaftsgesellschaft ist durch das Gesetz über die Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe vom 25. 7. 1994 (PartGG)³⁴ eine auf die Bedürfnisse der Freien Berufe zugeschnittene Gesellschaftsform geschaffen worden. Nach § 1 Abs. 1 PartGG ist die Partnergesellschaft eine Gesellschaft, in der sich Angehörige Freier Berufe zur Ausübung ihrer Berufe zusammenschließen. Sie übt kein Handelsgewerbe aus. Angehörige einer Partnerschaft können nur natürliche Personen sein. Der Katalog der Freien Berufe in § 1 Abs. 2 PartGG entspricht weitgehend § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Der Zusammenschluss von Angehörigen unterschiedlicher Fachrichtungen der Freien Berufe wird grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Nach § 1 Abs. 3 PartGG kann jedoch die Berufsausübung in der Partnerschaft durch Vorschriften über einzelne Berufe ausgeschlossen oder von weiteren Voraussetzungen abhängig gemacht werden. Durch § 1 Abs. 4 PartGG werden die Vorschriften in §§ 705 ff. zur GbR³⁵)³⁶ vorbehaltlich abweichender Regelungen für anwendbar erklärt. Der Partnerschaftsvertrag bedarf nach § 3 PartGG der Schriftform. Er muss den Namen und den Sitz der Partnerschaft, den Namen und den Vornamen sowie den in der Partnerschaft ausgeübten Beruf und den Wohnort jedes Partners sowie den Gegenstand der Partnerschaft enthalten. Die Partnerschaft ist nach Anmeldung in das von einem Gericht zu führende Partnerschaftsregister einzutragen (§ 4 PartGG).

Die Partner haften den Gläubigern der Partnerschaft nach § 8 Abs. 1 PartGG grundsätzlich als Gesamtschuldner. Eine Ausnahme davon sieht § 8 Abs. 2 PartGG für berufliche Fehler in Fällen von einzelnen Partnern vor, sofern sie nicht von untergeordneter Bedeutung sind. 17

Weitere Personengesellschaften

- Metagesellschaft
- Joint Venture
- Erbengemeinschaft
- Eheleiche Gütergemeinschaft, Vermögensgemeinschaft eingetragener Lebenspartnerschaften

II. Die Besteuerung der Mitunternehmerschaften

Die Personengesellschaften unterliegen hingegen nicht der Besteuerung vom Einkommen. Sie gehören nicht zu den nach § 1 Abs. 1 KStG unterliegenden Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen. Der Besteuerung nach Maßgabe des EStG unterliegen nach § 1 EStG nur natürliche Personen. Daraus folgt, dass Einkünfte, die durch die Aktivitäten einer PersGes erzielt werden, bei den einzelnen Gesellschaftern der Besteuerung vom Einkommen unterliegen. Deutlich wird dies bei einer gewerbetreibenden PersGes aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach die Gesellschafter einer PersGes, die Mitunternehmer, mit ihrem Gewinnanteil an der Mitunternehmerschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen; diese Regelung gilt bei den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft und bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit entsprechend. Die Mitunternehmerschaft ist nach dem Verständnis des BFH ein selbständiges „Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und Einkünftequalifikation“. Nach dem Beschluss des GrS des BFH vom 3. 7. 1995 ist die PersGes insoweit 18

Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit der Gesellschaft Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart und das Erzielen von Gewinn oder Überschuss im Rahmen dieser Einkunftsart. Das Ergebnis dieser Tätigkeit wird den Gesellschaftern als Anteil am Gewinn oder Überschuss zugerechnet. Dazu bedarf es keiner Zurechnung der einzelnen Geschäftsvorfälle der Gesellschaft an die Gesellschafter. Deswegen wird die Gesellschaft, die Mitunternehmerschaft, bei Betreiben eines gewerblichen Unternehmens als „Subjekt der Gewinnerzielung“ bezeichnet. Sie ist Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkunftsart und der Einkünfteermittlung und kann ihrerseits Mitunternehmerin eines Gewerbebetriebs sein.

- 19 Werden keine Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb oder aus selbständiger Arbeit bezogen und beschränken sich die Aktivitäten der PersGes oder Gemeinschaft dementsprechend auf die Verwaltung von Grundbesitz und/oder Kapitalvermögen, handelt es sich um vermögensverwaltende PersGes. Es fallen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG sowie ggf. aus Kapitalvermögen i. S. d. § 20 EStG an.

Die für die Besteuerung der Gesellschafter vom Einkommen der Mitunternehmer bedeutsamen Sachverhalte sind gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert und einheitlich mit Wirkung für und gegen alle Beteiligten festzustellen. Die dafür erforderliche Feststellungserklärung ist nach § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht von der PersGes, der Mitunternehmerschaft, sondern den Mitunternehmern abzugeben. Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten sind hingegen von der PersGes, der Mitunternehmerschaft, zu erfüllen. Danach obliegen der PersGes im Interesse der Besteuerung vom Einkommen ihrer Gesellschafter lediglich Hilfspflichten.

III. Buchführungspflicht der Personengesellschaft

1. Buchführungspflicht nach Handelsrecht

- 20 Gemäß § 238 Abs. 1 HGB ist jeder Kaufmann verpflichtet, Bücher zu führen und in diesen seine Handelsgeschäfte und die Lage seines Vermögens nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ersichtlich zu machen.

Die typischen Handelsgesellschaften

- Offene Handelsgesellschaft (OHG), § 105 Abs. 1 HGB
- Kommanditgesellschaft (KG), § 161 Abs. 1 HGB

sind grds. Kaufleute i.S.d. § 6 Abs. 1 HGB (Formkaufleute). Der Zweck dieser Gesellschaften ist grds. auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet.

- 21 Dies trifft dann nicht zu, wenn Anzeichen für die Annahme einer kleingewerblichen PersGes gem. § 1 Abs. 2 HGB vorliegen. Die Frage, ob ein gewerbliches Unternehmen nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb gem. § 1 Abs. 2 HGB nicht erfordert und damit als „kleingewerbetreibend“ zu qualifizieren ist, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden.

Merkmale sind hierbei u. a.:

- Anzahl der Beschäftigten
- Jahresumsatz

- Höhe des Anlagevermögens
- Kreditvolumen
- Geschäftsbeziehungen (Vielzahl von Lieferanten u. Kunden)
- Vielfalt der Erzeugnisse bei einem Herstellungsbetrieb

Ferner können nach der Reform des HGB aus 1998 **kleingewerbliche PersGes**, aber auch **vermögensverwaltende PersGes** durch Eintragung in das Handelsregister die Kaufmannseigenschaft erlangen (§105 Abs. 2 HGB). Die Eintragung in das Handelsregister hat in diesen Fällen konstitutiven Charakter. Solange diese PersGes nicht im Handelsregister eingetragen sind bzw. wenn sie sich wieder durch antragsgemäße Löschung im Handelsregister aus dem Status des Kaufmanns zurückziehen, sind diese als **Nichtkaufleute** zu qualifizieren.

22

2. Buchführungspflicht nach Steuerrecht

Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat diese Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, grds. auch für die Besteuerung zu erfüllen (§140 AO).

23

Dies gilt auch für eine **Personengesellschaft**, vgl. BFH, BStBl 1991 II S. 401, denn die Personengesellschaft ist insofern Subjekt der Erzielung **gewerblicher Einkünfte** (BFH, BStBl 1992 II S. 691). Die **Buchführungspflicht** für **Sonder-Betriebsvermögen** obliegt dabei nicht dem einzelnen Gesellschafter, sondern der Personengesellschaft.

Die **vermögensverwaltenden PersGes** erzielen grds. **Einkünfte aus Vermietung u. Verpachtung**, auch wenn es sich um Kaufleute i.S.d. §105 Abs. 2 HGB handelt, d.h., die Erstellung einer Steuerbilanz ist nicht erforderlich. Aus der erstellten Handelsbilanz heraus müssen die Einkünfte deshalb in **Überschusseinkünfte** (Zu- u. Abflussprinzip) umgerechnet werden.

24

Für die PersGes beginnt die Buchführungspflicht spätestens mit der Eintragung in das Handelsregister.

! Hinweis:

*Für eine **kleingewerbliche GbR**, die nicht im Handelsregister eingetragen ist, kann die steuerliche Buchführungspflicht auch aus §141 AO hergeleitet werden.*

3. Kapitalkonten bei PersGes

Wie bei Einzelfirmen ist das **Kapital** bei der Personengesellschaft **variabel**. Es kann in der Bilanz zu einem Posten zusammengefasst werden. Oftmals wird jedoch neben dem festen Kapitalkonto ein zweites Kapitalkonto geführt, das die Verrechnung der Entnahmen, Einlagen und Gewinn- (bzw. Verlust-) anteile übernimmt.

25

Für **Kommanditisten einer KG** werden feste Konten für ihre Kommanditeinlagen geführt. Dabei darf ihr Gewinnanteil nur so lange ihrem Kapital gutgeschrieben werden, bis der Kapitalanteil den Betrag ihrer ausbedungenen Einlage erreicht, vgl. §167 Abs. 2 HGB. Entnahmen sind bei Kommanditisten gem. §169 HGB ausgeschlossen.

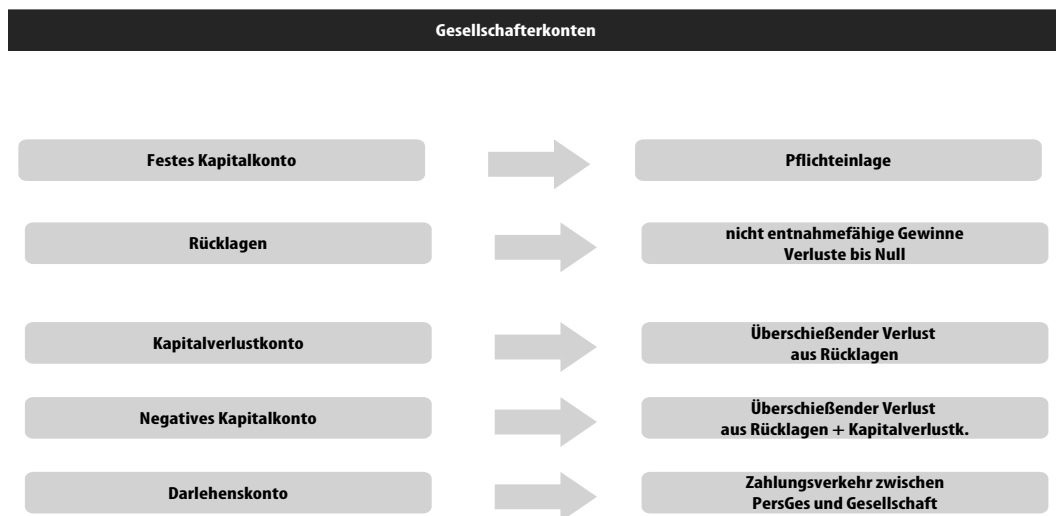
Als „**gezeichnetes Kapital**“ darf bei Personenhandelsgesellschaften nur das Kommanditkapital (Haftkapital) ausgewiesen werden, denn nur insoweit ist die Haftung gegenüber den Gläubigern beschränkt (entsprechend §272 Abs. 1 Satz 1 HGB).

- 26 Die **Kapitalanteile der Gesellschafter** einer **offenen Handelsgesellschaft** können in der Bilanz zu einem Posten zusammengefasst werden. Dabei ist es zulässig, positive und negative Kapitalanteile (erkennbar oder nicht erkennbar) zu saldieren. Wird von dieser Saldierungsmöglichkeit kein Gebrauch gemacht oder übersteigen die Verluste das Kapital, so sind die Verluste auf der Aktivseite der Bilanz als solche auszuweisen.

Ausstehende, eingeforderte **Pflichteinlagen von Gesellschaftern** sind auf der Aktivseite der Bilanz als solche auszuweisen oder auf der Passivseite offen von den Kapitalanteilen abzusetzen. Werden auch nicht eingeforderte Pflichteinlagen bilanziert, so ist dies kenntlich zu machen. Als ausstehende Einlagen auf das gezeichnete Kapital dürfen nur ausstehende Hafteinlagen von Kommanditisten bezeichnet werden.

- 27 Werden aufgrund des Gesellschaftsvertrages oder durch Mehrheitsbeschluss **Rücklagen** gebildet, sind diese als Teil des Eigenkapitals gesondert auszuweisen. Eine Aufteilung in Kapital- und Gewinnrücklagen ist nicht erforderlich. Gesellschafterkonten, die Fremdkapitalcharakter haben, dürfen nicht als Rücklagen ausgewiesen werden.

Zusammenfassung: Für jeden werden gesondert geführt:



IV. Gründung einer Personengesellschaft

- 28 Eine PersGes kann auf verschiedenen Wegen gegründet werden. Neben der vollständigen Neugründung durch Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter entsteht eine PersGes auch durch Zusammenschluss von Einzelunternehmen unter Einbringung der Gewerbebetriebe, durch Aufnahme von Gesellschaftern in ein Einzelunternehmen oder durch Verschmelzung mehrerer Gesellschaften zu einer PersGes. In jedem Fall ist eine Eröffnungsbilanz aufzustellen, um am Schluss des Wirtschaftsjahres das Ergebnis zutreffend ermitteln zu können.

1. Bargründung

- 29 Damit die Gesellschaft zum einen eine wirtschaftliche Grundlage hat und zum anderen eine Befreiung von der persönlichen Haftung gem. § 175 Abs. 1 HGB eintritt, verpflichten sich die Gesellschafter zur Erbringung von Beiträgen (vgl. §§ 705 ff. BGB). Diese Beiträge können in wiederholten oder

einmaligen Leistungen, in Leistung von Geld, von Sachwerten oder von Diensten bestehen. Bei diesen Beiträgen ist bei Kommanditgesellschaften zwischen der Pflichteinlage und der Hafeinlage zu differenzieren. Dabei wird der Betrag des Kommanditisten zu dem er im Innenverhältnis aufgrund des Gesellschaftsvertrags verpflichtet ist, als Pflichteinlage bezeichnet. Die Hafeinlage hingegen ist der Betrag, bis zu dessen Höhe der Kommanditist den Gläubigern im Außenverhältnis haftet.

➤ Beispiel

A, B und C gründen am 1.1.08 eine KG, wobei sich A als Komplementär verpflichtet hat, eine Bareinlage von 400.000 € zu erbringen; hiervon sind sofort 320.000 € fällig. Die Kommanditisten B und C sollen jeweils eine Bareinlage von 200.000 € leisten. C erbringt seine Kommanditeinlage voll, während B lediglich 160.000 € zahlt. Die restlichen Beträge sollen vereinbarungsgemäß bis zum 31.12.08 gestundet werden. Aufstellung Eröffnungsbilanz:

 Lösung:

Aktiva	Eröffnungsbilanz der KG zum 1.1.08		Passiva
Noch ausstehende Verpflichtung A	80.000 €	Komplementär A	400.000 €
noch nicht gezahltes Kapital B	40.000 €	Kommanditkapital	
Geldkonto	680.000 €	Kapital B	200.000 €
		Kapital C	200.000 €
800.000 €		800.000 €	

2. Sachgründung

Im Fall der Sachgründung ist zu beachten, dass aus steuerlicher Sicht nur Wirtschaftsgüter eingelegt werden können, da nur sie bilanzierungsfähig sind. Dienstleistungen können daher nicht eingelegt werden, wohl aber immaterielle Wirtschaftsgüter und Nutzungsrechte am Eigentum Dritter. Wirtschaftsgüter, die zur Nutzung überlassen werden, gehören zum Sonderberriebsvermögen und sind in einer Sonderbilanz des einbringenden Gesellschafters auszuweisen. Sie werden steuerlich wie eine Einlage behandelt, sofern sie zuvor dem Privatvermögen zuzurechnen waren.

a) Wirtschaftsgüter aus dem Privatvermögen

Wie auf eine PersGes übertragene Wirtschaftsgüter zu bilanzieren sind, hängt davon ab, ob sie aus dem Privatvermögen oder aus einem anderen Betriebsvermögen des Einlegenden stammen.

Bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen einer PersGes ist danach zu unterscheiden, ob die Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten erfolgt.

Erfolgt eine Übertragung von Wirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen ohne jegliche Gegenleistung seitens der PersGes, handelt es sich um eine Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, die bei der PersGes grundsätzlich mit dem Teilwert zu bilanzieren ist. Ausnahmen von dieser Regelung gelten nach dem Gesetzeswortlaut lediglich dann,

wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten 3 Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Der Ansatz erfolgt dann mit den Anschaffungs- oder

Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG). Diese sind bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern um die auf die Nutzung im Privatvermögen entfallenden Abschreibungen einschließlich Sonderabschreibungen zu kürzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG). Ist das Wirtschaftsgut innerhalb der 3-Jahres-Frist aus einem Betriebsvermögen entnommen worden, tritt der Entnahmewert an die Stelle der Anschaffungs-/Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG);

wenn es sich bei dem eingebrachten Wirtschaftsgut um einen Anteil an einer Kapitalgesellschaft handelt und der Steuerpflichtige an der Gesellschaft i. S. d. § 17 Abs. 1 oder 6 EStG beteiligt ist, die Beteiligung am Kapital der Gesellschaft also mittelbar oder unmittelbar mehr als 1 % beträgt (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG). Der Ansatz erfolgt in diesem Fall mit den Anschaffungskosten der Beteiligung.

- 33 wenn es sich um ein nach dem 31. 12. 2008 eingelegtes Wirtschaftsgut i. S. d. § 20 Abs. 2 EStG handelt. Diese neu eingefügte Regelung betrifft vor allem Anteile an Kapitalgesellschaften, deren Veräußerung ab 2009 der Abgeltungssteuer unterliegt. Der Ansatz erfolgt in diesem Fall mit den Anschaffungskosten.

Bei der Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen anlässlich der Gründung einer PersGes erfolgt die Einbringung allerdings i. d. R. nicht unentgeltlich, sondern gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. In diesem Fall handelt es sich – entgegen der früheren Verwaltungsauffassung – nicht um eine Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. Nr. 6 EStG, sondern um einen tauschähnlichen Vorgang. Dies führt dazu, dass gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG das eingebrachte Wirtschaftsgut zum gemeinen Wert anzusetzen ist. Ist der Wert des übertragenen Wirtschaftsguts höher als der Wert der im Gegenzug eingeräumten Gesellschaftsrechte, ist der gesamte Einbringungsvorgang aufzuteilen in einen tauschähnlichen Vorgang und eine Einlage gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 i. V. m. Nr. 6 EStG.

- 34 Von Bedeutung ist diese geänderte Rechtslage vor allem bei der Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. § 17 EStG und bei der Einbringung von Wirtschaftsgütern, die in den letzten drei Jahren vor der Einbringung angeschafft worden sind, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. Diese waren nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG bis zu der Rechtsprechungsänderung durch den BFH nur mit ihren Anschaffungskosten zu aktivieren, während nunmehr unter Anwendung des § 6 Abs. 6 EStG stets der gemeine Wert anzusetzen ist.

Für den Gesellschafter handelt es sich bei der Einlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten um ein Veräußerungsgeschäft. In Höhe der aufgelösten stillen Reserven, also der Differenz zwischen dem Buchwert und dem anzusetzenden gemeinen Wert, entsteht ihm ein Veräußerungsgewinn, der unter den Voraussetzungen der §§ 17, 23 EStG der Besteuerung unterliegt. Umstritten ist, ob es dadurch auch zu einer Besteuerung von einbringungsgeborenen Anteilen nach § 21 UmwStG a. F. kommen kann. Es ist allerdings zu befürchten, dass die Finanzverwaltung auch diese Fälle steuerpflichtig behandeln wird.

b) Wirtschaftsgüter aus einem anderen (Sonder-)Betriebsvermögen

- 35 Überführt der Gesellschafter das einzulegende Wirtschaftsgut aus seinem (Sonder-)Betriebsvermögen in das Gesellschaftsvermögen, so verpflichtet § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwertansatz, sofern die Besteuerung der stillen Reserven zu einem späteren Zeitpunkt sichergestellt ist. Ein Veräußerungsgewinn entsteht daher nicht, sofern der Einlegende bestimmte Behaltfristen einhält.

➤ Beispiel

A und B sollen zu 50 % an der PersGes beteiligt sein. A bringt sein Einzelunternehmen mit einem gemeinen Wert von 500 000 € ein, B eine Bareinlage in derselben Höhe. In der Bilanz des Einzelunternehmens war ein Grundstück zu 50 000 € bilanziert, dessen gemeiner Wert 250 000 € beträgt. Die sonstigen Aktiva i. H. v. 200 000 € enthielten keine stillen Reserven. Es besteht jedoch ein originärer Firmenwert von 50 000 €. Aufstellung Eröffnungsbilanz:

💡 Lösung:

Eröffnungsbilanz der KG zum 1.1.08			
Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	250.000 €	Kapital A	500.000 €
Sonstige Aktiva	200.000 €	Kapital B	500.000 €
Geldkonto	500.000 €		
Firmenwert	50.000 €		
	1.000.000 €		1.000.000 €

negative Ergänzungsbilanz A zum 1.1.08			
Aktiva		Passiva	
Minderkapital A	250.000 €	Grund und Boden	200.000 €
		Firmenwert	50.000 €
	250.000 €		250.000 €

❗ Praxishinweis:

Eine Einbringung eines Einzelunternehmens liegt auch vor, wenn ein Einzelunternehmer eine weitere Person in sein Unternehmen aufnimmt. Geschieht dies nicht, um dem Betrieb Kapital zuzuführen, so möchte der Einzelunternehmer durch die Aufnahme selbst einen Gewinn erzielen. Daher wird in diesen Fällen der Eintretende keine Bareinlage in die neu entstehende Personengesellschaft, sondern oftmals eine Zahlung in das Privatvermögen des bisherigen Einzelunternehmers leisten. Früher war die Finanzverwaltung der Auffassung, dass § 24 UmwStG in diesem Fall nicht anwendbar sei, da der Einbringende als Gegenleistung nicht nur Gesellschaftsrechte erwirbt. Seit 2001 ist sie im Anschluss an die Rechtsprechung aber der Ansicht, dass bei einer Einbringung zum gemeinen Wert die Tarifbegünstigung des § 24 Abs. 3 Satz 2 UmwStG i. V. m. §§ 16 Abs. 4, 34 EStG auch dann anzuwenden ist, wenn eine Zuzahlung in das Privatvermögen erfolgt.

Aber: Eine reine Buchwerteinbringung ist bei einer Zahlung in das Privatvermögen nicht möglich. Durch die Zuzahlung liegt zum Teil eine Veräußerung vor. Der Eintretende hat demnach Anschaffungskosten, so dass er in einer Ergänzungsbilanz in Höhe der Zuzahlung in das Privatvermögen die auf ihn entfallenden stillen Reserven aufdecken muss.

V. Einkünfte aus Gewerbebetrieb/Gewinnermittlungsart / Steuerliche Gewinnermittlung

1. Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

- 37 Die Personengesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG, GbR) erzielen insbesondere dann gewerbliche Einkünfte, wenn die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG vorliegen.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei PersGes sind in folgenden Fällen möglich:

	Originäre gewerbliche Tätigkeit § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; R 15.8 Abs. 5 EStR
	Gewerblicher Grundstückshandel § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG; R 15.7 Abs. 1 EStR, H 15.7 Abs. 1 EStH „Gewerblicher Grundstückshandel“; BMF vom 26.03.2004
	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung H 15.7 Abs. 4 – 6 EStH (sachliche u. personelle Verflechtung erforderlich) vgl. auch H 15.7 Abs. 4 EStH „Sonderbetriebsvermögen“
	Gewerbliche Prägung § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, R 15.8 Abs. 6 EStR: falls ausschließlich KapGes als Komplementäre an der PersGes beteiligt sind und nur diese (oder Personen die nicht Gesellschafter sind) zur Geschäftsführung befugt sind.

2. Qualifizierung von Einkünften aus Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (H 15.8 Abs. 1 EStH))

- 38 Die PersGes selber unterliegen weder der Einkommsteuer noch der Körperschaftsteuer!
§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bezweckt deshalb, die Einkünfte beim gemeinschaftlichen Bezug von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu bestimmen und den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen und diese somit den Einzelunternehmern gleichzustellen.
Voraussetzung ist, dass die PersGes dem Grunde nach einen Gewerbebetrieb betreibt oder als gewerblich geprägte PersGes zu qualifizieren ist.
- 39 Der **Gesellschafter** der oHG/KG/GbR ist steuerrechtlich Mitunternehmer, wenn er **Mitunternehmerinitiative** entfalten kann **und Mitunternehmerisiko** trägt (u.a. BFH vom 25.06.1984, BStBl 1984 II S. 751, 769).
- Vgl. H 15.8 Abs. 1 EStH „Allgemeines“: Ob ein Gesellschafter Mitunternehmer ist vgl. auch H 15.8 Abs. 1 EStH „Gesellschafter“.**

	Mitunternehmerinitiative
	Mitunternehmerinitiative bedeutet 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 gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen. Vgl. H 15.8 Abs. 1 EStH „Mitunternehmerinitiative“.
	Mitunternehmerrisiko
	Ein Mitunternehmerrisiko ist regelmäßig dann zu bejahen, wenn eine Teilnahme am Erfolg und Misserfolg des Unternehmens gegeben ist. Dieses Risiko besteht grds. in der Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswertes; vgl. H 15.8 Abs. 1 EStH „Mitunternehmerrisiko“.

Wenn die PersGes keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, entfaltet die Mitunternehmerschaft des jeweiligen Gesellschafters folglich auch keine Wirkung i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

40

3. Gewinnermittlungsart:

Die PersGes mit gewerblichen Einkünften müssen ihren Gewinn durch **Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG** (i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG) ermitteln, wenn sie gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und regelmäßig Jahresabschlüsse zu erstellen (§§ 1, 6, 238, 242 HGB, §§ 140, 141 AO).

41

4. Steuerliche Gewinnermittlung:

a) Grundsätze – eigenständige Bilanzierung

42

- Die Personengesellschaft ist zwar nicht Subjekt der Besteuerung, wird jedoch als eigenständiges Subjekt der Gewinnerzielung behandelt. Der BFH hat die alte Bilanzbündeltheorie aufgegeben (insbesondere BFH, GrS vom 10.11. 1980, BStBl 1981 II S. 164):

„Der Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ist durch einen Vermögensvergleich der Gesellschaft und nicht durch Vermögensvergleiche der einzelnen Gesellschafter zu ermitteln“.

Die Einheit und Selbständigkeit der Personengesellschaft erfährt jedoch nach wie Einschränkungen). Do ist z. B. ab 2002 gem. § 6b Abs. 10 EStG der bis zum 31.12. 1998 geltende Rechtszustand wieder hergestellt worden, d.h., § 6b EStG ist nunmehr wieder eine **gesellschafterbezogene Steuervergünstigung**; d.h. u. a. bei mehreren Mitunternehmern muss bei jedem einzelnen Mitunternehmer die 6-Jahresfrist erfüllt sein. (Ausnahme: § 6b Abs. 10 EStG i.d.F. des StEntlG 1999, wonach für 3 Jahre § 6b EStG eine gesellschaftsbezogene Vergünstigung war.)

- Rechtsgeschäfte, insbesondere Veräußerungsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sind steuerlich anzuerkennen (BFH vom 28.12.1999, BStBl 2000 II S. 339). Vgl. auch H 15.8 Abs. 3 EStH „Tätigkeitsvergütungen“.

43

Jedoch erfolgt bei unangemessenen Preisgestaltungen die Korrektur über Entnahme bzw. Einlage.

- Der aufgrund der in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG bezeichneten Rechtsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und den Gesellschaftern resultierende Aufwand der Gesellschaft für die

- Vergütungen für Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft
- Überlassung von Wirtschaftsgütern
- Hingabe von Darlehen

verändert das steuerliche Gesamtergebnis der Mitunternehmerschaft nicht, da beim Gesellschafter in entsprechender Höhe Sonderbetriebseinnahmen vorliegen.

- 44 ■ Erträge aus Leistungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter (z. B. verzinsliches Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter = Forderung; Zinszahlungen = Betriebseinnahme der Personengesellschaft). erhöhen dagegen das steuerliche Ergebnis, denn nur der umgekehrte Fall fällt unter die Sonderregelung gem. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.
- Aus der relativen Selbständigkeit der Personengesellschaft ergibt sich, dass Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlässt, nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft, sondern zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters gehören.

45 b) Handelsbilanz/Steuerbilanz

- Die Handelsbilanz ist die nach handelsrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätzen erstellte Bilanz.

Sie ist Ausgangspunkt für die Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb, obwohl nicht die OHG selbst, sondern ihre Gesellschafter mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer unterliegen, §§1, 15 Abs. 1 Nr. 2 u. 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

- 46 ■ Die Steuerbilanz ist die aufgrund zwingender steuerrechtlicher Vorschriften korrigierte Handelsbilanz, vgl. §5 Abs. 1 Satz 1 EStG und §5 Abs. 1 Satz 2 EStG sowie §5 Abs. 2 – 5 und §5 Abs. 6 EStG i.V.m. §§4 – 7 EStG.

Die Aufstellung einer besonderen Steuerbilanz ist nicht erforderlich, vgl. § 60 Abs. 2 S. 2 EStDV (zu §25 EStG).

Das heißt, der Jahresüberschuss der Handelsbilanz kann auch lediglich mit steuerlichen Zusätzen versehen werden (§60 Abs. 2 S. 1 EStDV). Dies dürfte in der Praxis der Regelfall sein, denn nur noch im Ausnahmefall wird eine einheitliche Bilanz (HB = StB) erstellt werden können.

- 47 ■ In den Betriebsvermögensvergleich (der Einheitsbilanz) können aber nur die Wirtschaftsgüter einbezogen werden, die Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) sind.

Die der Personengesellschaft dienenden Wirtschaftsgüter (Vermögensgegenstände und Schulden), die den einzelnen Gesellschaftern ganz oder teilweise gehören, sind in Sonderbilanzen der betreffenden Gesellschafter auszuweisen (BFH, BStBl 1986 II S. 58).

48 c) Ergänzungsbilanzen

- Das Ergebnis der Gesellschaftsbilanz der Personengesellschaft muss ggf. durch eine oder mehrere Ergänzungsbilanzen ergänzt werden. Eine Ergänzungsbilanz ist stets dann erforderlich, wenn der Wert, mit dem ein WG in der Gesellschaftsbilanz der Personengesellschaft ausgewiesen ist, hinsichtlich des betreffenden Gesellschafters deshalb ergänzt werden muss, weil für ihn ein anderer Buchwert als für die übrigen Gesellschafter in Betracht kommt.
- In der Ergänzungsbilanz werden die individuellen Anschaffungskosten des einzelnen Gesellschafters sowie die personenbezogenen Steuervergünstigungen, die sich auf die Bilanzierung des Gesellschaftsvermögens auswirken, berücksichtigt und fortgeführt.

- Da die Posten der Ergänzungsbilanz Wertkorrekturen zu den Ansätzen in der Gesellschaftsbilanz der Personengesellschaft darstellen, hat die Ergänzungsbilanz den Charakter einer steuerlichen Korrekturbilanz.
- Das Ergebnis aus der Fortschreibung der Ergänzungsbilanz bildet zusammen mit dem Anteil am Steuerbilanzgewinn der PersGes den Gewinnanteil des Gesellschafters gem. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (1. Stufe der Gewinnermittlung, siehe Schaubild auf Seite ??!).

Ergänzungsbilanzen kommen insbesondere in Betracht bei:

- Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten nach §24 UmwStG mit Buchwert- oder Zwischenwertfortführung.
- Einbringung einzelner WG aus einem BV (oder Sonder-BV) in eine PersGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten oder unentgeltlich und wenn dabei die Buchwerte gem. §6 Abs. 5 Nr. 3 EStG fortgeführt werden.
- Erwerb von Anteilen an einer PersG durch einzelne Gesellschafter oder durch fremde Dritte zu einem über oder unter dem Buchwert des übernommenen Kapitalkontos liegenden Betrag (**Gesellschafterwechsel**).
- Eintritt eines Gesellschafters in eine bestehende PersGes.
- Inanspruchnahme personenbezogener Steuervergünstigungen für einzelne Gesellschafter einer PersGes (z. B. § 6b EStG; wenn ein Gesellschafter die 6-Jahresfrist nicht erfüllt).
- Übergang des Vermögens einer KapGes auf eine PersG nach §§2 ff. UmwG und bei formwechselnder Umwandlung einer KapGes auf eine PersG nach §§190 ff. UmwG, vgl. auch §4 Abs. 6 und §14 UmwStG und in den Fällen des §16 UmwStG (Auf- und Abspaltung).

Beispiel zur Ergänzungsbilanz:

a) Sachverhalt

A u. B sind an der originär gewerblich tätigen Y-OHG, die ihren Sitz in Duisburg hat, zu je 1/2 beteiligt. Ihre Anteile betragen je 30.000 €.

A veräußert seinen Anteil an C am 01.07.08 für 50.000 €.

Sein Kapitalkonto beträgt handelsrechtlich ebenfalls 30.000 € (wonach sich sein Stimmrecht, Gewinn- und Liquidationsanteil, etc. richtet). Steuerrechtlich müssen die tatsächlichen Anschaffungskosten des C berücksichtigt werden.

b) Lösung

Der Mehrpreis muss zur Vermeidung der nochmaligen Versteuerung der von A aufgedeckten stillen Reserven (Veräußerungsgewinn) in einer positiven Ergänzungsbilanz des C ausgewiesen werden.

Aktiva		Ergänzungsbilanz für C zum 01.07.08		Passiva
Mehrwert unb. Grundstück	11.000 €	Mehrkapital C	20.000 €	
sonst. abnutzb. Anlageverm.	3.000 €			
Geschäftswert	6.000 €			
	<u>20.000 €</u>			<u>20.000 €</u>

Die Ergänzungsbilanzen sind solange fortzuführen, bis die Mehr- oder Minderwerte verbraucht sind.

53 **d) Sonderbilanzen (bei PersGes)**

- Das Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft wird nicht nur durch die im Gesamthandsvermögen der Gesellschafter stehenden Wirtschaftsgüter gebildet.

Vielmehr zählen hierzu nach ständiger Rechtsprechung auch die Wirtschaftsgüter, die nur einem Gesellschafter ganz oder teilweise gehören, wenn sie dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Gesellschafters zu dienen.

54 **Hinweis auf die Ausführungen zum steuerlichen Betriebsvermögen auf den Seiten 23 ff.**

- Erfasst werden in der Sonderbilanz insbesondere:
 - Das Sonderbetriebsvermögen I und/oder II des Gesellschafters einschließlich der damit im Zusammenhang stehenden Sonderbetriebsausgaben und Sonderbetriebseinnahmen
 - und die
 - Sondervergütungen i.S.d. §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG des Gesellschafters für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, soweit diese bei der Ermittlung des Handels- und Steuerbilanzgewinns der Gesellschaft als Aufwand angesetzt worden sind

55 **■ Die Sonderbilanz ist eine reine Steuerbilanz (Ableitung aus der Handelsbilanz entfällt, da kein konkreter HB-Ansatz vorhanden ist!). Die sich insoweit aus §141 AO ergebende Buchführungspflicht ist von der Mitunternehmerschaft und nicht von dem einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) zu erfüllen (BFH, BStBl 1992 II, S. 797).**

Bei der Bilanzierung und Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter sind die allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätze einschließlich der GoB zu beachten.

56 **Bilanzierungskonkurrenz:**

- Hinsichtlich der Frage der Zurechnung von WG, die zum Betriebsvermögen eines eigenen Betriebs des Mitunternehmers gehören, die aber von dem Gesellschafter der Gesellschaft zur Nutzung überlassen werden vgl. BFH, BStBl 1979 II S. 750.

Hiernach war im Falle der Bilanzierungskonkurrenz die Mitunternehmerschaft vorrangig, d.h., die Zuordnung der WG erfolgte zum Sonderbetriebsvermögen I der PersGes. Der o.a. BFH vertrat die Auffassung, die Vorschrift des §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei nicht nur **Qualifikationsnorm**, sondern für alle Mitunternehmer **auch** gleichzeitig **Zurechnungsnorm**.

Bilanzierungskonkurrenz zwischen Eigenbetrieb und Sonderbetrieb:

57

§15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

als Zurechnungsnorm

und/oder

als Qualifikationsnorm

In welcher Bilanz wird das WG erfasst?

Als gewerbliche Einkünfte (Subsidiaritätsthese)!

Bestimmt §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Zuordnung der WG zum **Sonderbetriebsvermögen der nutzenden Pers-Ges?**

Was ist, wenn bereits woanders eine Bilanzierung möglich oder zwingend vorzunehmen ist und damit bereits gewerbliche Einkünfte vorliegen?

Bilanzierungskonkurrenz bei Schwester-PersGes:

58

Durch Urteile vom 16.06.1994 (BStBl 1996 II S. 82) und 22.11.1994 (BStBl 1996 II S. 93) hat der BFH entschieden, dass WG, die eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte PersGes an eine ganz oder teilweise personenidentische PersGes (**Schwestergesellschaft**) vermietet, zum Betriebsvermögen der vermietenden PersGes gehören. Somit können diese WG **nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden PersGes** behandelt werden; vgl. auch BMF vom 28.04.1998, BStBl. 1998 I, 583.

Mit diesen Entscheidungen hat der BFH den Zurechnungscharakter des §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG eingeschränkt und jedenfalls für bestimmte Fälle die **Qualifikationsnorm** in den **Vordergrund** gestellt, die besagt, **dass §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG nur zu bemühen ist, wenn nicht bereits anderweitig BV gegeben ist.**

Bilanzierungskonkurrenz bei mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung:

59

Darüber hinaus hat der BFH in gleicher Weise zur **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** mit Urteil vom 23.04.1996 (BStBl 1998 II S. 325) entschieden, dass im Falle einer **Bilanzierungskonkurrenz** zwischen einer Betriebsaufspaltung und Sonderbetriebsvermögen die Erfassung der WG als Betriebsvermögen einer **Besitzgesellschaft Vorrang** vor der Bilanzierung als Sonderbetriebsvermögen bei der Betriebsgesellschaft hat.

Hinsichtlich der **Schwester-PersGes** und der **mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung** vgl. das BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I S. 583. Vgl. auch Schmidt, 26. Auflage 2007, Rz 534 ff. zu § 15 EStG.

Vgl. auch H 15.8 Abs. 1 EStH „Vermietung zwischen Schwester-PersGes.

Korrespondierende Bilanzierung:

60

- Zwischen der steuerlichen Gesamthandsbilanz der Gesellschaft (abgeleitet aus der Handelsbilanz) und der Sonderbilanz des jeweiligen Gesellschafters ist grds. eine korrespondierende Bilanzierung erforderlich. Aufgrund dieser **Sonderbilanzen** ist für jeden Gesellschafter gem. §5 EStG i.V.m. §4 Abs. 1 EStG ein Betriebsvermögensvergleich durchzuführen (BFH, BStBl 1991 II S. 401).

- Die Sonderbetriebsausgaben und die Sonderbetriebseinnahmen sind in einer Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung des Gesellschafters darzustellen.

Diese sind auch (verfahrensrechtlich) im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung (§§179, 180 AO) zu erfassen.

61 **Sonderbetriebsausgaben:**

- Sonderbetriebsausgaben sind in entsprechender Anwendung des §4 Abs 4 EStG alle Aufwendungen, die durch das Sonderbetriebsvermögen veranlasst sind (**H 4.7 EStH „Sonderbetriebsausgaben“**). Dazu gehören alle Aufwendungen, die mit dem Erwerb, der Nutzung oder der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens zusammenhängen. Ferner gehören dazu auch alle Aufwendungen, die mit der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft im Zusammenhang stehen.

62 **Sonderbetriebsausgaben sind insbesondere:**

- Bei einem überlassenen Gebäude, die AfA, Grundsteuer, Versicherung, Reparaturen, etc.,
- Zinsen für Schulden, die notwendiges passives Sonderbetriebsvermögen sind
- Aufwendungen im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Tätigkeiten im Dienste der PersG (§15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbsatz EStG),
- Kosten eines Zivilprozesses gegen einen anderen Gesellschafter,
- Verluste aus einer betrieblich veranlassten Bürgschaft für Verbindlichkeiten der PersGes,
- Mietzahlungen des Gesellschafters an den Grundstückseigentümer, wenn der Gesellschafter das Grundstück an die PersGes untervermietet; die von der PersGes an den Gesellschafter gezahlten Mieten sind Sonderbetriebseinnahmen.

63 **Sonderbetriebseinnahmen:**

Sonderbetriebseinnahmen sind alle Einnahmen, die mit dem Erwerb, der Nutzung oder der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens oder mit der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zusammenhängen (H 4.7 EStH „Sonderbetriebseinnahmen“).

- Soweit ein Grundstück in der Sonderbilanz (als gewillkürtes Betriebsvermögen) ausgewiesen ist, sind die auf die Fremdvermietung entfallenden Mieterträge als Sonderbetriebseinnahmen zu qualifizieren.
- Sämtliche Vergütungen im Sinne des §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 zweiter Halbsatz EStG (Gehalt, Zinsen für überlassenes Darlehen und Mieteinnahmen für an die Personengesellschaft vermietete Wirtschaftsgüter).

64 **e) Zusammenfassung von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanz**

- Das steuerliche Betriebsergebnis der Personengesellschaft kann nur einheitlich durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt werden, da die zum betrieblichen Gesamthandsvermögen und die zum Sondervermögen gehörenden Wirtschaftsgüter eine Einheit bilden
(2. Stufe der Gewinnermittlung, vgl. Schaubild auf Seite 25)

- 65 ■ Die **herrschende Meinung** in der Literatur geht davon aus, dass zur Ermittlung des steuerlichen Betriebsergebnisses keine Gesamtbilanz zu erstellen ist, sondern die Ergebnisse der Steuerbilanz der Gesellschaft nebst Ergänzungsbilanzen und der Sonderbilanzen der einzelnen Gesellschafter – mit **korrespondierender Bilanzierung** – zu **addieren** sind.

Eine Konsolidierung von Gesellschaftsbilanz und Sonderbilanzen wie bei einem Konzern, findet nach herrschender Meinung also nicht statt.

- Zur Ermittlung der stpfl. Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb müssen demnach der auf ihn entfallende, aus der Gesellschaftsbilanz und Ergänzungsbilanz abgeleitete Gewinnanteil und das Ergebnis einer etwaigen Sonderbilanz zusammengefasst werden.

5. Stufen der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

1. Stufe	
Personengesellschaft	Gesellschafter
Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz	
+/- steuerrechtlicher Korrekturen (z. B. Firmenwert, Disagio, Rückst. für drohende Verluste, steuerliches Zuschreibungsgebot)	
= Steuerbilanzgewinn der Gesamthand	
+ nichtabziehbare Betriebsausgaben (§4 (5) EStG)	
- steuerfreie Erträge (z. B. InvZulage)	
= korrigierter Steuerbilanzgewinn der Gesamthand	= Gewinnanteil
+/- Ergänzungsbilanzerfolg	+/- Ergänzungsbilanzerfolg
= steuerlicher Gesamterfolg der Gesamthand	= Gewinn- (oder Verlust-) Anteil insgesamt
2. Stufe	
Steuerlicher Gesamterfolg der Gesamthand	
+/- Sonderbilanzerfolg	+/- Gewinn/Verlust aus den Sonderbilanzen
= Steuerlicher Gesamterfolg der Mitunternehmerschaft	= Einkünfte aus Gewerbebetrieb
= Basis für die Berechnung der Gewerbesteuer	= Basis für die Berechnung der ESt

B. Übertragung

I. Übertragung (nach dem 31.12.2000) von Einzel-WG der PersGes auf den Gesellschafter und umgekehrt

- §6 Abs. 5 S. 3 – 5 EStG; vgl. hierzu R 6.15 EStR und H 6.15 EStH „Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern“:

Fremdübliche Geschäfte, die nach den allgemeinen Regelungen über Veräußerungsgeschäfte abgewickelt werden, fallen **nicht** unter §6 Abs. 5 S. 3 EStG. Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen.

Das sog. **Buchwertprivileg** umfasst die bereits dargestellten letzten 3 Fallmöglichkeiten! Auch hier muss zwingend der Buchwert angesetzt werden (kein Wahlrecht).

67 Tauschvorgänge:

- Nach der neueren BFH-Rechtsprechung des BFH ist bei der **Übertragung** eines WG's gegen **Gewährung von Gesellschaftsrechten** ein tauschähnlicher Umsatz anzunehmen. Bei einem Tausch wäre aber gem. § 6 Abs. 6 S. 1 EStG der gemeine Wert anzusetzen, d.h., die stillen Reserven müssten aufgedeckt werden.

Es war deshalb strittig, ob § 6 Abs. 6 S. 1 EStG der Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 3 EStG voring. Mit BMF-Schreiben vom 07.06.2001 (BStBl I S. 367) ist bereits klargestellt worden, dass § 6 Abs. 5 S. 3 EStG als lex specialis den allgemeinen Regeln über die Gewinnrealisierung bei Tauschvorgängen vorgeht. Überträgt also ein Mitunternehmer z.B. aus seinem Betriebsvermögen ein einzelnes WG in das Gesamthandsvermögen einer Mitunternehmerschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten, so ist die Übertragung zwingend mit dem Buchwert vorzunehmen. Vgl. auch § 6 Abs. 6 S. 4 EStG in der Fassung des UntStFG, wonach durch die Einfügung des Satzes 4 der Vorrang des § 6 Abs. 5 EStG gesetzlich klargestellt worden ist.

! Hinweis:

§ 6 Abs. 5 EStG i.d.F. des UntStFG gilt als zweiter Versuch zur „Wiedereinführung des alten Mitunternehmer-Erlasses“.

1. Übersicht über die Überführung und die Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern bei PersGes:

68

aus dem	in das	bis 1998	1999/2000	ab 2001
BV	SBV desselben Stpfl und umgekehrt	<i>Buchwert, wahlweise TW (MU-Erl. Tz. 67, 79)</i>	<i>Buchwert § 6 (5) S. 2</i>	Buchwert § 6 (5) S. 2
SBV	anderes SBV desselben Stpfl	<i>Buchwert, wahlweise TW (MU-Erl. Tz. 67, 79)</i>	<i>Buchwert § 6 (5) S. 2</i>	Buchwert § 6 (5) S. 2
BV des MU	Gesamthandsvermögen (GHV) der MU-Schaft und umgekehrt	<i>Buchwert, TW, Zwischenwert (MU-Erl., Tz. 55, 77)</i>	<i>Teilwert § 6 (5) S. 3 EStG</i> <i>StEntlG</i>	Buchwert* § 6 (5) S. 3 EStG StSenkG
GHV	SBV des MU bei derselben MU-Schaft und umgekehrt	<i>Buchwert, TW oder Zwischenwert (MU-Erl., Tz. 33, 26)</i>	<i>Teilwert § 6 (5) S. 3</i> <i>StEntlG</i>	Buchwert* § 6 (5) S. 3 StSenkG

SBV	SBV eines anderen MU bei derselben MU-Schaft	<i>Buchwert</i> (MU-Erl. Tz. 38)	<i>Teilwert</i> §6 (5) S. 3 <i>StEntlG</i>	Buchwert** §6 (5) S. 3 StSenkG
-----	---	---	--	---

* (Übertragung unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten

** (unentgeltliche Übertragung)

2. Unentgeltliche Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen (ab 2002), §6 Abs. 3 EStG (H 6.14 EStH)

- §6 Abs. 3 EStG hat die früheren Regelungen des §7 Abs. 1 EStDV übernommen. Es bleibt dabei, dass bei der **unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils** bei dem Erwerber die **bisherigen Werte anzusetzen sind (Buchwertübertragung)**. Da stille Reserven nicht aufgedeckt werden, unterbleibt eine Besteuerung. Der Rechtsnachfolger ist gem. §6 Abs. 3 S. 3 EStG an diese Werte gebunden.

69

Die o.a. Vorschrift gilt für die Erbfolge und die vorweggenommene Erbfolge.

- Hinsichtlich der Realteilung in betrieblichen Einheiten vgl. Schmidt, Rz. 475 zu §6 Abs. 3 EStG, wonach die Anwendung des §6 Abs. 3 EStG entbehrlich ist, da §16 Abs. 3 EStG nunmehr eigenständige Regelungen enthält, die sämtliche Umstrukturierungsmaßnahmen abdecken.
- Nach der Rechtsprechung des BFH (u. a. BStBl 1995 II S. 890) ist unter Mitunternehmeranteil die bruchteilsmäßige Beteiligung am Gesellschaftsvermögen unter **Einbeziehung sämtlicher WG des Sonderbetriebsvermögens** zu verstehen, soweit diese für die Führung des Betriebs von Bedeutung sind.

70

Daher erfordert eine steuerneutrale **unentgeltliche Übertragung eines gesamten Mitunternehmeranteils** auch die Übertragung der für die Mitunternehmerschaft wesentlichen WG des Sonderbetriebsvermögens, die vom Rechtsnachfolger in seiner Sonderbilanz ebenfalls mit dem Buchwert fortzuführen sind; vgl. Schmidt, Rz. 477 zu §6 EStG. Vgl. nunmehr BMF vom 03.03.2005, Rz. 4 – 8 (BStBl I S. 458); H 6.14 EStH 2005!

- Hinweis auch auf die **ergänzende Fassung** des §6 Abs. 3 EStG i.d.F. des UntStFG (vgl. Schmidt, Rz. 473 / 483 zu §6 Abs. 3 EStG), wonach u. a. auch die unentgeltliche Übertragung eines **Bruchteils eines Mitunternehmeranteils** auf eine natürliche Person sowie die unentgeltliche Aufnahme einer natürlichen Person in ein bestehendes Einzelunternehmen zu Buchwerten erfolgen muss (gilt ab VZ 2002).

71

In den Fällen der Übertragung nur eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S.d. §6 Abs. 3 S. 2 EStG, stellt sich die Frage, wie eine Übertragung oder evtl. Zurückbehaltung von Sonder-BV zu behandeln ist. Hierzu wird auf die verschiedenen Fallgestaltungen in den Rz. 9 – Rz. 22 des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 verwiesen.

Der Übernehmer muss nach §6 Abs. 3 S. 2 EStG und Rz. 24 des BMF-Schreibens vom 03.03.2005 ggf. eine fünfjährige Beibehaltungsfrist einhalten (vgl. auch Schmidt, Rz 481 zu §6 Abs. 3 EStG).

3. Übertragung von Wirtschaftsgütern aus Gesamthandsvermögen in . . .

2

72

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
1. das Sonderbetriebsvermögen durch a) entgeltliche Veräußerung an einen Mitunternehmer	Gewinnrealisierung in vollem Umfang bei der PersGes, wenn Veräußerung wie unter fremden Dritten erfolgt. WG bleibt Betriebsvermögen (Sonder-BV), entgeltlicher Vorgang beim Mitunternehmer. Gewinnrealisierung unverändert ab 1999: Rechtsträgerwechsel bzw. vollentgeltliche Veräußerung!	Tz. 29, 30, 31 alter MU-Erlass §6 Abs. 5 S.3 EStG BMF vom 07.06.2001 Nr. 3, BStBl I S. 367
Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
b) Übertragung gegen Minderung der Gesellschaftsrechte	Tauschähnlicher Umsatz. Der Mitunternehmer, auf den das WG übergeht, kann es mit dem Buchwert oder dem TW des hingegebenen WG oder einem Zwischenwert bewerten (Wahlrecht). WG bleibt Betriebsvermögen. Gewinnrealisierung nur in Höhe der Differenz zwischen dem im Sonderbetriebsvermögen angesetzten Wert und dem Buchwert der PersGes. ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel! ab 2001: es ist zwingend der Buchwert anzusetzen! §6 Abs. 5 S.3 EStG geht als lex specialis §6 Abs. 6 S.1 EStG vor!	Tz. 32-34 MU-Erlass bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S.3 EStG i.d.F. des StEntlG §6 Abs. 5 S.3 Nr. 2 EStG i.d.F.d. UntStFG, BMF vom 07.06.2001 Nr. 1, BStBl I S. 367

c) Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und sonstiges Entgelt

Veräußerungsvorgang bei PersGes, Gewinnrealisierung, soweit Übertragung gegen sonst. Entgelt, entgeltlicher Erwerb beim Mitunternehmer nur anteilig. Soweit gegen Minderung von Ges.-rechten wie b) wenn rechnerischer Anteil am WG dem Kapitalkonto des Mitunternehmers belastet wird.
ab 1999:
Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel
ab 2001:
Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen!

Tz. 35 MU-Erlass
bis 31.12.1998

§6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG
BMF vom 07.06.2001 Nr. 4, BStBl I S. 367
H 140 Abs. 4 EStH „teilentgeltliche Übertragung“

73

2

noch Übertragung von Wirtschaftsgütern aus **Gesamthandsvermögen** in

Sachverhalt		steuerliche Beurteilung	Fundstelle
2.	das Privatvermögen eines Mitunternehmers durch	Überblick	Tz. 40 alter MU-Erlass
a)	entgeltliche Veräußerung	Gewinnrealisierung in vollem Umfang, wenn Veräußerung wie unter fremden Dritten erfolgt, ggf. Anwendung des §6b EStG	Tz. 41 MU-Erlass
b)	unentgeltliche Übertragung	Kein tauschähnlicher Umsatz, es liegt eine Entnahme vor. Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen TW und Buchwert. Das gilt auch, wenn die Veräußerung mit einer Minderung der Gesellschaftsrechte verbunden ist.	Tz. 42, 43 MU-Erlass §6 Abs. 1 Nr. 4 EStG
c)	Veräußerung unter dem wahren Wert	Es handelt sich um eine „verdeckte Entnahme“, Entnahme mit Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen TW und Buchwert.	BFH, BStBl 1982 II S. 751, BStBl 1986 II S. 17

74

noch Übertragung von Wirtschaftsgütern aus **Gesamthandsvermögen** in

75

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
3. anderes Betriebsvermögen eines Mitunternehmers durch	Überblick	Tz. 75 alter MU-Erlass
a) entgeltliche Veräußerung	Gewinnrealisierung in Höhe des Unterschieds zwischen Veräußerungserlös und dem Buchwert des WG Gewinnrealisierung unverändert auch ab 1999, da keine unentgeltliche Veräußerung vorliegt:	Tz. 76 MU-Erlass BFH, BStBl 1976 II S. 744, BStBl 1986 II S. 53 §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStFG trifft nicht zu, BMF vom 07.06.2001 Nr. 3, BStBl I S. 367

76

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
b) Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten	<i>Tauschähnlicher Vorgang. In der Bilanz des Betriebs, in den das WG eingebracht wird kann der Buchwert, der TW oder ein Zwischenwert angesetzt werden (Wahlrecht). Gewinnrealisierung bei PersGes in Höhe der Differenz zwischen dem dort angesetzten Wert und dem Buchwert.</i> ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel! ab 2001: es ist zwingend der Buchwert anzusetzen! §6 Abs. 5 S. 3 EStG geht als lex specialis §6 Abs. 6 S. 1 EStG vor!	Tz. 77 MU-Erlass bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStFG BMF vom 07.06.2001 Nr. 1, BStBl I S. 367

c) Übertragung gegen Minderung von Gesellschaftsrechten und sonstiges Entgelt

Veräußerungsvorgang bei PersGes, Gewinnrealisierung soweit Übertragung gegen sonst. Entgelt, entgeltlicher Erwerb beim Einzelunternehmen des Mitunternehmers nur anteilig. Soweit gegen Minderung von Ges.-rechten wie b), wenn die nicht durch den Kaufpreis gedeckte Minderung des Gesellschaftsvermögens dem Kapitalkonto des Gesellschafters belastet wird.

ab 1999:

Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel

ab 2001:

Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen!

Tz. 78 MU-Erlass
bis 31.12.1998

§6 Abs. 5 S. 3 EStG

i.d.F. des StEntlG

§6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG i.d.F.
des UntStFG
BMF vom 07.06.2001 Nr. 4,
BStBl I S. 367

77

2

4. Übertragung eines WG aus dem Sonderbetriebsvermögen in:

	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
1.	das Gesamthandsvermögen durch	Überblick	Tz. 21 alter MU-Erlass
a)	entgeltliche Veräußerung	Gewinnrealisierung in vollem Umfang beim veräußernden Mitunternehmer, wenn die Veräußerung wie unter fremden Dritten erfolgt. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es nicht an. Entgeltlicher Erwerbsvorgang bei der PersGes Gewinnrealisierung unverändert ab 1999: Rechtsträgerwechsel bzw. vollentgeltliche Veräußerung!	Tz. 22, 23 MU-Erlass BFH, BStBl 1977 II S. 415 §6 Abs. 5 S. 3 EStG BMF vom 07.06.2001, Nr. 3, BStBl I S. 367

78

79	b) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	<i>Tauschähnlicher Vorgang. Erhöhung des Vermögens der PersGes, Gutschrift auf dem Kapitalkonto des einbringenden Gesellschafters, die PersGes kann das WG mit dem Buchwert oder dem TW oder einem Zwischenwert ansetzen (Wahlrecht). Gewinnrealisierung im Sonderbetriebsvermögen i.H.d. der Differenz zwischen dem im Gesamthandsvermögen angesetzten Wert und dem Buchwert des WG.</i> ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel! ab 2001: es ist zwingend der Buchwert anzusetzen! § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ist vorrangig vor § 6 Abs. 6 S. 1 EStG!	Tz. 24-27 MU-Erlass BFH, BStBl 1976 II S. 748 analog bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG i.d.F.d. UntStFG, BMF vom 07.06.2001, Nr. 1
80	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
	c) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstiges Entgelt	Veräußerungsvorgang beim Mitunternehmer und entgeltlicher Erwerb bei der PersGes nur in Höhe des rechnerischen Anteils. Ansatz für die Gewährung von Ges.-rechten mit Buch-, Teil- oder Zwischenwert, Gewinnrealisierung soweit Übertragung gegen sonstiges Entgelt (wie b). ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel ab 2001: Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen!	Tz. 28 MU-Erlass bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F.d. StEntlG §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 2 EStG i.d.F. des UntStFG, BMF vom 07.06.2001 Nr. 4!

Noch: Übertragung eines WG aus dem Sonderbetriebsvermögen in:

	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
2.	anderes Sonderbetriebsvermögen derselben PersGes durch	Überblick	Tz. 36 alter MU-Erlass

81

2

a) **entgeltliche Veräußerung**

Gewinnrealisierung beim veräußernden Gesellschafter in Höhe des Unterschieds zwischen dem Veräußerungserlös und dem Buchwert des WG, AK des erwerbenden Mitunternehmers

ab 1999 unverändert: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel (1999 – 2000) bzw. vollentgeltliche Veräußerung!

Tz. 37 MU-Erlass
BFH, BStBl 1967 III S. 499,
BStBl 1978 II S. 191
§6 Abs. 5 S. 3 EStG
i.d.F. UntStFG trifft nicht zu,
BMF vom 07.06.2001, Nr. 3,
BStBl I S. 367

	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
	b) unentgeltliche Übertragung	Keine gewinnrealisierende Entnahme, wenn WG unentgeltlich auf einen Mitunternehmer übertragen wird, der es der PersGes weiterhin zu Nutzung überlässt. Der Übernehmer hat die Buchwerte fortzuführen und kann ggfs. anfallende Nebenkosten noch als Betriebsausgaben berücksichtigen. ab 1999: Gewinnrealisierung (Rechtsträgerwechsel) ab 2001: es ist zwingend der Buchwert anzusetzen!	Tz. 38 MU-Erlass BMF-Schreiben vom 9.7.1993 bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG, §6 Abs. 4 EStG §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 3 EStG i.d.F. d. UntStFG

82

83	c) teilweise unentgeltliche Übertragung	<i>weitere betriebliche Nutzung durch die PersGes, Gewinnrealisierung beim veräußernden Gesellschafter in Höhe der Differenz zwischen Veräußerungspreis und dem anteilig auf den Veräußerungspreis entfallenden Buchwert des WG, Ansatz beim Erwerber mit dem Erwerbspreis zzgl. des anteilig auf den unentgeltlich erworbenen Teil des WG entfallenden Buchwerts</i> ab 1999: Gewinnrealisierung (Rechts-trägerwechsel)! ab 2001: Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen!	Tz. 39 MU-Erlass bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG BMF vom 07.06.2001 Nr. 4, BStBl I S. 367
----	---	--	---

noch: Übertragung eines WG aus dem Sonderbetriebsvermögen in:

84	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
3.	das Privatvermögen eines Mitunternehmers, weil		
	a) das WG nicht mehr der PersGes zur Nutzung überlassen wird	Entnahme mit Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem TW und dem Buchwert	Tz. 44 alter MU-Erlass
	b) der Gesellschafter aus der PersGes ausscheidet	Entnahme, Realisierung der stillen Reserven im Rahmen des §16 EStG auch, wenn WG weiterhin von der PersGes betrieblich genutzt wird (z. B. aufgrund eines Miet- oder Pachtvertrages)	Tz. 44 MU-Erlass
85	c) der Tod des Gesellschafters ohne Nachrücken des Erben, der das WG des Sonderbetriebsvermögens erhält	Entnahme des betreffenden verstorbenen Gesellschafters mit Gewinnrealisierung in Höhe der Differenz zwischen dem TW und dem Buchwert	BFH, BStBl 1975 II S. 580, BFH, BStBl 1994 II S. 227

4.	anderes Betriebsvermögen des Mitunternehmers, z. B. weil Nutzung durch PersGes beendet wird	Keine Entnahme, Gewinnrealisierende Entnahme nur, wenn Versteuerung der stillen Reserven nicht sichergestellt ist. ab 1999 unverändert: Übertragung muss zum Buchwert erfolgen!	Tz. 79 alter MU-Erlass, R 14 Abs. 2 EStR; §6 Abs. 5 S. 1, 2 EStG
----	---	---	--

5. Übertragung eines WG aus Privatvermögen eines Mitunternehmers in:

Sachverhalt		steuerliche Beurteilung	Fundstelle
1.	das Gesamthandsvermögen durch	Überblick	Tz. 45, 46 alter MU-Erlass
	a) entgeltliche Veräußerung	Gewinnrealisierung beim Gesellschafter in vollem Umfang, wenn der Fall des §17 EStG oder ein Spekulationsgeschäft i.S.d. §23 EStG vorliegt; Rechtsgeschäft ertragsteuerlich insgesamt AK bei der PersGes	Tz. 47, 48 MU-Erlass, BMF, BStBl 1981 S. 76: siehe auch BFH vom 3.5.1993, BStBl II S. 616/622
	b) Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	<i>bisher: Einlage des Gesellschafters. grds. keine Gewinnrealisierung (Folge: negative Ergänzungsbilanz für Mitunternehmer!).</i> Einbringung einer wesentlichen Beteiligung i.S.v. §17 EStG des Privatvermögens behandelt der BFH als tauschähn. Vorgang! Folge: Empfangende PersGes hat als AK für das eingebrachte WG dessen gemeinen Wert zu aktivieren und Gewinnrealisierung beim Einbringenden i.S.d. §17 EStG; vgl. auch Schmidt, Rz. 664-665a zu §15 EStG	Tz. 49 MU-Erlass, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG; Änderung durch neue BFH-Rechtsprechung, BFH vom 19.10.1998 – BStBl 2000 II S. 230 (Einbringung einer wesentl. Beteil. bei Gründung einer PersGes) vgl. auch §6 Abs. 6 S. 1 i.d.F. des StEntlG 99

86

87

2. **das Sonderbetriebsvermögen**

Übergangsregelung für alle WG: bei Einlage von WG vor dem 01.07.2000, es kann noch nach Tz 49 MU-Erlass verfahren werden!

BMF-Schreiben vom 29.03.2000, BStBl I S. 462, H 14 Abs. 1 EStH „PersGes“

Nutzungsüberlassung eines WG an die PersGes oder, wenn das WG der Beteiligung des Gesellschafters dient. **Es liegt eine Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 7 EStG i.V.m. R 14 Abs. 1 EStR vor.**

Tz. 50 MU-Erlass

§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG

6. Übertragung eines WG aus anderem Betriebsvermögen eines MU in:

88

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
1. das Gesamthandsvermögen der PersGes durch	Überblick	Tz. 51 alter MU-Erlass
a) entgeltliche Veräußerung	Gewinnrealisierung im Einzelunternehmen in vollem Umfang, wenn die Veräußerung wie unter fremden Dritten erfolgt. Erfassung der stillen Reserven muss sichergestellt sein. Das gilt nicht für die GewSt. Zum Zeitpunkt der Gewinnverwirklichung vgl. BMF, BStBl 1990 I S. 72. Realisierung des Gewinns auch bei Überführung des veräußerten WG in eine ausländische Betriebsstätte, wenn die Voraussetzungen der Tz 55 MU-Erlass vorliegen. Jedoch keine Gewinnrealisierung bei Veräußerung von WG aus einem Gewerbebetrieb an eine PersGes mit Einkünften nach § 13 oder § 18 EStG bei Abweichen des Kaufpreises vom Teilwert, vgl. BFH, BStBl 1989 II S. 187 – entgegen Tz. 54 MU-Erlass – !	Tz. 52, 53 u. 55 MU-Erlass § 6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. UntStFG trifft nicht zu, BMF vom 07.06.2001, Nr. 3

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
	ab 1999 unverändert: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel (1999 – 2000) bzw. vollentgeltliche Veräußerung (ab 2001). Die entgeltliche Veräußerung ist in §6 Abs. 5 EStG nicht aufgezählt!	
b) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschafts-rechten	Tauschähnlicher Umsatz. Wahlrecht zwischen erfolgsneutraler oder erfolgswirksamer Gestaltung (Fortführung der Buchwerte oder Neubewertung bis Teilwert). Wahlrecht muss in der Bilanz der PersGes ausgeübt werden. Gewinnrealisierung beim übertragenden Mitunternehmer in Höhe der Differenz zwischen dem von der PersGes angesetzten Wert und dem Buchwert. Erfassung der stillen Reserven muss sichergestellt sein. Kein Wahlrecht bei Überführung in ausländische Betriebsstätte, Tz. 55 MU-Erlass. Wahlrecht jedoch auch bei Überführung aus dem Gewerbebetrieb in das Betriebsvermögen einer PersGes mit Einkünften aus § 13 oder §18 EStG gem. BFH, BStBl 1989 II S. 187, entgegen Tz. 64 MU-Erlass! ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel! ab 2001: Es ist zwingend der Buchwert anzusetzen! § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ist vorrangig vor §6 Abs. 6 S. 1 EStG!	Tz. 56-63, 64, 65 alter MU-Erlass vgl. BFH, BStBl 1986 II S. 333 bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S. 3 EStG i.d.F. des StEntlG §6 Abs. 5 S. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des UntStFG, BMF vom 07.06. 2001, Nr. 1

noch: Übertragung eines WG aus anderem Betriebsvermögen eines MU in:

90

Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
das Gesamthandsvermögen der PersGes durch		
c) Übertragung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und sonstiges Entgelt	<i>Veräußerungsvorgang beim Einzelunternehmen des Mitunternehmers und entgeltlicher Erwerb bei PersGes nur anteilig. Im übrigen wie b), wenn die durch den Kaufpreis nicht gedeckte Erhöhung des Gesellschaftsvermögens dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird.</i> ab 1999: Gewinnrealisierung, da Rechtsträgerwechsel! ab 2001: Teilentgeltliche Übertragungen sind in eine voll entgeltliche und eine voll unentgeltliche Übertragung aufzuteilen!	Tz. 66 alter MU-Erlass bis 31.12.1998 §6 Abs. 5 S.3 EStG i.d.F. des StEntlG BMF vom 07.06. 2001, Nr. 4
91 2. Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers	Es handelt sich nicht um einen tauschähnlichen Vorgang, sondern um die Überführung von WG aus einem Betrieb in einen anderen Betrieb desselben Stpfl. Keine Entnahme; Überführung erfolgt zum Buchwert, da die Versteuerung der stillen Reserven gesichert ist. unverändert auch ab 1999: zwingend Buchwertfortführung!	Tz. 67 alter MU-Erlass §6 Abs. 5 S.2 EStG!

7. Sonstige Leistungen des anderen Betriebs für die PersGes

	Sachverhalt	steuerliche Beurteilung	Fundstelle
1.	entgeltliche Leistungen im Rahmen eines inländischen gewerblichen Betriebs des Mitunternehmers für die PersGes und zwar zu Bedingungen, die denen gegenüber fremden Dritten entsprechen	Es sind die vereinbarten Preise zugrunde zu legen. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist auf ein von der PersGes für Leistungen dieser Art gezahltes Entgelt nicht anzuwenden	Tz. 68 – 72 alter MU-Erlass
	z. B. Herstellung eines WG für die PersGes oder Dienst- oder Werkleistungen, die nicht zur Aktivierung eines WG führen		Tz. 68 MU-Erlass
2.	Leistung nicht gegen übliches Entgelt, sondern auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage	Bei Leistung gegen unübliches Entgelt Wahlrecht der Beteiligten zwischen Buch- oder Zwischenwert.	Tz. 69 MU-Erlass, vgl. auch Tz. 70-72 MU-Erlass

Ob ein genereller neuer MU-Erlass ergehen wird, bleibt abzuwarten!

II. Negatives Kapitalkonto – §15a EStG

Nach § 167 Abs. 3 HGB nimmt der Kommanditist am Verlust der KG nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil. Gegenüber den Gesellschaftsgläubigern haftet er gem. § 171 Abs. 1 HGB bis zur Höhe seiner Einlage unmittelbar; diese Haftung wird ausgeschlossen, soweit die Einlage geleistet ist.

Nach § 171 Abs. 4 HGB entspricht die Rückgewähr von Einlagen der Nichtleistung von Einlagen, so dass insoweit eine Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern begründet wird. Dies kann auch bei der unberechtigten Entnahmen von Gewinnanteilen der Fall sein. Sind einem Kommanditisten nach dem maßgebenden Verteilungsschlüssel Verlustanteile zuzurechnen, die über die geleistete Einlage hinausgehen, entsteht ein negatives Kapitalkonto, das nach § 169 HGB mit Gewinnen nachfolgender Geschäftsjahre wieder auszugleichen ist. Eine Verpflichtung zum Ausgleich des so entstandenen negativen Kapitalkontos besteht vorbehaltlich abweichend getroffener Vereinbarungen nicht. Das Steuerrecht folgt dieser handelsrechtlichen Beurteilung.

Nach dem Beschluss des GrS des BFH vom 10. 11. 1980 ist einem Kommanditisten i. S. d. vorstehend bezeichneten handelsrechtlichen Regelungen ein auf ihn nach dem allgemeinen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel entfallender Anteil am Verlust der KG einkommensteuerlich auch insoweit zuzurechnen, als dieser in der Steuerbilanz der KG zu einem negativen Kapitalkonto für den Kommanditisten führt.

Diese Grundsätze beziehen sich lediglich auf die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft. Davon unberührt bleibt die steuerliche Berücksichtigung etwaiger Gewinne und Verluste im Sonderbetriebsvermögen einschließlich der Vergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG des einzelnen Kommanditisten.

- 95 Bei der Prüfung der Frage, ob das Kapitalkonto eines Kommanditisten negativ ist, ist auf sein Kapitalkonto in der Steuerbilanz der KG einschließlich etwaiger, für ihn geführter Ergänzungsbilanzen abzustellen.

Praxishinweis: Fällt aus Anlass des Ausscheidens aus der KG oder der Auflösung der KG das durch Verluste entstandene negative Kapitalkonto weg, erzielt der Kommanditist insoweit einen Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i. S. d. § 16 EStG begünstigten Gewinn.

- 96 Wird das negative Kapitalkonto eines ausscheidenden Kommanditisten auf die übrigen Gesellschafter entschädigungslos übertragen, sind diesen nach § 52 Abs. 33 Satz 4 EStG entsprechende Verlustanteile, zuzurechnen. Die FinVerw vertritt dazu die Auffassung, dass die übernehmenden Gesellschafter die bei ihnen angewachsenen stillen Reserven aufzudecken und damit in eine Ergänzungsbilanz einzustellen haben. Danach kommt die Berücksichtigung eines Verlusts nur insoweit in Betracht, als der Stand des übernommenen negativen Kapitalkontos die anteiligen stillen Reserven übersteigt. Nur insoweit haben die verbleibenden Gesellschafter tatsächlich einen Verlust getragen.

1. Grundtatbestand des § 15a EStG

- 97 Nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG darf der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der KG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht, der Verlustanteil darf insoweit auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Danach ist grundsätzlich Voraussetzung, dass die KG als solche und damit auch die Haftungsbeschränkungen der Kommanditisten in das Handelsregister eingetragen sind; erst mit der Eintragung werden diese Haftungsbeschränkungen gem. § 172 Abs. 1 HGB wirksam. Bei einer neu errichteten KG greifen danach die Beschränkungen des § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich erst mit deren Eintragung in das Handelsregister

2. Anteil am Verlust der KG

- 98 Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb u. a. die Gewinnanteile eines Kommanditisten einer KG und die Vergütungen, die er von dieser für seine Tätigkeit im Dienst der KG oder für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

Grundlage für die Ermittlung des Verlustanteils des Kommanditisten ist danach die Steuerbilanz der KG, in der ausschließlich das Gesamthandsvermögen ausgewiesen wird und auf deren Ergebnis der maßgebende Schlüssel für die Gewinn- und Verlustverteilung anzuwenden ist. Dabei sind die Ergebnisse der für einzelne Kommanditisten ggf. geführten Ergänzungsbilanzen einzubeziehen. Dies hat zur Folge, dass die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, die steuerlich Privatvermögen sind, unberücksichtigt bleiben.

! Hinweis:

Verluste, die ein Kommanditist im Bereich seines Sonderbetriebsvermögens erleidet, sind danach unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig. Andererseits können die im Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewinne einschließlich der Vergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht als den Verlustanteil i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG mindernd berücksichtigt werden.

3. Begriff des Kapitalkontos

Der Gesetzgeber hat den Begriff des Kapitalkontos des Kommanditisten i. S. d. § 15a Abs. 1 EStG nicht definiert. In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH geht die FinVerw im BMF-Schreiben vom 30. 5. 1997 davon aus, dass sich dieses Kapitalkonto aus dem Kapitalkonto des Kommanditisten in der Steuerbilanz der Gesellschaft und dem Mehr- oder Minderkapital aus einer etwaigen Ergänzungsbilanz zusammensetzt.

99

Das Kapitalkonto des Kommanditisten in der Steuerbilanz ist aus der Handelsbilanz abzuleiten.

Nach § 167 i. V. m. § 120 Abs. 2 HGB umfasst das Kapitalkonto des Kommanditisten

- die erbrachte Kapitaleinlage.
- + über die Hafteinlage hinaus erbrachte Leistungen, wie z. B. weitergehende Pflichteinlagen,
- Zuschüsse zum Ausgleich von Verlusten.

Gewinnanteile sind nach § 167 Abs. 2 HGB dem Kapitalkonto nur solange gutzuschreiben, bis es den Betrag der ausbedungenen Einlage erreicht. Verluste sind vom Kapitalanteil abzuschreiben.

100

Gewinnanteile und Entnahmen werden bei derartigen Sachverhaltsgestaltungen regelmäßig auf einem weiteren Konto, das nicht selten als Darlehenskonto bezeichnet wird, ausgewiesen, auf dem damit die schuldrechtlichen Beziehungen zwischen KG und Kommanditisten dargestellt werden. Es gehört deswegen nicht zum steuerlichen Kapitalkonto.

Soweit Einlagen über die Hafteinlage hinaus zu leisten sind, werden diese vielfach gesondert als Kapitalrücklage ausgewiesen.

Wird hingegen neben dem „festen“ Kapitalkonto und etwaigen Rücklagekonten nur noch ein variables Gesellschafterkonto geführt, über das Entnahmen, Gewinn- und Verlustanteile und ggf. auch weitere Einlagen gebucht werden, handelt es sich bei einem Guthaben des Kommanditisten regelmäßig um ein Teil seines Kapitalkontos.

101

4. Maßgebendes Kapitalkonto

Für die Beantwortung der Frage, ob durch einen Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht, ist dessen Stand zum Schluss des Wirtschaftsjahres maßgebend. Dies ergibt sich aus § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG, in dem auf die Haftung des Kommanditisten zum Schluss des Wirtschaftsjahres abgestellt wird. Es handelt sich danach um den Stand des Kapitalkontos nach Berücksichtigung getätigter Entnahmen und Einlagen in das Gesamthandsvermögen, z. B. in die Kapitalrücklage oder zur Tilgung eines etwaigen Verlustvortrages, sowie nach Einbeziehung der Ergänzungsbilanz.

102

5. Erweiterter Verlustausgleich nach §15a Abs. 1 Satz 2

- 103 Nach § 171 Abs. 1 HGB haftet ein Kommanditist den Gesellschaftsgläubigern unmittelbar bis zur Höhe seiner Einlage. Diese Haftung wird jedoch insoweit ausgeschlossen, als die Einlage geleistet ist. In einem derartigen Fall können nach § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG Verlustanteile des Kommanditisten bis zu dem Betrag ausgeglichen und abgezogen werden, um den die im Handelsregister eingetragene Kommandit-Einlage die tatsächlich geleistete Einlage übersteigt, soweit dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht.

6. Nach § 15a Abs. 2 EStG verrechenbare Verluste

- 104 Soweit ein Verlust nach § 15a Abs. 1 EStG nicht ausgeglichen oder abgezogen werden kann, mindert er gem. § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. Damit werden diese nach § 169 Abs. 1 HGB zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos zu verwendenden und damit nicht entnahmefähigen Gewinne beim Gesellschafter steuerlich nicht belastet. Die Verlustverrechnung ist weder zeitlich noch der Höhe nach begrenzt.

➤ Beispiel

Für A, Kommanditist der X-GmbH & Co. KG, ist zum 31. 12. 03 ein verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a Abs. 2 EStG i. H. v. 100 000 € festgestellt worden. Für das Wirtschaftsjahr 04 ergibt sich folgender Gewinnanteil i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

Anteil am Gewinn	40 000 €
Gewinn aus teilweiser Auflösung der Ergänzungsbilanz	10 000 €
Tätigkeitsvergütung	100 000 €
Andere Sonderbetriebseinnahmen	50 000 €
Sonderbetriebsausgaben	70.000 €
Gewinnanteil i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	130.000 €

🔍 Lösung:

Es ist nur eine Verrechnung mit dem Gewinn der KG für zulässig. Somit kommt eine Verrechnung nur mit dem Gewinnanteil von 40 000 € zzgl. des Gewinns aus der Auflösung der Ergänzungsbilanz von 10 000 € i. H. v. insgesamt 50 000 € in Betracht, so dass zum 31. 12. 04 noch ein weiterer verrechenbarer Verlust von 50 000 € verbleibt und A für 04 mit einem Gewinn aus seiner Beteiligung an der X-GmbH & Co. KG von 80 000 € der ESt unterliegt.

7. Einlagenminderung

- 105 Nach den Vorstellungen des Gesetzgebers ist nicht auszuschließen, dass die Einschränkungen der Verlustberücksichtigung nach § 15a Abs. 1 EStG durch die vorübergehende Leistung von Einlagen umgangen wird. Aus diesem Grund wird in § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG bestimmt, dass bei Entstehen oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos durch Entnahmen – einer Einlagenminderung – dem Kommanditisten der Betrag dieser Einlagenminderung als Gewinn zuzurechnen ist, soweit nicht aufgrund dieser Entnahmen eine Haftung nach § 171 Abs. 1 HGB i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 2 EStG besteht oder entsteht.

➤ Beispiel

A, Kommanditist der X-GmbH & Co. KG, hat seine Kommanditeinlage von 100 000 € voll eingezahlt. Zum 31. 12. 01 hat sich ein negatives Kapitalkonto von 10 000 € ergeben, der verrechenbare Verlust wurde auf 10 000 € festgestellt. Im Laufe des Jahres 02 entnimmt A 75 000 €. Am Verlust des Jahres 02 ist A mit 20 000 € beteiligt. Danach ergibt sich zum 31. 12. 02 folgendes Kapitalkonto:

Vortrag 1.1.02	./. 10 000 €
Entnahme	75 000 €
Verlustanteil 02	30 000 €
Stand 31.12.02	./. 115.000 €

💡 Lösung:

Der Verlustanteil 02 führt zu einer Erhöhung des negativen Kapitalkontos und ist nach § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht abzugs- und ausgleichsfähig. Er erhöht den verrechenbaren Verlust auf nunmehr 40 000 €.

III. Gewerbesteuerentlastung

Nach der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 mit Wirkung ab 2008 eingefügten Vorschrift des § 4 Abs. 5b EStG gehört die GewSt zu den nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben. Deswegen wurde ab diesem Veranlagungszeitraum der Abzug der GewSt nach § 35 EStG mit dem 3,8fachen des GewSt-Messbetrags, jedoch begrenzt auf den Betrag der tatsächlich zu zahlenden GewSt, zugelassen. Durch das JStG 2008 wurde ebenfalls mit Wirkung ab 2008 die Ermittlung des Ermäßigungshöchstbetrags bei Bezug von sowohl positiven als auch negativen Einkünften aus anderen Einkunftsarten anderweitig geregelt.

106

Nach dem durch das Jahressteuergesetz 2008 in § 35 Abs. 1 EStG eingefügten Satz 2 ist der Ermäßigungshöchstbetrag nach folgender Formel zu bestimmen:

$$\frac{\text{Summe der positiven gewerblichen Einkünfte} \times \text{geminderte tarifliche Steuer}}{\text{Summe der positiven Einkünfte}}$$

Dadurch wird entgegen der bis einschl. Veranlagungszeitraum 2007 geltenden Regelung erreicht, dass Verluste aus anderen als den begünstigten Einkunftsarten auch dann zu einer Kürzung des Ermäßigungsanspruchs führen, wenn diese Verluste die positiven nicht begünstigten Einkünfte nicht übersteigen. Weiter wird nunmehr ausdrücklich bestimmt, dass zu den begünstigten gewerblichen Einkünften die der GewSt unterliegenden Gewinne und Gewinnanteile gehören, soweit die Vergünstigung nicht durch andere Vorschriften ausgeschlossen wird, wie dies in § 5a Abs. 5 EStG und § 18 Abs. 3 UmwStG ausdrücklich bestimmt wird.

107

➤ Beispiel:

An der X-GmbH & Co. KG sind die X-GmbH als Komplementärin sowie A, B und C als Kommanditisten beteiligt. Die Handelsbilanz zum 31. 12. 01 weist einen Gewinn von 600 000 € aus. Der X-GmbH ist am laufenden Ergebnis nicht beteiligt, ihr steht lediglich eine Haftungsvergütung i. H. v. 2 000 € zu, die als Aufwand verrechnet wird. Die Kommanditisten sind zu jeweils einem Drittel am Bilanzgewinn beteiligt. A bezieht eine als Aufwand verrechnete Tätigkeitsvergütung von 100 000 €. B hat der Gesellschaft gegen eine Miete von 100 000 € ein Grundstück überlassen. In diesem Zusammenhang sind ihm Aufwendungen (einschließlich AfA) i. H. v. 50 000 € entstanden, die in einer für ihn erstellten Sonderbilanz berücksichtigt wurden. Für C wird aus Anlass des Erwerbs der Beteiligung eine Ergänzungsbilanz geführt, aus der für 01 ein Aufwand von 100 000 € zu berücksichtigen ist. Die Steuerbilanz zum 31. 12. 01 weist danach unter Einbeziehung von Sonder- und Ergänzungsbil-

lanzen einen Gewinn von 852 000 € aus. Für 01 beträgt der Gewerbesteuermessbetrag 45 000 €. Zu beachten ist ferner, dass für C zum 31. 12. 2000 ein verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a Abs. 4 EStG i. H. v. 100 000 € festgestellt worden ist. Danach ergibt sich folgende steuerliche Gewinnverteilung für 01:

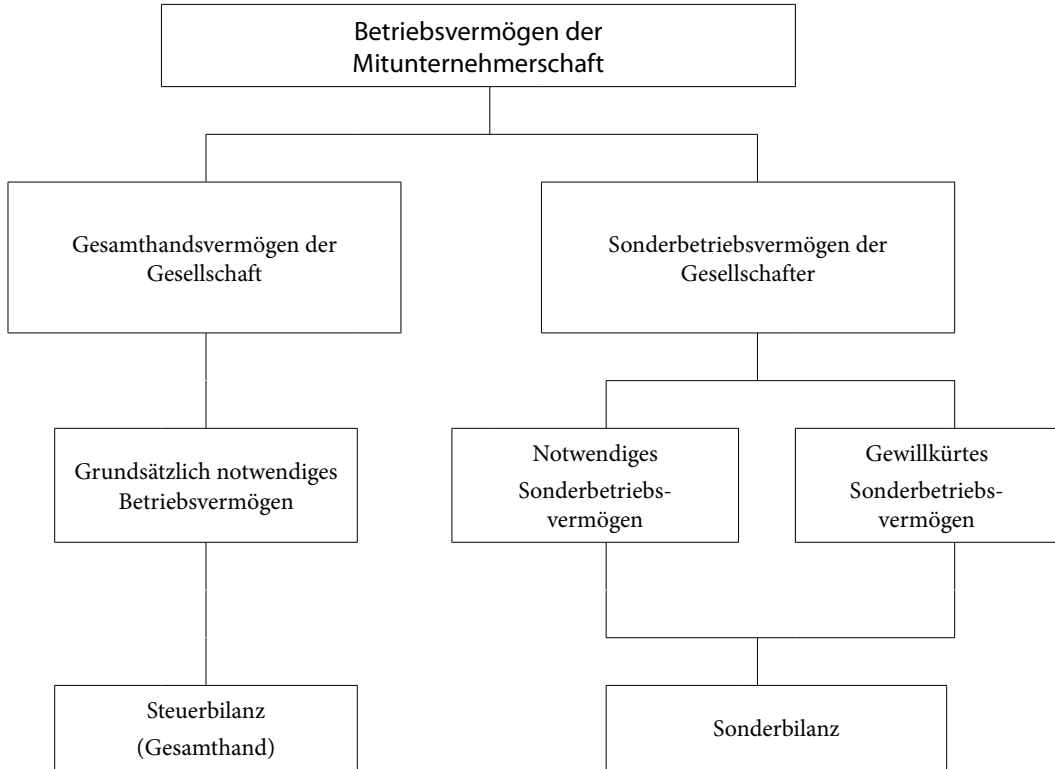
	Gesamt	X-GmbH	A	B	C
	€	€	€	€	€
Haftungsvergütung	2 000	2 000			
Tätigkeitsvergütung	300 000		300 000		
Miete	100 000			100 000	
Sonderbilanz	./ 50 000			./ 50 000	
Ergänzungsbilanz	./ 100 000				./ 100 000
Restgewinn	600 000	./	200 000	200 000	200 000
Summe	852 000	2 000	500 000	250 000	100 000

Der zugunsten C zu berücksichtigende verrechenbare Verlust berührt den Gewinn und damit die Gewinnverteilung der X-GmbH & Co. KG nicht. Er mindert jedoch den von C für 01 zu versteuernden Gewinnanteil von 100 000 €, so dass C im Ergebnis aus seiner Beteiligung für 01 keinen Gewinn zu versteuern hat.

- 108** Für die drei Kommanditisten ist damit ungeachtet des Ergebnisses der steuerlichen Gewinnverteilung ein Anteil von je $\frac{1}{3}$ an dem gegenüber der X-GmbH & Co. KG festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag festzustellen. Weder die Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG noch die aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen zu berücksichtigenden weiteren Besteuerungsgrundlagen berühren den Aufteilungsmaßstab des Gewerbesteuermessbetrags für die Anwendung des § 35 EStG. Jeder der drei Kommanditisten hat danach einen Einkommensteuerermäßigungsanspruch für 01 um 27 000 €. Dies würde z. B. auch dann zu gelten haben, wenn für B zum 1. 1. 01 ein verrechenbarer Verlust i. S. d. § 15a Abs. 2 EStG von 200 000 € festgestellt wurde, der mit
- 109** dem Anteil am Gewinn der KG zu verrechnen ist, so dass für 01 ein von ihm zu versteuernder Gewinn von 50 000 € verbleibt.

Die Ermäßigung ist nach § 35 Abs. 1 EStG nur auf die Einkommensteuer zu gewähren, die anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene begünstigte gewerbliche Einkünfte entfällt. Geht man im vorstehenden Beispiel davon aus, dass die drei Kommanditisten im Wesentlichen nur Einkünfte aus der Beteiligung an der X-GmbH & Co. KG beziehen, kann sich die Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei C überhaupt nicht auswirken.

IV. Betriebsvermögen der GmbH und Co. KG



Im Hinblick auf den Umfang des steuerlichen Gesamthandsvermögens der GmbH & Co. KG ergeben sich keine Besonderheiten gegenüber anderen Personengesellschaften. Eine Unterscheidung zwischen notwendigem und gewillkürtem Betriebsvermögen findet **nicht** statt, da die **GmbH & Co. KG im Gesamthandsvermögen kein gewillkürtes Betriebsvermögen haben kann**. Weiterhin stehen nach höchstrichterlicher Rechtsprechung die steuerrechtlichen Gewinnermittlungsgrundsätze über dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, so dass eine Zurechnung von handelsrechtlichem Gesamthandsvermögen zum Privatvermögen der Gesellschafter möglich ist, wenn für den Erwerb eines Wirtschaftsgutes jegliche betriebliche Veranlassung fehlt. Außerdem hat die steuerliche **Zurechnung von Wirtschaftsgütern zur GmbH & Co. KG**, in Abweichung zum handelsrechtlichen Ausweis, **Vorrang vor der Zurechnung zur Komplementär-GmbH**, so dass der Kapitalgesellschaft gehörende, aber der KG zur Nutzung überlassene Wirtschaftsgüter abweichend von der Handelsbilanz bei der KG als Sonderbetriebsvermögen zu bilanzieren sind.

110

1. Gesamthandsvermögen

a) Handelsrecht

- 111 Das Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft ist das Gesamthandsvermögen, §160 (2) i.V.m. §105 (3) HGB und §718 BGB. Als Gesamthandsvermögen versteht man das Eigentum der Gesellschafter, über das sie auch **nur gemeinschaftlich und daher zur gesamten Hand verfügen** können. Beim Gesamthandsvermögen handelt es sich regelmäßig um das zivilrechtliche Vermögen der Personengesellschaft, welches diese im eigenen Namen erworben hat. Im Hinblick auf §246 (1) HGB gehört das Gesamthandsvermögen grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft (Bilanzierungsgebot).

b) Steuerrecht

- 112 Zum notwendigen Betriebsvermögen der Personengesellschaft gehören grds. alle Wirtschaftsgüter, die im (zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen) Eigentum der Personengesellschaft stehen. Dabei kommt es grds. nicht darauf an, ob diese dem Betrieb der Personengesellschaft dienen. Es gilt der Grundsatz, dass eine Personengesellschaft nur über Betriebsvermögen verfügen kann. Den Begriff des gewillkürten Betriebsvermögens gibt es bei einer Personengesellschaft nicht, da gem. dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des §5 (1) EStG das vollständige handelsrechtliche Vermögen auch steuerlich auszuweisen ist.

Jedoch gehören Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens, die einem oder mehreren Gesellschaftern auf Dauer zu privaten Zwecken unentgeltlich überlassen worden sind, nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Die Entnahmegewinne und Entnahmen sind immer anteilig allen Gesellschaftern zuzuordnen, da das überlassene Wirtschaftsgut weiterhin Eigentum der Gesellschaft darstellt. Anderslautende Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag sind nicht möglich.

- 113 Die mit dem steuerlichen Privatvermögen der Gesellschaft zusammenhängenden Aufwendungen stellen keine abziehbaren Betriebsausgaben dar, §4 (4) EStG.

c) Kapitalkonten der Gesellschafter

114 Komplementär

Gem. §161 (2) HGB i.V.m. §120 HGB bedarf es – wie beim Gesellschafter einer OHG – nur der Führung eines variablen Kapitalkontos.

In der Praxis werden jedoch regelmäßig ein Festkapitalkonto (Kapitalkonto I) sowie ein variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II) geführt. Während das Kapitalkonto I die Pflichteinlage erfasst, werden auf dem Kapitalkonto II die Gewinne, Verluste, Entnahmen und Einlagen gebucht.

Daneben besteht i.d.R. noch ein sog. Verrechnungskonto über welches u. a. Vergütungen des Komplementärs erfasst werden. Es stellt Schulden bzw. Forderungen der KG gegenüber dem Komplementär dar.

Kommanditist

115

Hinsichtlich des Gewinnanteils des Kommanditisten schreibt §167 (2) HGB vor, dass dieser seinem Kapitalanteil nur solange zugeschrieben wird, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht.

Sobald die **Einlage erbracht** ist, kann der Kommanditist am Ende des Geschäftsjahres nach §169 (1) S. 2 HGB die Auszahlung seines Gewinnanteils fordern. Lässt sich der Kommanditist seinen **Gewinnanteil nicht auszahlen** liegt kein Kommanditkapital, sondern eine **Verbindlichkeit der KG** gegenüber ihrem Kommanditisten vor. Es handelt sich für die **KG** um ein **Darlehenskonto** und für den **Kommanditisten** um eine **Darlehensforderung**.

An den Verlusten der KG nimmt der Kommanditist nur in Höhe seines Kapitalanteils und einer etwaigen ausstehenden Einlage teil, §167 (3) HGB. Dies gilt nach h.M. jedoch nur für einen sich ergebenden Liquidationsverlust. Der laufende Verlust kann beim Kommanditisten von seinem Kapitalanteil abgeschrieben werden, so dass unter Umständen sogar ein „negatives Kapitalkonto“ entsteht.

116

Ist der Kapitalanteil durch Verluste oder durch die Rückzahlung der Einlage unter die vereinbarte Einlage gesunken, dann kann der Kommanditist nicht die Auszahlung seines Gewinnanteils fordern. Der Gewinnanteil wird dann wieder zur Auffüllung der vereinbarten Einlage verwendet, §169 (1) S. 2, 2. HS HGB. Früher erhaltene Gewinne braucht der Kommanditist wegen späterer Verluste allerdings nicht zurückzuzahlen, §169 (2) HGB.

Handelsrechtlich sind für den Kommanditisten demnach zwei Konten zu führen:

117

- Ein Eigenkapitalkonto auf dem die vertraglich festgelegte Einlage und die Verluste verbucht werden.
- Außerdem ist ein weiteres Konto zu führen auf dem die laufenden Gewinne zu verbuchen sind, sobald der Habensaldo des Eigenkapitalkontos den Betrag der bedungenen Einlage erreicht hat. Da auf diesem Konto die Forderungen des Kommanditisten gegenüber der KG verbucht werden, hat dieses Konto aus Sicht der KG den Charakter eines Darlehenskontos. Gleichwohl wird es in der Praxis häufig fehlerhaft als Kapitalkonto II bezeichnet.

Kapitalkonto

- Einlage lt. Gesellschaftsvertrag, §§167 (2), 120 (2) HGB
- bei ausstehender Einlage: zzgl. lfd. Gewinne bis zur Höhe der bedungenen Einlage
- abzgl. Verluste

Darlehenskonto

- über die bedungene Einlage hinausgehende Gewinne

In der Praxis wird deshalb häufig eine Unterteilung des Kapitalanteils des Kommanditisten i.S.d. nachfolgenden Kontenmodells (= Vierkontensystem) vorgenommen:

118

- festes Kapitalkonto, i.d.R. die gesellschaftsvertraglich bedungene Pflichteinlage, von dem die Beteiligung am Jahresergebnis und Liquidationserlös sowie die Stimmrechte abhängen (Kapitalkonto I);
- durch Gesellschaftsvertrag auferlegte Bildung eines gemeinschaftlichen – im gleichen Verhältnis wie das Kapitalkonto I befindlichen – Gewinn- oder Kapitalrücklagekontos, das nicht einseitig kündbar ist und auf dem nicht entnahmefähige Gewinnanteile gebucht werden (Kapitalkonto II);

- Bildung eines Verlustvortragskontos, um das auch in Verlustsituationen „entnahmefähige“ Privatkonto bzw. das feste Kapitalkonto nicht zu schmälern (Kapitalkonto);
- Forderungs-, Darlehens- oder Verrechnungskonto, dem „entnahmefähige“ Gewinnanteile, Zinsen und eventuelle Tätigkeitsvergütungen zugeschrieben werden.

Kapitalkonto I

- Einlage lt. Gesellschaftsvertrag §§167 (2), 120 (2) HGB
- bei ausstehender Einlage: zzgl. lfd. Gewinne bis zur Höhe der bedungenen Einlage

Kapitalkonto II

- nicht entnahmefähige Gewinne
- Einlagen
- Entnahmen

Verlustvortrags-
bzw.
Kapitalkonto

Forderungs-, Darlehens- oder Verrechnungskonto

- „entnahmefähige“ Gewinnanteile
- Zinsen
- Tätigkeitsvergütungen

- 119 Darüber hinaus gibt es in der Praxis auch ein Dreikontensystem, bei dem der Kapitalanteil des Gesellschafters lediglich in zwei Konten – anstatt drei Konten – aufgeteilt wird.

Kapitalkonto I

- Einlage lt. Gesellschaftsvertrag, §§167 (2), 120 (2) HGB
- bei ausstehender Einlage: zzgl. lfd. Gewinne bis zur Höhe der bedungenen Einlage

Kapitalkonto II

- nicht entnahmefähige Gewinne
- Verluste
- Einlagen
- Entnahmen

Forderungs-, Darlehens- oder Verrechnungskonto

- „entnahmefähige“ Gewinnanteile
- Zinsen
- Tätigkeitsvergütungen

120 **Wichtig**

Forderungskonten der Gesellschafter stellen bei diesen Sonderbetriebsvermögen dar.

Eher selten ist ein Zweikontensystem mit Kapitalkonto I und II, aber ohne Verrechnungskonto anzufinden, da der Kommanditist stehen gelassene Gewinne, bei späteren Verlusten, die das Kapitalkonto unter die Hafteinlage mindern, nicht ohne Aufleben der Haftung der KG entziehen kann.

Kapitalkonto I

- Einlage lt. Gesellschaftsvertrag, §§167 (2), 120 (2) HGB
- bei ausstehender Einlage: zzgl. lfd. Gewinne bis zur Höhe der bedungenen Einlage

Kapitalkonto II

- Gewinne
- Verluste
- Entnahmen
- Einlagen

d) Entnahmerechte

Dem Kommanditisten steht kein gesetzliches Entnahmerecht zu. Für den Komplementär gelten keine Besonderheiten gegenüber dem OHG-Gesellschafter, §169 (1) S. 1 HGB. Der Kommanditist, der seine Einlage erbracht hat, kann jedoch am Ende des Geschäftsjahres die Auszahlung seines Gewinnanteils fordern, §169 (1) S. 2 HGB; i.d.R. wird der entnahmefähige Gewinnanteil auf einem Verrechnungskonto erfasst (Verbindlichkeit der KG).

121

Für ein kommendes Geschäftsjahr kann der Kommanditist die Auszahlung seines Gewinns nicht fordern, solange sein Kapitalanteil durch Verlust unter die Pflichteinlage herabgemindert ist, §169 (1) S. 2 HS HGB.

Folge: Gewinne des laufenden Geschäftsjahres sind dem negativen Kapitalkonto bis zur Höhe der bedungenen Einlage zuzuschreiben.

122

Bereits bezogene Gewinne aus vorherigen Geschäftsjahren braucht der Kommanditist wegen späterer Verluste jedoch nicht zurückzuzahlen, §169 (2) HGB. Dies gilt gerade auch dann, wenn die Gewinnanteile auf einem gesonderten Verrechnungskonto erfasst werden. Sie stellen dann Verbindlichkeiten der KG und Forderungen des Gesellschafters dar (Sonderbetriebsvermögen).

Werden dagegen Gewinne auf einem Kapitalkonto stehen gelassen, so beeinträchtigen zukünftig entstehende Verluste die Entnahmerechte des Kommanditisten.

2. Sonderbetriebsvermögen

Der BFH leitet den Begriff des Sonderbetriebsvermögens nicht aus §15 Abs. 1 Nr. 2, 2. HS EStG, sondern unmittelbar aus §§4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG ab (BFH v. 11.3.1992, BStBl II 1992, 797).

123

Deshalb können auch solche Wirtschaftsgüter zum Sonderbetriebsvermögen gehören, die der Personengesellschaft ohne Vereinbarung einer Vergütung i.S.d. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG überlassen werden.

Hintergrund des Rechtsinstitutes des Sonderbetriebsvermögens ist es, eine Gleichbehandlung zwischen einem Einzelunternehmer und dem Gesellschafter einer Personengesellschaft zu erlangen. Denn wie beim Einzelunternehmer auch, schlägt bei einer Personengesellschaft die Stellung des Gesellschafters in ebenso dominanter Form durch, da diese die Geschicke des Unternehmens bestimmen und auch die steuerrechtlichen Folgen der Gesellschaft tragen müssen.

Zum Sonderbetriebsvermögen gehören die **Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesellschaftsvermögen gehören**, aber die entweder

124

- einem Mitunternehmer allein gehören **oder**
- einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein Mitunternehmer, mehrere Mitunternehmer oder alle Mitunternehmer beteiligt sind **oder**
- einer neben der Mitunternehmerschaft bestehenden Gesamthandsgemeinschaft (z.B. GbR) gehören, an der ein Mitunternehmer, mehrere Mitunternehmer oder alle Mitunternehmer beteiligt sind

und

- die von dem Mitunternehmer, der Bruchteilsgemeinschaft oder der anderen Gesamthandsgemeinschaft der Mitunternehmerschaft zur Nutzung überlassen worden sind (Sonder-BV I) **oder** die der Beteiligung des Mitunternehmers bzw. der Mitunternehmerschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind (Sonder-BV II).

**Beachte**

Das Sonderbetriebsvermögen existiert nur steuerrechtlich. Handelsrechtlich ist der Begriff nicht existent, da zum Betriebsvermögen in diesem Sinne nur das der Gesellschaft gehörende Vermögen (= Gesamthandsvermögen) gehört (§246 Abs. 1 HGB).

a) Sonderbetriebsvermögen der GmbH

- 125 Wirtschaftsgüter der GmbH, welche die KG nutzt (entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden), sind nach den allgemeinen Regeln Sonderbetriebsvermögen I der GmbH bei der KG. Die Sonderbetriebsvermögenseigenschaft in der KG ist vorrangig vor der Bilanzierung in der Bilanz der GmbH, **nicht subsidiär**.

Wirtschaftsgüter, die dem Mitunternehmer zuzurechnen sind und die seiner Beteiligung zu dienen bestimmt sind oder diese fördern, gehören zum Sonderbetriebsvermögen II. Sonderbetriebsvermögen II der GmbH kann danach vorliegen, wenn Wirtschaftsgüter der GmbH im Zusammenhang mit der Beteiligung an der KG stehen. Dazu können auch Schulden gehören (z. B. Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs der Beteiligung).

b) Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten

- 126 Wirtschaftsgüter, die einem Kommanditisten zuzurechnen sind, gehören zum Sonderbetriebsvermögen I, wenn sie der KG entgeltlich oder unentgeltlich zur Nutzung überlassen werden. Schulden, die mit diesen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang stehen, gehören ebenfalls zum Sonderbetriebsvermögen I.

Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter, die einem Kommanditisten zuzurechnen sind, im Zusammenhang mit der Beteiligung an der KG stehen, in dem sie entweder die Mitwirkungsrechte stärken oder sonst vorteilhafte Geschäftsbeziehungen für die KG ermöglichen.

- 127 Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten bei der KG gehören grundsätzlich deren Anteile an der Komplementär-GmbH, weil die GmbH-Anteile einen Einfluss auf die Geschäftsführung der KG vermitteln. Dies gilt jedenfalls dann, wenn die GmbH

- keinen eigenen Geschäftsbetrieb hat, sondern sich auf die Geschäftsführung für die KG beschränkt **oder**
- neben ihrer Komplementärtätigkeit einen eigenen Geschäftsbetrieb von nur ganz untergeordneter Bedeutung hat (BFH vom 30.3.1993, BStBl II 1993, 706) **oder**
- einen gewichtigen eigenen Geschäftsbetrieb hat, diesen aber im Interesse der KG betreibt (z. B. Alleinvertrieb der Produkte der KG).
- Unabhängig davon besteht immer die Möglichkeit der Zuordnung als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II, da das Wirtschaftsgut „GmbH-Anteile“ objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, der Beteiligung des Kommanditisten an der KG zu dienen oder diese zu fördern.

- 128 Wenn die **GmbH-Gesellschafter zugleich Kommanditisten der KG** sind, werden die offenen und verdeckten Gewinnausschüttungen der GmbH als Sondervergütungen der Kommanditisten nach §15 (1) S. 1 Nr. 2 zu deren Gewinnanteil und zum steuerlichen Gesamtgewinn der KG hinzugerechnet. Für die Versteuerung der Gewinnausschüttungen gilt, soweit die GmbH-Gesellschafter natürliche Personen sind, das Halbeinkünfteverfahren, §3 Nr. 40 Buchst. d S.2 EStG; soweit es sich um juristische Personen handelt, das Freistellungsverfahren, §8b (1) KStG.

Einnahmemindernde Abzüge sind

129

- bei natürlichen Personen infolge des Halbeinkünfteverfahrens nach §3c (2) EStG nur zur Hälfte abziehbar,
- bei Körperschaften infolge des Freistellungsverfahrens nach §8b (5) KStG beschränkt, d.h. 5 % der Dividendeneinnahmen i.S.d. §8b (1) KStG gelten als nicht abziehbare Betriebsausgaben. Tatsächliche Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen sind stets in voller Höhe abziehbar.

2

Wenn die Beteiligung an der Komplementär-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten gehört, gilt für Veräußerungsgewinne bei natürlichen Personen das Halbeinkünfteverfahren, §3 Nr. 40 Buchst. a, b EStG und bei juristischen Personen das Freistellungsverfahren §8b (6) KStG.

130

Bei der Bewertung der Anteile ist insbesondere §6 Abs. 1 Nr. 5b EStG zu beachten (Begrenzung eines evtl. Einlagewerts auf die Anschaffungskosten).

C. Ergänzungsbilanzen

I. Grundsätzliches

Da die steuerrechtlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften von den handelsrechtlichen abweichen können, differieren oftmals Handelsbilanz und Steuerbilanz eines Unternehmens. Sind nur einzelne oder mehrere – nicht jedoch alle – Gesellschafter einer Personengesellschaft hiervon betroffen, muss eine Ergänzungsbilanz aufgestellt werden. In dieser sind die einzelnen Wertunterschiede zur Steuerbilanz (Gesamthandsbilanz) die den jeweiligen Gesellschafter betreffen auszuweisen.

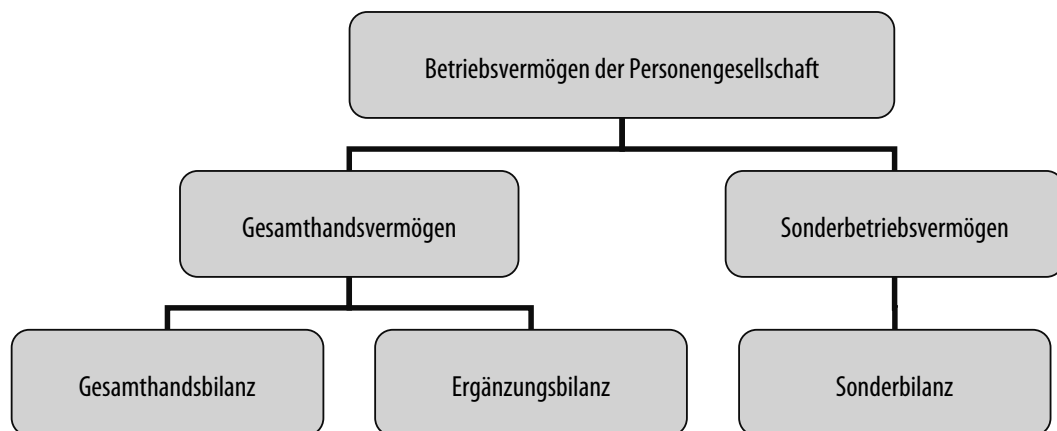
131

Ergänzungsbilanzen finden nur bei Personengesellschaften Anwendung, da bei Kapitalgesellschaften nur eine juristische Person existiert im Gegensatz zu Personengesellschaften, die in einem besonderen Rechtsverhältnis mit den einzelnen Gesellschaftern stehen und steuerlich transparent sind.

Eine Ergänzungsbilanz ist bei Gesellschafterwechsel, Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter in die Personengesellschaft, Einbringung von Einzelunternehmen in die Personengesellschaft und bei personenbezogenen Steuervergünstigungen, die nicht alle Gesellschafter betreffen, zu erstellen (Einzelheiten s.u.). Zur Auflösung der Ergänzungsbilanz kann es erst kommen, wenn kein Mehr- oder Mindebetrag mehr besteht, das betreffende Wirtschaftsgut aus dem Gesamthandvermögen ausscheidet oder wenn der Gesellschafter ausscheidet, für den die Ergänzungsbilanz zu führen war.

132

Übersicht Betriebsvermögen bei Personengesellschaften:



- 133 Die Ergänzungsbilanz ist nach h.M. an und für sich keine eigenständige Bilanz im wirtschaftlichen Verständnis. Vielmehr sind in ihr nur Korrekturwerte zur Gesamthandsbilanz ausgewiesen. Die Erstellung von Ergänzungsbilanzen bietet jedoch eine elegante Methode zum Ausweis dieser Wertdifferenzen.



Hinweis:

Anderen Auffassungen zur Folge, stellt eine Ergänzungsbilanz „normale“ Anteile an Wirtschaftsgütern dar oder symbolisiert die Beteiligung an der Gesellschaft. Dementsprechend bestehen tlw. unterschiedliche Auffassungen über Bildung und Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen. In dieser Arbeitsunterlage soll jedoch die h.M. vorgestellt werden.

Das Ergebnis der Gewinnermittlung laut Ergänzungsbilanz (Ergänzungs-GuV) ist jedoch unstreitig Teil der Gewinnermittlung und –verteilung einer Mitunternehmerschaft (§15 I Nr.2 S.1 EStG).

Beispiel Gewinnverteilung

134

A. Gesamthandsbereich**1. Bilanzgewinn**

500.000 €

Vorweggewinn:

Haftung

- 30.000 €

30.000 €

30.000 €

Kapitalverzinsung

- 20.000 €

10.000 €

10.000 €

20.000 €

verbleiben

450.000 €

Restgewinn

- 450.000 €

270.000 €

180.000 €

450.000 €

2. Kürzungen/Hinzurechnungen

§4 V EStG

40.000 €

24.000 €

16.000 €

40.000 €

Investitionszulage

- 10.000 €

- 6.000 €

- 4.000 €

- 10.000 €

3. Ergänzungsbilanz

Bilanzgewinn

40.000 €

40.000 €

40.000 €

Ergebnis §15 I Nr.2 S.1 1.HS EStG

368.000 €

202.000 €

570.000 €

B. Sonderbereich**1. Bilanzgewinn**

30.000 €

40.000 €

- 10.000 €

30.000 €

2. Kürzungen/Hinzurechnungen

3.000 €

3.000 €

3.000 €

Ergebnis §15 I Nr.2 S.1 2.HS EStG

43.000 €

- 10.000 €

33.000 €

C. Steuerlicher Gewinn**411.000 €****192.000 €****603.000 €**

In Anbetracht der Komplexität der Materie wird in der Praxis das Thema Ergänzungsbilanzen oftmals vernachlässigt, so dass es zu unrichtigen Ergebnissen bei der Bilanzierung und Gewinnverteilung bei Personengesellschaften kommen kann.

135

Neben der korrekten steuerrechtlichen Behandlung ansich ist der richtige Umgang mit Ergänzungsbilanzen vor allem relevant für die Themenbereiche §15a EStG – Verluste bei beschränkter Haftung, korrekte Erfassung des steuerlichen Kapitalkontos eines Gesellschafters zwecks evtl. geplanter Transaktionen oder erbschaft- und schenkungsteuerlicher Vorgänge und §4 IVa EStG – nicht abziehbare Schuldzinsen.

II. Fallgestaltungen

- 136 Einbringungen in eine PersG nach §24 UmwStG
 Eintritt eines weiteren Ges. in eine PersG
 Übertragung von WG aus BV ins BV einer PersG §6 V EStG
 Gesellschafterwechsel
 Personenbezogener Steuervergünstigungen (z. B. §6b EStG)

1. Einbringung

- 137 Bei Einbringungsvorgängen, die unter §24 UmwStG fallen (Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen in eine Personengesellschaft) gibt es diverse Fallgestaltungen, welche das Aufstellen einer Ergänzungsbilanz nötig machen. Es geht dabei um Fälle, in denen nach Handelsrecht andere Bilanzierungsgrundsätze angewandt werden, als sie sich durch den §24 UmwStG für die Steuerbilanz zwingend ergeben. Je nachdem welche Rechtsfolge auf Seite des Einbringenden gewünscht ist (Buchwert – BW, Teilwert – TW / gemeiner Wert oder Zwischenwert – ZW-Ansatz) und wie der Ausweis in der Gesellschaftsbilanz gewählt wurde. Die Problematik soll anhand von Beispielen verdeutlicht werden; Im Zuge der Einführung des SESTEG (BGBl. I S. 2782 ber. 2007 I S. 68; Inkrafttreten am 13.12.2006) wurde §24 UmwStG dahingehend geändert, dass nun kein grundsätzliches Ansatzwahlrecht auf Seiten der Personengesellschaft mehr besteht sondern der Grundsatz lautet, dass die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit ihrem gemeinen Wert angesetzt werden müssen. Das Wahlrecht zum Ansatz eines niedrigeren Wertes verbleibt der Personengesellschaft jedoch, sofern das Besteuerungsrecht hinsichtlich des eingebrachten Betriebsvermögens der Bundesrepublik Deutschland nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Im Folgenden soll daher davon ausgegangen werden, dass der BRD keine Besteuerungsrechte entzogen werden, also sämtliche stillen Reserven im Inland verbleiben und daher weiterhin ein faktisches Ansatzwahlrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen besteht.

Beispiel mit 4 Varianten:

- 138 Die Freunde Lanny und Carl wollen zum 01.01.07 zusammen eine OHG gründen, welche als Gesellschaftszweck den Handel mit Computern, Hardware und Software innehat (Gewerbebetrieb). Zu diesem Zwecke beschließen die beiden Gesellschafter, die zu 50 % an der neuen OHG beteiligt sein sollen, dass Lanny als Gesellschaftseinlage einen Geldbetrag iHv. 200.000 erbringt, während Carl seinen bisher als Einzelunternehmen geführten Gewerbebetrieb „Carl's PC Shop“ in die OHG einbringt.

Die Bilanz des EZU weist zum 31.12.06 folgende Bilanz (Handelsbilanz = Steuerbilanz) auf:

Bilanz 31.12.06

139

GruBo	20.000	Kapital	100.000
Gebäude	40.000		
Waren	30.000	Verbindlichkeiten	10.000
Bank	20.000		
	110.000		110.000

Die gemeinen Werte = Teilwerte / Zeitwerte betragen:

GruBo	50.000
Gebäude	50.000
Waren	40.000
Bank	20.000
Firmenwert	50.000
Verbindlichkeiten	-10.000
Summe:	200.000

! Hinweis:

Auf Grunderwerbsteuer soll aus Vereinfachungsgründen nicht eingegangen werden!

a) BW-Ansatz i.S.v. §24 UmwStG per gemeiner Wert / TW-Ausweis in GHB

140

Die Eröffnungsbilanz der neuen OHG zum 01.01.07 soll nun unter der Prämisse aufgestellt werden, dass in der Gesamthandsbilanz die Teilwerte ausgewiesen werden sollen. Handelsrechtlich ist dieses zulässig. Die Vermögensgegenstände können handelsrechtlich gem. dem Dotationsprinzip innerhalb der Wertspanne 0 € bis zum Zeitwert bewertet werden. Gleichzeitig wird steuerrechtlich die Übernahme zu Buchwerten gem. §24 UmwStG gewünscht, so dass ein evtl. Übergangsgewinn vermieden wird und keine stillen Reserven aufzudecken sind (Veräußerungsgewinn § 16 I Nr.1 = 0 €).

Es ergibt sich das Problem, dass der handelsrechtlich gewünschte Zeitwert/ Teilwertansatz nicht im Einklang steht mit der Buchwertübernahme laut Steuerbilanz. Deswegen ist das Instrument der Ergänzungsbilanz anzuwenden und die Zeitwerte/ Teilwerte laut Gesamthandsbilanz sind daher für den einbringenden Gesellschafter auf deren Buchwert abzustocken.

141 **Bilanz Gesamthand 01.01.07**

Firmenwert	50.000	Kapital Lanny	200.000
GruBo	50.000	Kapital Carl	200.000
Gebäude	50.000		
Waren	40.000	Verbindlichkeiten	10.000
Bank	220.000		
	410.000		410.000

Ergänzungsbilanz Carl 01.01.07

Minderkapital	100.000	Firmenwert	50.000
		GruBo	30.000
		Gebäude	10.000
		Waren	10.000
	100.000		100.000

- 142 Im Endeffekt ergibt sich nun für den Gesellschafter Carl, dass er seinen Betrieb insgesamt zu Buchwerten in die neue Gesellschaft eingebracht hat obwohl er als Gesellschaftseinlage den gleichen „Wert“ bezahlt hat wie der Mitgesellschafter Lanny, welcher 200.000 € eingebracht hat.

Im Falle einer Veräußerung des Mitunternehmeranteils partizipiert nun der Gesellschafter Lanny an dem Teilwertansatz der Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz.

Angenommen er bekäme zum 01.01.07 direkt ein Angebot zur Veräußerung des Gesellschaftsanteils für 300.000 €, so müsste er noch 100.000 € versteuern (Veräußerungspreis 300.000 € abzgl. Kapitalkonto Lanny 200.000 € = 100.000 €).

Würde das gleiche Angebot dem Carl unterbreitet, so sähe die Rechnung wie folgt aus:

Veräußerungspreis	300.000
Kapitalkonto GHB	-200.000
Kapitalkonto ErgB	100.000
Zu versteuern	200.000

So wird die Versteuerung der stillen Reserven sichergestellt. Würde das Kapital laut Ergänzungsbilanz nicht mit in die Findung des Veräußerungsgewinns mit einbezogen, würden 100.000 € = Summe der stillen Reserven des EZU „Carl's PC Shop“ der Besteuerung entzogen werden.

Zur Fortentwicklung der Bilanzansätze s.u.

143

b) BW-Ansatz i.S.v. §24 UmwStG per BW-Ausweis in GHB

Die Eröffnungsbilanz der neuen OHG zum 01.01.07 soll nun unter der Prämisse aufgestellt werden, dass in der Gesamthandsbilanz die Buchwerte ausgewiesen werden sollen. Handelsrechtlich ist dieses, wie bereits oben beschrieben, zulässig. Gleichzeitig wird steuerrechtlich wiederum die Übernahme zu Buchwerten gem. §24 UmwStG gewünscht, so dass ein evtl. Übergangsgewinn vermieden wird und keine stillen Reserven aufzudecken sind.

Gleichwohl sollen die Kapitalkonten der Gesellschafter laut Gesamthandsbilanz deren reale Beteiligungsverhältnisse repräsentieren (50:50).

Es ergibt sich das Problem, dass der Gesellschafter, welcher die Bareinlage leistet, nun auch durch den Buchwertansatz an den stillen Reserven der eingebrachten Wirtschaftsgüter teilhaben würde, obwohl er seine Einlage voll erbracht, und dadurch anteilig seinen Gesellschaftsanteil bereits finanziert hat. Im Falle einer Veräußerung seines Mitunternehmeranteils hätte der bareinlegende Gesellschafter genauso viel zu versteuern wie der einbringende Gesellschafter. Deswegen ist das Instrument der Ergänzungsbilanz anzuwenden und die Buchwerte laut Gesamthandsbilanz sind daher für den bareinlegenden Gesellschafter auf deren Teilwert, soweit er auf den bareinlegenden Gesellschafter entfällt, aufzustocken. In entsprechender Höhe sind die Wertansätze des einbringenden Gesellschafters in einer weiteren Ergänzungsbilanz abzustocken.

144

Diese Methode hat den „Nachteil“, dass insg. zwei Ergänzungsbilanzen aufzustellen sind.

Bilanz Gesamthand 01.01.07

145

GruBo	20.000	Kapital Lanny	150.000
Gebäude	40.000	Kapital Carl	150.000
Waren	30.000		
Bank	220.000	Verbindlichkeiten	10.000
	<u>310.000</u>		<u>310.000</u>

Ergänzungsbilanz Carl 01.01.07

146

Minderkapital	50.000	Firmenwert	25.000
		GruBo	15.000
		Gebäude	5.000
		Waren	5.000
	<u>50.000</u>		<u>50.000</u>

Ergänzungsbilanz Lanny 01.01.07

147

Firmenwert	25.000	Mehrkapital	50.000
GruBo	15.000		

Gebäude	5.000		
Waren	5.000		
	50.000		50.000

- 148 Würde man hier das gedachte Szenario einer Veräußerung weiterdenken (s.o.), so ergäben sich die gleichen Konsequenzen wie unter a) näher erläutert. Der Gesellschafter Lanny, der die Bareinlage von 200.000 € geleistet hat, müsste bei einer Veräußerung seines Mitunternehmeranteils für 300.000 € insgesamt 100.000 € versteuern, während Carl die Summe von 200.000 € der Besteuerung zu unterwerfen hätte.

149 **c) TW-Ansatz i.S.v. §24 UmwStG per TW-Ausweis in GHB**

Im Unterschied zu a) und b) soll nun der Teilwertansatz gewählt werden. In einem ersten Schritt hat dieses für den Carl die Folge, dass er einen Veräußerungsgewinn gem. §16 I Nr.1 EStG iHv. 100.000 € (Einbringungswert = Veräußerungspreis §24 II UmwStG 200.000 € abzl. Kapitalkonto des EZU 100.000 € = 100.000 €) zu versteuern hat (mit evtl. Vergünstigungen des §16 IV EStG und §34 EStG). Dagegen ist die bilanzielle Behandlung des Vorgangs eher unproblematisch. Da alle stillen Reserven versteuert wurden, erübrigt sich ein Aufstellen einer Ergänzungsbilanz in diesem Fall.

Die Eröffnungsbilanz der OHG zum 01.01.07 zeigt folgendes Bild:

Bilanz Gesamthand 01.01.07

Firmenwert	50.000	Kapital Lanny	200.000
GruBo	50.000	Kapital Carl	200.000
Gebäude	50.000		
Waren	40.000	Verbindlichkeiten	10.000
Bank	220.000		
	410.000		410.000

150 **d) gemeiner Wert / TW-Ansatz per BW-Ausweis in GHB**

Bei dieser eher unpraktikableren Variante sähe die Entwicklung wie folgt aus. Als Prämisse soll wieder vorgegeben sein, dass die Kapitalkonten der GHB die realen Beteiligungsverhältnisse der Gesellschafter repräsentieren sollen. Hinsichtlich des Veräußerungsgewinns §16 I Nr.1 EStG ergeben sich zur Variante c) keine Veränderungen:

Bilanz Gesamthand 01.01.07

GruBo	20.000	Kapital Lanny	150.000
Gebäude	40.000	Kapital Carl	150.000
Waren	30.000		
Bank	220.000	Verbindlichkeiten	10.000
	310.000		310.000

Ergänzungsbilanz Lanny und Carl jeweils zum 01.01.07

Firmenwert	25.000	Mehrkapital	50.000
GruBo	15.000		
Gebäude	5.000		
Waren	5.000		
	50.000		50.000

2. Eintritt eines weiteren Gesellschafters in eine PersG

Ähnlich wie der behandelte Fall der Einbringung nach §24 UmwStG wird auch der Fall des Eintritts eines Gesellschafters in eine bestehende Personengesellschaft behandelt. Aus Sicht des Umwandlungsteuergesetzes bringen dabei die Altgesellschafter jeweils Ihren Mitunternehmeranteil an der bisherigen Personengesellschaft in eine „neue“, durch den hinzutretenden Gesellschafter entstehende, Personengesellschaft ein. Deshalb fällt auch dieser Fall unter §24 UmwStG. Vgl. BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl. I S.268, Rz. 24.01 „Umwandlungserlass“

151

Laut Rz. 24.01 des Erlasses wird hierbei klargestellt, dass jeder Altgesellschafter aus Sicht des §24 UmwStG seinen Mitunternehmeranteil an der bisherigen Personengesellschaft in die neue entstehende Personengesellschaft einbringt. Hierbei handelt es sich jedoch wohlmercklich nur um eine Fiktion. Handelsrechtlich bzw. zivilrechtlich entsteht keine neue Personengesellschaft. Gleichzeitig erbringt der neu eintretende Gesellschafter ebenfalls einen Einlagewert (Geldeinlage oder Sacheinlage).

Auch beim folgenden Beispiel soll die Prämisse sein, dass das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland weder ausgeschlossen oder beschränkt wird, so dass weiterhin ein faktisches Ansatzwahlrecht für das eingebrachte Betriebsvermögen auf Seiten der Personengesellschaft verbleibt und die Beispiele daher sowohl für den §24 UmwStG a.R. als auch für den §24 UmwStG n.R. (= nach SE-STEAG) gelten:

152

➤ Beispiel

Die gewerblich tätige „Gaststätten OHG“ mit den Gesellschaftern A, B und C betreibt seit 10 Jahren in Münster einen Erlebnis-Gastronomiebetrieb im eigenen Ladenlokal. Zur Verstärkung ihres Teams beschließen die drei auf einer Gesellschafterversammlung auch den D mit in ihre OHG aufzunehmen. D passt als DJ gut in das Konzept der Gesellschaft.

Die Beteiligungsverhältnisse sehen seit jeher wie folgt aus:

A: 33,3 %

B: 33,3 %

C: 33,3 %

Nach Aufnahme des D, welcher für sein Eintreten gem. dem eingeholten Gutachten einer Unternehmensberatung insg. 320.000 € als Einlage ins Gesellschaftsvermögen erbringen muss, sollen sich die Beteiligungsverhältnisse folgendermaßen verändern:

A: 20%

B: 20%

C: 20%

D: 40%

Die Schlussbilanz der OHG zum 31.12.06:

153 **Bilanz OHG (alt) 31.12.06**

GruBo	150.000	Kapital A	100.000
Gebäude	120.000	Kapital B	100.000
Ladeneinbau	30.000	Kapital C	100.000
Lichtanlage	20.000		
Wertpapiere	8.000	Rückstellungen	20.000
Kasse	2.000	Verbindlichkeiten	30.000
Bank	20.000		
	<u>350.000</u>		<u>350.000</u>

154 Die gemeinen Werte = Teilwerte / Zeitwerte betragen:

Firmenwert	150.000
GruBo	250.000
Gebäude	200.000
Ladeneinbau	100.000
Lichtanlage	60.000
Wertpapiere	68.000
Kasse	2.000
Bank	20.000
Rückstellungen	-20.000
Verbindlichkeiten	-30.000
Summe:	<u>800.000</u>

155 Anmerkung: Daher ist auch der Einlagewert des D gerechtfertigt. Die OHG hat insgesamt einen Wert von 800.000 €. Um seinen 40%-Anteil zu finanzieren bedarf es einem Geldwert iHv. $40\% \times 800.000 = 320.000 \text{ €}$

Die stillen Reserven der Personengesellschaft belaufen sich damit auf insgesamt 500.000 € (800.000 € – 300.000 € Kapital).

156 **a) Buchwertansatz**

Zunächst soll die Fallvariante gewählt werden, bei der die Altgesellschafter keinen Veräußerungsgewinn versteuern wollen iSv. §16 I Nr.2 EStG. Grundsätzlich stehen dafür beide Techniken der bilanziellen Darstellung s.o. zur Verfügung (BW-Ansatz in GHB sowie TW-Ansatz in GHB). Handelsbilanziell ist jedoch zu beachten, dass ein Ansatz der Vermögensgegenstände über dem Buchwert nicht zulässig ist, da es sich wie eingangs erwähnt nur um eine steuerlich fingierte neue Gesellschaft

handelt. Möchte man daher eine Einheitsbilanz aufstellen, so kommt nur eine Buchwertverknüpfung in der Gesamthandsbilanz mit Ergänzungsbilanzen sowohl für die einbringenden Gesellschafter als auch für den Bareinlegenden in Betracht. Die Kapitalkonten werden im Verhältnis der neuen Anteile neu aufgeteilt:

Gesellschaftsbilanz OHG (neu) 01.01.07

157

GruBo	150.000	Kapital A (20 %)	124.000
Gebäude	120.000	Kapital B (20 %)	124.000
Ladeneinbau	30.000	Kapital C (20 %)	124.000
Lichtanlage	20.000	Kapital D (40 %)	248.000
Wertpapiere	8.000		
Kasse	2.000	Rückstellungen	20.000
Bank	340.000	Verbindlichkeiten	30.000
	<u>670.000</u>		<u>670.000</u>

Ergänzungsbilanz D

158

Firmenwert	60.000	Kapital D	200.000
GruBo	40.000		
Gebäude	32.000		
Ladeneinbau	28.000		
Lichtanlage	16.000		
Wertpapiere	24.000		
	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>

Die 200.000 € Mehrkapital für D entsprechen seinem Anteil an den stillen Reserven, für die er den vollen Preis gezahlt hat. Die stillen Reserven belaufen sich wie oben gesehen auf 500.000 €. Multipliziert mit seinem 40 %-igen Anteil ergibt das 200.000 mehr auszuweisendes Kapital.

b) Teilwertansatz

159

Sollen in der Gesellschaftsbilanz die Teilwerte angesetzt werden, bleibt auch in diesem Fall nach h.M. handelsrechtlich eine Wertaufstockung unzulässig. Will man dennoch eine Einheitsbilanz aufstellen, so muss zunächst die Buchwertverknüpfung in der Gesamthandsbilanz umgesetzt werden bevor man mittels Ergänzungsbilanzen für die Alt- und den Neugesellschafter sämtliche stillen Reserven aufstockt.

160 Gesellschaftsbilanz OHG (neu) 01.01.07

GruBo	150.000	Kapital A (20 %)	124.000
Gebäude	120.000	Kapital B (20 %)	124.000
Ladeneinbau	30.000	Kapital C (20 %)	124.000
Lichtanlage	20.000	Kapital D (40 %)	248.000
Wertpapiere	8.000		
Kasse	2.000	Rückstellungen	20.000
Bank	340.000	Verbindlichkeiten	30.000
	670.000		670.000

161 Ergänzungsbilanz A, B, C

Firmenwert	90.000	Kapital A	100.000
GruBo	60.000	Kapital B	100.000
Gebäude	48.000	Kapital C	100.000
Ladeneinbau	42.000		
Lichtanlage	24.000		
Wertpapiere	36.000		
	300.000		300.000

162 Ergänzungsbilanz D

Firmenwert	60.000	Kapital D	200.000
GruBo	40.000		
Gebäude	32.000		
Ladeneinbau	28.000		
Lichtanlage	16.000		
Wertpapiere	24.000		
	200.000		200.000

In der Ergänzungsbilanz für A, B und C werden insg. $3 \times 20 \% = 60 \%$ der stillen Reserven aufgestockt (500.000 € stille Reserven $\times 60 \% = 300.000$ €). Die restlichen 40 % werden in der Ergänzungsbilanz für den neuen Gesellschafter D berücksichtigt.

Die Altgesellschafter A, B und C erzielen bei dieser Methode einen Veräußerungsgewinn nach §16 I Nr.2 EStG iVm. §24 III UmwStG, welcher nach § 16 II S.3 EStG teilweise als laufender Gewinn zu versteuern ist.

3. Übertragung und Überführung von Einzel-WG §6 V EStG

Seit 2001 schreibt §6 V EStG in der Fassung des Gesetzes vom 20.12.2001 (BGBl. I S.1310) steuerlich den zwingenden Buchwertansatz bei Transaktionen von Einzelwirtschaftsgütern (nicht: Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen – vgl. hierzu Ausführungen zu §24 UmwStG) zwischen verschiedenen steuerlichen Betriebsvermögen vor. Anzuwenden erstmals auf Übertragungsvorgänge nach dem 31.12.2000 (§52 XVI, XVIa EStG).

163

Zweck der Vorschrift ist, die Aufdeckung von stillen Reserven im Zusammenhang von Übertragungs- und Überführungsvorgängen zu vermeiden und somit den Unternehmen in Rechtsform von Personengesellschaften einen größeren Gestaltungsspielraum und höhere Flexibilität bei Umstrukturierungen zu ermöglichen.

§6 V S.1 und 2 EStG regelt die Überführung von WG während §6 V S.3 EStG von Übertragung von WG spricht. Unterschied ist, dass im Falle der Überführung kein Rechtsträgerwechsel stattfindet, während bei der Übertragung eines WG die möglichen stillen Reserven auf ein anderes Besteuerungssubjekt übergehen.

164

§6 V S.4 und 5 EStG regeln noch einige Vorschriften zur Bekämpfung von Gestaltungsmissbräuchen.

Übersicht §6 V EStG

WG von	auf	165
S.1: BV1 des A	→ BV2 des A	
S.2: BV des A	→ SonderBV des A bei der B-KG	
SonderBV des A bei der B-KG	→ BV des A	
SonderBV des A bei der B-KG	→ SonderBV des A bei der C-KG	
S.3: BV des A	→ Gesamthandsvermögen der D-KG	
Gesamthandsvermögen der D-KG	→ BV des A	
SonderBV des A bei der E-KG	→ Gesamthandsvermögen der E-KG	
SonderBV des A bei der E-KG	→ Gesamthandsvermögen der D-KG	
Gesamthandsvermögen der E-KG	→ SonderBV des A bei der E-KG	
Gesamthandsvermögen der D-KG	→ SonderBV des A bei der E-KG	
SonderBV des A bei der F-KG	→ SonderBV des B bei der F-KG	

In diesem Skript soll nun § 6 V S.3 EStG näher betrachtet werden, der als besonderes Tatbestandsmerkmal besondere Anforderungen an die Transaktion von WG stellt. Die Übertragung muss nämlich unentgeltlich oder gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten erfolgen.

Die anderen möglichen Fallvarianten des § 6 V S.1 und 2 EStG sollen hier vernachlässigt werden, da sie nicht zur möglichen Aufstellung von Ergänzungsbilanzen führen.

- 166 Eine unentgeltliche Übertragung soll vorliegen, wenn der Übertragende keinerlei Gegenleistung für das WG erhält (z. B. Schenkung, verdeckte Sacheinlage). Eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten liegt vor, wenn die Gesellschaft den Vorgang über ein individuelles Kapitalkonto des Gesellschafters bucht. Im Schrifttum strittig ist Frage, ob die Verbuchung über Kapitalrücklage zu einem unentgeltlichen Vorgang führt oder eine Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten darstellt. Für die Rechtsfolgen des § 6 V S.3 EStG ist diese Unterscheidung jedoch entbehrlich, da beide Lösungen zum selben Ergebnis (Buchwertverknüpfung) führen. Abzugrenzen sind diese Vorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage von voll entgeltlichen Vorgängen, wie sie unter fremden Dritten üblich sind und die zu normalen Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäften führen (Übernahme von Verbindlichkeiten – lt. Finanzverwaltung, Verbuchung über ein Fremdkapitalkonto).

Bei teilentgeltlichen Vorgängen ist der Vorgang nach der von der Finanzverwaltung propagierten Trennungstheorie nach Verkehrswerten in einen unentgeltlichen und einen entgeltlichen Teil aufzuteilen, wobei nur für ersteren die Folgen des § 6 V S.3 EStG greifen können.

- 167 § 6 V S.4 EStG normiert eine 3-jährige Sperrfrist, binnen derer die zu Buchwerten übertragenen Wirtschaftsgüter nicht aus dem Betriebsvermögen veräußert oder entnommen werden dürfen. Ansonsten hätte dies den rückwirkenden Teilwertansatz der Wirtschaftsgüter bei der Übertragung zur Folge = Aufdeckung aller stiller Reserven. Damit soll sichergestellt werden, dass ein Wirtschaftsgut nicht allein zu dem Zweck aus einem Einzelbetriebsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen einer Person in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft übertragen wird um es anschließend zu veräußern und es so zu einer Verteilung von stillen Reserven auf andere Personen (andere Gesellschafter der Personengesellschaft) kommt. Diesem Ziel folgend, regelt auch § 6 V S.4 2.HS EStG, dass ein rückwirkender Teilwertansatz unterbleibt, soweit die bis zur Übertragung entstandenen stillen Reserven des Wirtschaftsguts durch Erstellung einer negativen Ergänzungsbilanz allein dem übertragenden Gesellschafter zugerechnet werden.

Gem. § 6 V S.5 EStG ist der Teilwert auch anzusetzen soweit bei einer Übertragung im Sinne der § 6 V S.3 EStG der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird. Dieses soll sicherstellen, dass die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf eine Kapitalgesellschaft grundsätzlich zu Teilwerten zu erfolgen hat und dieser Grundsatz nicht durch ein Zwischenschalten einer Personengesellschaft umgangen wird.

Dazu folgendes Beispiel:

- 168 A hat in seinem Betriebsvermögen ein unbebautes Grundstück, welches einen Buchwert von 100 und einen Teilwert von 200 hat. Gleichzeitig ist A mit 50 % an der A GmbH & Co. KG beteiligt. Die restlichen 50 % hält die GmbH, an der A selber zu 100 % beteiligt ist. A überträgt nun das Grundstück in das Gesamthandsvermögen der KG unentgeltlich, welches nach § 6 V S.3 Nr. 1 EStG grds. zum Buchwert möglich ist.

Möchte A nun die Hälfte des Grundstücks veräußern, so bräuchte er nicht das Grundstück direkt an einen Dritten übertragen (bzw. durch die KG übertragen lassen) sondern könnte stattdessen die GmbH-Anteile an den Dritten veräußern, so dass der Veräußerungsgewinn (§ 17, 23 EStG) durch das

Halbeinkünfteverfahren begünstigt wäre. Der Dritte wäre nun im Besitz der GmbH-Anteile, welche in ihrem Betriebsvermögen das Grundstück weiterhin mit dem Buchwert bilanziert hätte.

Da die stillen Reserven jedoch beim A verbleiben sollen nach Gesetzesintention, greift in diesem Fall §6 V S.5 EStG, so dass das Grundstück bei der Übertragung von A auf die KG bereits zu 50 % mit dem Teilwert anzusetzen ist.

§6 V S.6 EStG regelt die gleiche Rechtsfolge in Fällen, in denen binnen einer siebenjährigen Frist nach erfolgter Buchwert-Übertragung der Anteil an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem Wirtschaftsgut unmittelbar oder mittelbar begründet wird.

Beispiele zu §6 V S.3 EStG:

Adam und Eva beschließen die Gründung einer Personengesellschaft. Adam soll an dieser zu 1/3 beteiligt sein während Eva 2/3 der Anteile innehat. Adam bringt 500.000 € in die Gesellschaft in bar ein, während Eva der Gesellschaft ein Wirtschaftsgut überträgt, welches sie bisher in ihrem Betriebsvermögen ihres Einzelunternehmens bilanziert hatte mit dem Wert von 700.000 €. Stille Reserven sollen in Höhe von 300.000 € vorhanden sein, so dass sich der Teilwert/ Zeitwert des Wirtschaftsguts auf 1.000.000 € beläuft. Für diese Einlagen werden den Beiden Gesellschaftsrechte an der Personengesellschaft gewährt.

Handelsrechtlich bieten sich der Personengesellschaft gem. dem „Dotationsprinzip“ mehrere Möglichkeiten des Wertansatzes des Wirtschaftsguts, die sich in der Wertspanne 0 € bis zum Zeitwert bewegen können. Steuerlich hingegen ist die zwingende Buchwertverknüpfung des §6 V S.3 Nr.1 EStG zu beachten, die je nach Wertansatz in der Handelsbilanz über die Erstellung von steuerlichen Ergänzungsbilanzen zu erreichen ist.

a) In der Handelsbilanz wird das Wirtschaftsgut mit dem Zeitwert = Teilwert bewertet:

Handelsbilanz/Steuerbilanz PersG

Wirtschaftsgut	1.000.000	Kapital Adam	500.000
Bank	500.000	Kapital Eva	1.000.000
	1.500.000		1.500.000

Um die Buchwertverknüpfung nach §6 V S.3 Nr.1 EStG herzustellen, ist steuerrechtlich für Eva eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen um den Wert des Wirtschaftsguts auf dessen Buchwert abzustocken:

Ergänzungsbilanz Eva

Minderkapital	300.000	Wirtschaftsgut	300.000
	300.000		300.000

Gleichzeitig wird so die Rechtsfolge des §6 V S.4 1.HS EStG umgangen, in dem wie gewünscht, eine Ergänzungsbilanz für den einbringenden Gesellschafter aufgestellt wird (§6 V S.4 2.HS EStG).

171 **b) In der Handelsbilanz wird das Wirtschaftsgut mit dem Buchwert bewertet:****Handelsbilanz/Steuerbilanz PersG**

Wirtschaftsgut	700.000	Kapital Adam	350.000
Bank	500.000	Kapital Eva	700.000
		Kapitalrücklage	150.000
	<u>1.200.000</u>		<u>1.200.000</u>

Steuerlich wäre damit zwar der Buchwertverknüpfung genüge getan, jedoch würden die stillen Reserven an dem Wirtschaftsgut auch auf Adam übergehen, da eine (handelsrechtlich zulässige) Buchung über die gesamthänderisch gebundene Kapitalrücklage erfolgt ist. Deswegen sind in diesem Fall zwei Ergänzungsbilanzen aufzustellen, um die Verteilung der stillen Reserven auf die richtige Person zu gewährleisten:

172 **Ergänzungsbilanz Adam**

Wirtschaftsgut	100.000	Mehrkapital	100.000
	<u>100.000</u>		<u>100.000</u>

173 **Ergänzungsbilanz Eva**

Minderkapital	100.000	Wirtschaftsgut	100.000
	<u>100.000</u>		<u>100.000</u>

4. Gesellschafterwechsel

174 Ein weiterer „Klassiker“ zum Thema Ergänzungsbilanzen ist der Fall des Gesellschafterwechsels. Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils auf der einen Seite und der Erwerb eines solchen auf der anderen Seite kann in unterschiedlichen Fallvarianten vollzogen werden, je nach dem in welcher Höhe der Mitunternehmeranteil vergütet wird. Unterschieden werden sollen die Fälle:

- Kaufpreis = Buchwert (des Anteils)
- Kaufpreis = Teilwert
- Kaufpreis > Buchwert aber < Teilwert
- Kaufpreis < Buchwert

Betroffen sind gleichermaßen Fälle, in denen der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil auf den/die (aber nicht alle) übrigen Mit-Gesellschafter überträgt, als auch solche, bei denen ein Dritter in die Gesellschaft an Stelle des Ausscheidenden eintritt.

Für den ausscheidenden Gesellschafter ergibt sich regelmäßig ein begünstigter Veräußerungsgewinn nach § 16 I Nr. 2 EStG. Bei einem anteiligen Gesellschafterwechsel (nur ein Teil des Mitunternehmeranteils wird übertragen) ist § 16 I S. 2 EStG zu beachten.

Grundbeispiel

Die M-GmbH & Co. KG betreibt in Düsseldorf ein florierendes Geschäft mit Damen-Dessous. Beteiligt an der Gesellschaft sind seit Gründung vor 15 Jahren die beiden Freundinnen M und N als Kommanditisten mit jeweils 50 % Anteil. Die Komplementär-GmbH, an der M zu 100 % beteiligt ist, ist vermögensmäßig nicht beteiligt.

175

Zum 01.04.06 möchte N ihren Anteil an der KG veräußern und sich mit dem Geld einen Lebensraum erfüllen und die Welt bereisen. Ihr Kapitalkonto beträgt auf den 01.04.06 400.000 €.

2

Bilanz 31.03.06

176

Ladeneinrichtung	100.000	Kapital M	400.000
Vorräte	300.000	Kapital N	400.000
Forderungen	50.000		
Bank	500.000	Verbindlichkeiten	200.000
Kasse	50.000		
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

Stille Reserven sind in folgender Höhe vorhanden:

177

Firmenwert	500.000
Immaterielle WG	100.000
Ladeneinrichtung	30.000
Vorräte	30.000
Summe:	<u>660.000</u>

Sie veräußert daher ihren Mitunternehmeranteil mit Zustimmung der M an die junge Designstudentin O zum Preis von

- 400.000 €
- 730.000 €
- 565.000 €
- 380.000 €

Lösung**178 a) Kaufpreis = Buchwert**

Dieser Fall ist unproblematisch. Es werden lediglich die Kapitalkonten umbenannt (Kapital N wird zu Kapital O). Ansonsten ergeben sich keine Veränderungen.

Bilanz 01.04.06

Ladeneinrichtung	100.000	Kapital M	400.000
Vorräte	300.000	Kapital O	400.000
Forderungen	50.000		
Bank	500.000	Verbindlichkeiten	200.000
Kasse	50.000		
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

Die Kaufpreisverbindlichkeit iHv. 400.000 € hat die O in einer Sonderbilanz zu passivieren (R 4.2 II, XV EStR).

Sonderbilanz O

Kapital	400.000	Verbindlichkeiten	400.000
	<u>400.000</u>		<u>400.000</u>

179 b) Kaufpreis = Teilwert

Die Anteil der N hat zum Zeitpunkt ihres Ausscheidens einen Wert von 730.000, der sich zusammensetzt aus ihrem Kapitalkonto von 400.000 sowie dem hälftigen Anteil an den stillen Reserven 330.000 € = 730.000 €.

Handelsrechtlich hat sich die Personengesellschaft jedoch nicht verändert, so dass in der Gesamthandsbilanz weiterhin das Kapitalkonto der N wertmäßig fortzuführen ist (lediglich wieder Umbenennung Kapital N in Kapital O).

180 Der Mehrwert von 330.000 € den O zu zahlen hat, ist daher in einer positiven Ergänzungsbilanz für sie auszuweisen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei dem Erwerb eines Mitunternehmeranteils ertragsteuerlich um den entgeltlichen Erwerb von Anteilen an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens. Dies gilt auch für in der Gesellschaftsbilanz nicht bilanzierungsfähige selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter einschließlich eines Firmenwerts (vgl. §4 II EStG).

Soweit diese Anschaffungskosten den Buchwert der anteilig erworbenen Wirtschaftsgüter übersteigen, sind diese Mehrwerte anteilig in einer Ergänzungsbilanz aufzuführen.

Bilanz 01.04.06

181

Ladeneinrichtung	100.000	Kapital M	400.000
Vorräte	300.000	Kapital O	400.000
Forderungen	50.000		
Bank	500.000	Verbindlichkeiten	200.000
Kasse	50.000		
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

2

Ergänzungsbilanz O

182

Firmenwert	250.000	Mehrkapital	330.000
IWG	50.000		
Ladeneinrichtung	15.000		
Vorräte	15.000		
	<u>330.000</u>		<u>330.000</u>

Die Kaufpreisverbindlichkeit ist wiederum in einer Sonderbilanz auszuweisen:

Sonderbilanz O

183

Kapital	730.000	Verbindlichkeiten	730.000
	<u>730.000</u>		<u>730.000</u>

 Hinweis:

In Fällen bei denen die Altgesellschafter dem ausscheidenden Gesellschafter einen über dem Teilwert liegenden Preis für dessen Ausscheiden bezahlen und die Ursache dafür in der objektiven Lästigkeit des Ausscheidenden liegt (bsp. Verfolgung gesellschaftsfremder Interessen, krasse Fehlmaßnahmen, geschäftsschädigende Entscheidungen . . .), so ist der gezahlte Mehrwert nicht in einer Ergänzungsbilanz auszuweisen sondern ausnahmsweise als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln. Entsprechendes gilt bei einem Anteilerwerb unter dem Aspekt einer Fehlmaßnahme. Der Mehrbetrag, welcher nicht als Anschaffungskosten des Anteils zu bewerten ist, wird als Sonderbetriebsaufwand berücksichtigt.

184 c) Kaufpreis > Buchwert und < Teilwert

Der Fall gestaltet sich ähnlich wie Fallvariante b). Die Mehrwerte sind prozentual in der Ergänzungsbilanz auszuweisen

Bilanz 01.04.06

Ladeneinrichtung	100.000	Kapital M	400.000
Vorräte	300.000	Kapital N	400.000
Forderungen	50.000		
Bank	500.000	Verbindlichkeiten	200.000
Kasse	50.000		
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

185 **Ergänzungsbilanz O**

Firmenwert	125.000	Mehrkapital	165.000
IWG	25.000		
Ladeneinrichtung	7.500		
Vorräte	7.500		
	<u>165.000</u>		<u>165.000</u>

Sonderbilanz O

Kapital	565.000	Verbindlichkeiten	565.000
	<u>565.000</u>		<u>565.000</u>

186 d) Kaufpreis < Buchwert

Auch kann es nicht ausgeschlossen werden, dass in manchen Fällen eine Beteiligung zu einem Preis erworben wird, der unter dem Wert des Kapitalkontos des Ausscheidenden liegt. Auch bei dieser Variante kommt das Instrumentarium der Ergänzungsbilanz zum Ansatz, in dem eine Abstockung der Werte der Gesamthandsbilanz vorgenommen wird.

Es ist jedoch fraglich, bei welchen Wirtschaftsgütern eine Abstockung in Betracht kommt. Nach h.M. sind sämtliche Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz mit Ausnahme von Geldbeständen bis max. auf 0 € abzustocken. Ein negativer Firmenwert sei jedoch nicht auszuweisen. Ein evtl. verbleibender Restwert soll in einen passiven Ausgleichsposten eingestellt werden (Erfolgt der Gesellschafterwechsel jedoch im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, liegt insgesamt eine unentgeltliche Übertragung vor und die Buchwerte sind gem. § 6 III EStG fortzuführen; Ein Veräußerungsvorgang im Sinne von § 16 EStG liegt in diesem Fall nicht vor). Dieser Meinung folgend ergäbe sich folgendes Bild:

Bilanz 01.04.06

187

Ladeneinrichtung	100.000	Kapital M	400.000
Vorräte	300.000	Kapital N	400.000
Forderungen	50.000		
Bank	500.000	Verbindlichkeiten	200.000
Kasse	50.000		
	<u>1.000.000</u>		<u>1.000.000</u>

Ergänzungsbilanz O

188

Minderkapital	20.000	Ladeneinrichtung	10.000
		Vorräte	10.000
	<u>20.000</u>		<u>20.000</u>

Sonderbilanz O

Kapital	380.000	Verbindlichkeiten	380.000
	<u>380.000</u>		<u>380.000</u>

5. Sondervorschriften

Als letzter Anwendungsfall von Ergänzungsbilanzen ist die Inanspruchnahme von personenbezogenen Steuervergünstigungen zu nennen. In Betracht kommen §§6b, 7d, 7h, 7k EStG. Erfüllen nur ein oder mehrere (nicht jedoch alle) Gesellschafter einer Personengesellschaft die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme einer der genannten Vergünstigungen bzw. erfüllen sie im Gegensatz zu den übrigen Gesellschaftern eben nicht, so erfolgt die bilanztechnische Umsetzung durch Aufstellung von Ergänzungsbilanzen.

189

➤ Beispiel 1

Die TTT-OHG mit ihren Gesellschaftern Tick, Trick und Track betreibt in Entenhausen ein Unternehmen mit Metallveredelungen aller Art. Die OHG wurde im Jahr 01 gegründet durch die Gesellschafter Tick und Trick (Beteiligung je 50 %). Im Jahre 05 ist Gesellschafter Track mit in die OHG aufgenommen worden. Beteiligungen seit diesem Zeitpunkt: Tick (40 %), Trick (40 %), Track (20 %). In 08 veräußert die OHG ein seit Gesellschaftsgründung als Lagerfläche benutztes unbebautes Grundstück des Betriebsvermögens der OHG an einen ortsansässigen Millionär zum Preis von 600.000 €, obgleich der Buchwert nur 100.000 € betrug. Mithin ergibt sich ein Ertrag von 500.000 €.

Lösung 1

Gem. §6b EStG können Steuerpflichtige, die Grund und Boden veräußern, sofern sie die Voraussetzungen des §6b IV EStG erfüllen, den entstandenen Gewinn (§6b II EStG) entweder auf andere Wirtschaftsgüter übertragen oder nach §6b III EStG in einen Sonderposten mit Rücklagenanteil einstellen. . . (zu Einzelheiten siehe §6b EStG).

- 190 Entscheidend im vorliegenden Fall ist, dass §6b EStG eine personenbezogene Vergünstigungsvorschrift ist. Das bedeutet, dass jeder Gesellschafter selbst die Voraussetzungen des §6b IV EStG erfüllen muss. Insbesondere erfüllt hier Gesellschafter Track nicht die Haltefrist von sechs Jahren nach §6b IV Nr.2 EStG. Danach ist Voraussetzung für die Anwendung des §6b EStG, dass das veräußerte Wirtschaftsgut im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens sechs Jahre ununterbrochen zum Anlagevermögen einer inländischen Betriebsstätte gehört hat. Dieses ist nur durch die Gesellschafter Tick und Trick erfüllt. Mithin ergibt sich auszugsweise folgendes Bilanzbild in 08:

191 Bilanz 31.12.08

Grundstück	-	Kapital Tick 01.01.	400.000
		Gewinn 08	200.000
sonstige Aktiva	1.500.000	Kapital Trick 01.01.	400.000
		Gewinn 08	200.000
		Kapital Track 01.01.	200.000
		Gewinn 08	100.000
	<u>1.500.000</u>		<u>1.500.000</u>

192 Ergänzungsbilanz 31.12.08 Tick und Trick jeweils

Minderkapital	200.000	SoPo §6b	200.000
	<u>200.000</u>		<u>200.000</u>

In der Gewinnermittlung zur Ergänzungsbilanz wird den Gesellschaftern Tick und Trick jeweils ein Verlust in Höhe von 200.000 € zugewiesen.

Beispiel 2

Die Hanni und Nanni KG betreibt ein Spielwarengeschäft in der Innenstadt von Frankfurt. Die Gesellschafterin Hanni ist gleichzeitig Inhaberin eines Einzelunternehmens, das den gewerbsmäßigen Handel mit Fahrzeugen aller Art zum Unternehmenszweck hat. In ihrem Einzelunternehmen ist zum 31.12.04 in der Bilanz ein Sonderposten mit Rücklagenanteil nach §6b EStG iHv. 50.000 € ausgewiesen, der in 03 anlässlich der Veräußerung eines Teils des Betriebsgrundstücks gebildet wurde (aufgedeckte stille Reserven dabei: GruBo: 30.000 €, Gebäude 20.000 €).

Die KG beschließt in 05 aufgrund anhaltend steigender Kundenanfragen zu expandieren und erwirbt dazu das Nachbargrundstück zum Preis von 300.000 € (100.000 € GruBo und 200.000 € Gebäude).

 Lösung 2

Hanni kann gem. R 6b.2 VI Nr.2 EStR ihren in ihrem Einzelunternehmen gebildeten SoPo auch auf ihre anteilig angeschafften Wirtschaftsgüter in einer Mitunternehmerschaft übertragen. Technisch wird diese Übertragung wiederum durch Bildung einer negativen Ergänzungsbilanz der die Vergünstigung in Anspruch nehmenden Gesellschafterin vollzogen. Dabei ist noch zu beachten, dass ein Abzug von Anschaffungskosten für Grund und Boden nur zulässig ist, soweit der Gewinn bei der Veräußerung von Grund und Boden entstanden ist (§6b I Nr.1 EStG). Bei Gebäuden hingegen ist ein Abzug zulässig, soweit der Gewinn bei Veräußerung von Grund und Boden, Aufwuchs oder Gebäude entstanden ist. Da die KG ein möglichst niedriges steuerliches Ergebnis anstrebt, ist daher ein Abzug primär von den Anschaffungskosten des Grund und Bodens vorzunehmen bevor ein Abzug von den Anschaffungskosten des Gebäudes in Betracht kommt. So wird ein höheres AfA-Volumen erhalten. Im Einzelunternehmen Hanni wird der Sonderposten erfolgsneutral über Kapital ausgebucht.

Bilanz 31.12.05 KG

193

GruBo neu	100.000	Kapital Hanni	400.000
Gebäude neu	200.000	Kapital Nanni	400.000
diverse Aktiva	500.000		
	<u>800.000</u>		<u>800.000</u>

Ergänzungsbilanz Hanni 31.12.05

194

Minderkapital	50.000	GruBo neu	30.000
		Gebäude neu	20.000
	<u>50.000</u>		<u>50.000</u>

III. Fortführung von Ergänzungsbilanzen

- 195 Wie eingangs erwähnt, bestehen hinsichtlich der Einordnung von Ergänzungsbilanzen teilweise unterschiedliche Rechtsauffassungen. Dieses hat auch Folgen für die Fortschreibung dieser Ergänzungsbilanzen. Dargestellt werden soll hier wiederum die herrschende Meinung, welches im Einzelnen beinhaltet:

Abschreibungen in der Steuerbilanz sind ungeachtet des Bestehens von Ergänzungsbilanzen fortzuführen. In der Ergänzungsbilanz kann eine neue AfA Methode gewählt werden, da es sich ja um einen Anschaffungsvorgang handelt. Es gibt aber auch die Meinung, dass in der Ergänzungsbilanz die gleiche AfA-Methode anzuwenden, es sei denn, dass die AfA-Methode an gewisse Anschaffungszeitpunkte anknüpft (bei Gebäuden).

- 196 Teilwertabschreibungen sind nur vorzunehmen, wenn der anteilige Teilwert des betroffenen Wirtschaftsguts niedriger ist als die Summe aus anteiligem Buchwert des Wirtschaftsguts laut Gesamthandsbilanz plus Buchwert der Ergänzungsbilanz. Es erfolgt keine Teilwertabschreibung ausschließlich in einer Ergänzungsbilanz.

In einer Ergänzungsbilanz aktivierte immaterielle WG sind nach den normalen Kriterien abzuschreiben (§7 I S.3 EStG für Firmenwert).

Erhöhte Anschaffungskosten eines Gesellschafters für GWGs iSv. §6 II EStG können im Erstjahr voll abgeschrieben werden.

➤ Beispiel

An einer OHG sind die Gesellschafter X, Y und Z zu je 1/3 am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt. Die Gesellschaft hat ein kalendergleiches Wirtschaftsjahr. Zum 01.01.07 veräußert Z mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter seinen Anteil an der Gesellschaft an N zu einem Preis von 590.000 €. Die Bilanz der OHG zum 31.12.06 und die Auseinandersetzungsbilanz zu Teilwerten zeigen folgendes Bild:

197 Bilanz OHG 31.12.06

GruBo	200.000	Kapital I X	200.000
Gebäude	600.000	Kapital II X	30.000
Maschinen	240.000	Kapital I Y	200.000
		Kapital II Y	60.000
		Kapital I Z	200.000
		Kapital II Z	90.000
		Sonderposten §6b	120.000
		Verbindlichkeiten	140.000
	1.040.000		1.040.000

Auseinandersetzungsbilanz 01.01.07

198

Firmenwert	297.000	Kapital X	530.000
GruBo	320.000	Kapital Y	560.000
Gebäude	900.000	Kapital Z	590.000
Maschinen	300.000	Verbindlichkeiten	140.000
GWGs	3.000		
	<u>1.820.000</u>		<u>1.820.000</u>

! Hinweise:

Das Gebäude wurde in 02 von der OHG für HK iHv. 1.000.000 € fertiggestellt und seitdem nach §7 V Nr.1 EStG abgeschrieben (betr. Nutzung; keine Wohnzwecke)

Die Maschinen wurden bisher nach §7 I EStG linear abgeschrieben. Die Restnutzungsdauer am 01.01.07 beträgt noch 5 Jahre

Die GWGs erfüllen allesamt die Voraussetzungen des §6 II EStG

Der SoPo §6b EStG wurde anlässlich eine Grundstücksveräußerung in 04 gebildet und soll erst in 08 auf ein neues WG übertragen werden

Die Abfindung zahlt N im Laufe des Jahres 07 aus privaten Mitteln

💡 Lösung

Es liegt ein Fall eines Gesellschafterwechsels vor. Siehe Ausführungen zu Punkt 2.4. N tritt durch Abtretung zum 01.01.07 in die Gesellschaft ein. Die Zustimmung der übrigen Gesellschafter ist erfolgt.

Der Vorgang unterliegt nicht der Umsatzsteuer, da die Abtretung eines Gesellschaftsanteils nicht im Rahmen eines Unternehmens erfolgt ist. Das bloße Halten einer Beteiligung begründet noch keine Unternehmereigenschaft (§2 I UStG).

Auch löst die Übertragung keine Grunderwerbsteuer aus, da kein Rechtsträgerwechsel iSv. §1 I GrEStG stattgefunden hat. Auch die Ersatztatbestände des §1 IIa, III GrEStG sind nicht erfüllt.

Ertragsteuerlich handelt es sich um eine Veräußerung bzw. um einen entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils.

Der Veräußerer Z hat einen nach §§16 IV, 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn nach §16 I Nr.2 EStG zu versteuern:

Veräußerungspreis	590.000 €	
Buchwert	290.000 €	
Veräußerungsgewinn	300.000 €	
Zuschlag §6b VII EStG	7.200 €	*
Gesamt	307.200 €	

199

* = 3 Jahre (andere Auffassung 2 Jahre) x 6 % x 40.000 € anteiliger SoPo (R 6b X EstR)

- 200 Da der Vorgang nicht zu einer Anwachsung auf die übrigen Gesellschafter X und Y führt, ist eine handelsrechtliche Zuaktivierung der Teil-Wirtschaftsgüter nicht möglich. Die Gesellschaft besteht weiterhin. Deshalb ist in der Gesamthandsbilanz lediglich eine Umbuchung des Kapitalkontos vorzunehmen. Die darüber hinausgehenden Anschaffungskosten des N sind für ihn in einer positiven Ergänzungsbilanz zu erfassen. Die Kaufpreisverbindlichkeit ist bei N in dessen Sonderbilanz zu passivieren (R 4.2 II, XV EStR).

201 **Bilanz OHG 01.01.07**

GruBo	200.000	Kapital I X	200.000
Gebäude	600.000	Kapital II X	30.000
Maschinen	240.000	Kapital I Y	200.000
		Kapital II Y	60.000
		Kapital I N	200.000
		Kapital II N	90.000
		Sonderposten §6b	120.000
		Verbindlichkeiten	140.000
	<u>1.040.000</u>		<u>1.040.000</u>

202 **Ergänzungsbilanz N 01.01.07**

Firmenwert	99.000	Mehrkapital	300.000
GruBo	40.000		
Gebäude	100.000		
Maschinen	20.000		
GWGs	1.000		
SoPo §6b	40.000		
	<u>300.000</u>		<u>300.000</u>

203 **Sonderbilanz N 01.01.07**

Kapital	590.000	Verbindlichkeit	590.000
	<u>590.000</u>		<u>590.000</u>

Folgebilanzierung zum 31.12.07:

In der Gesamthandsbilanz sind weiterhin nach dem Kontinuitätsprinzip die Abschreibungen fortzuführen. AfA-Differenzen, die sich aufgrund des Anschaffungsvorgangs ergeben, sind in der Ergänzungsbilanz der N zu berücksichtigen und stellen damit eine Wertkorrektur zum Gesamthandsergebnis dar. Dargestellt werden die Abschreibungsvorgänge wie folgt:

Wirtschaftsgut	Steuerliches Gesamtergebnis	Gesamthands- bilanz	Ergänzungs- bilanz N
Firmenwert			
Wert 01.01.07	99.000	-	99.000
AfA (§6 I Nr.1, §7 I S.3 EStG)	-6.600	-	-6.600
Wert 31.12.07	92.400	-	92.400
Gebäude			
Wert 01.01.07	700.000	600.000	100.000
AfA alter Gebäudeteil 2/3 BMG = $2/3 \times 1 \text{ Mio. €} = 666.667 \text{ €}$ §7 V Nr.1 x 5 % = 33.334 €	-33.334		
AfA neu erworbener Teil 1/3 BMG = AK = 300.000 € §7 IV Nr.1 EStG x 3 % = 9.000 €	-9.000		
AfA wie bisher in GHB		-50.000	
AfA zum korrekten Gesamtbetrag			7.666
Wert 31.12.07	657.666	550.000	107.666
Maschinen			
Wert 01.01.07	260.000	240.000	20.000
AfA (§6 I Nr.1, §7 I EStG) – wie nachtr. AK RND 5 Jahre	-52.000	-48.000	-4.000
Wert 31.12.07	208.000	192.000	16.000
GWGs			
Wert 01.01.07	3.000	-	3.000
AfA (§6 II EStG)	-3.000	-	-3.000
Wert 31.12.07	0	-	0

IV. Auflösung von Ergänzungsbilanzen

- 206 Eine Ergänzungsbilanz ist aufzulösen, wenn kein Mehr- oder Minderwert mehr auszuweisen ist, das Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet oder ggf. wenn der Gesellschafter, für den eine Ergänzungsbilanz zu führen war, aus der Gesellschaft ausscheidet.

➤ Beispiel

Gesamthandsbilanz 31.12.02

Grundstück	500.000	Kapital O (60 %)	900.000
Diverse Aktiva	1.500.000	Kapital P (40 %)	600.000
	1.500.000		1.500.000

Ergänzungsbilanz O 31.12.02

Grundstück	100.000	Mehrkapital O	100.000
	100.000		100.000

- 207 Der Gesellschafter O, welcher zu 60% an der Gesellschaft beteiligt ist, hat seinen Anteil im Jahre 01 von N erworben. Er bezahlte dafür einen Betrag, welcher über dem Kapitalkonto des N lag, und der daher berechtigt war, weil in dem Wirtschaftsgut Grundstück stille Reserven vorhanden waren. Dieser Mehrbetrag wird seitdem in der Ergänzungsbilanz des O ausgewiesen. Zum 02.01.03 veräußert die Gesellschaft das Grundstück (keine wesentliche Betriebsgrundlage) an einen fremden Dritten zum Preis von 650.000 €.

💡 Lösung

Im Gesamthandsbereich entsteht ein laufender Gewinn in Höhe von 150.000 € (VP: 650.000 € abzgl. Buchwert 500.000 € = 150.000 €), welcher den Gesellschaftern nach dem normalen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist.

O: $150.000 \text{ €} \times 60 \% = 90.000 \text{ €}$

P: $150.000 \text{ €} \times 40 \% = 60.000 \text{ €}$

Im Ergänzungsbereich hingegen entsteht ein Verlust durch die Ausbuchung des Wirtschaftsguts iHv. 100.000 €, der dem O zuzurechnen ist.

Daher ergeben sich folgende Gesamtgewinnauswirkungen aus dem Grundstücksverkauf im Jahre 03:

O: $90.000 \text{ €} - 100.000 \text{ €} = -10.000 \text{ €}$

P: 60.000 €

Fortan ist keine Ergänzungsbilanz mehr zu führen.

V. Praktische Bedeutung

Relevant ist die korrekte Behandlung von Ergänzungsbilanzen/ Ergänzungs-GuV neben der grundsätzlichen laufenden korrekten Gewinnverteilung vor allem für die Themengebiete:

208

Höhe des Kapitalkontos bei Transaktionen von Gesellschaftsanteilen

§15a EStG

Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von MitU-Anteilen

§4 IVa EStG

Die Problematiken sollen kurz veranschaulicht werden. Einzelheiten zu den Themengebieten werden nicht besprochen.

2

1. Höhe des Kapitalkontos bei Transaktionen von Gesellschaftsanteilen

Es geht hierbei um Fälle, in denen ein Anteil an einer Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben werden soll und für den jeweiligen Mitunternehmer bereits eine Ergänzungsbilanz bei der Personengesellschaft geführt wird. Zur Ermittlung eines möglichen Veräußerungs- oder Aufgabegewinns ist das Kapitalkonto in der Ergänzungsbilanz neben dem Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz zu berücksichtigen und vom Veräußerungspreis/ den gemeinen Werten zu subtrahieren. Für den veräußernden bzw. aufgebenden Gesellschafter ergibt sich somit ein höherer/geringerer Veräußerungs-/Aufgabegewinn, je nachdem ob die Ergänzungsbilanz ein Mehr- oder ein Minderkapital ausweist.

209

2. §15a EStG

§15a EStG regelt eine Verlustbeschränkung von Kommanditisten einer Kommanditgesellschaft (oder ähnlich gestellten Gesellschaftern). Grundgedanke dieser Vorschrift ist, dass ein Kommanditist, der nach HGB den Gläubigern der Gesellschaft nur beschränkt in Höhe seiner Hafteinlage haftet (§171 HGB), keine darüber hinausgehenden Verlustanteile zugewiesen bekommen soll, die er ggf. mit anderen positiven Einkünften bei seiner Einkommensteuer verrechnen könnte. Ansonsten würden ihm Verluste zugerechnet werden, die er wirtschaftlich betrachtet nicht zu tragen hat.

210

Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht, greift die besagte Verlustabzugsbeschränkung ein und der erlittene Verlust ist nur noch mit Gewinnanteilen in späteren Wirtschaftsjahren zu verrechnen (verrechenbarer Verlust §15a IV EStG).

Entscheidend für die Anwendung des §15a EStG ist der Vergleich der Kapitalkonten im Sinne des §15a EStG eines Kommanditisten jeweils zu Beginn und zum Ende eines jeden Wirtschaftsjahres (Grundsatz – vgl. §15a I S.1 EStG).

211

Teil des Kapitalkontos im Sinne des §15a EStG ist u. a. auch das Kapitalkonto eines Kommanditisten in dessen Ergänzungsbilanz. Je nachdem ob das Kapitalkonto laut Ergänzungsbilanz positiv oder negativ ist, kann es daher zur Anwendung des §15a EStG kommen oder eben dessen Anwendung verhindert werden.

Dementsprechend ist eine korrekte Behandlung von Ergänzungsbilanzen wichtig für die Anwendung der Regelung des §15a EStG.

3. Erbschaft- und Schenkungsteuer bei Übertragung von MitU-Anteilen

- 212 Die Begünstigung des Betriebsvermögens (gewerbliche und freiberufliche Einzellunternehmen, Anteile an Personengesellschaften) ist insbesondere von folgenden Fragestellungen abhängig:

Was wird alles als begünstigtes Vermögen erfasst? In welcher Weise wird das begünstigte Vermögen verschont?

> Begünstigtes Vermögen

Es wird fiktiv davon ausgegangen, dass 85 % des Gesamtvermögens begünstigtes Vermögen darstellt, das unter Beachtung der Behaltvorschriften von der Erbschaftsteuer freigestellt wird. 15 % des Gesamtvermögens sollen fiktiv nicht begünstigtes Vermögen darstellen, das dann der Besteuerung unterliegt.

- 213 Unter die Begünstigung soll auch das betriebliche Auslandsvermögen fallen, soweit es einer ausländischen Betriebsstätte in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraums zuzurechnen ist.

Allerdings ist das gesamte Betriebsvermögen dann nicht begünstigt, wenn das sog. Verwaltungsvermögen mehr als 50 % des gesamten Betriebsvermögens überschreitet (§13b Abs. 2 ErbStG).

- 214 Als Verwaltungsvermögen gelten z.B. Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die Beteiligung am Nennkapital 25 % oder weniger beträgt oder Beteiligungen an Personengesellschaften sowie an Kapitalgesellschaften bei mehr als 25 % Anteil am Nennkapital, soweit diese Gesellschaften Verwaltungsvermögen von mehr als 50 % haben. Ob die Grenze von 50 % bei dem Verwaltungsvermögen überschritten ist, ergibt sich durch den Vergleich des Werts, der sich für das gesamte Betriebsvermögen (im Regelfall bewertet nach dem Ertragswertverfahren) zu der Summe der zu dem Verwaltungsvermögen gehörenden Gegenständen ergibt. Dabei sind die dem Verwaltungsvermögen zuzurechnenden Gegenstände mit ihren neuen steuerlichen Werten (i.d.R. den Verkehrswerten) zu bewerten.

> Beispiel 1:

Ein Kunsthändler überträgt sein Ladengeschäft im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich an seinen Sohn. Der Betrieb besteht ausschließlich aus einem Warenbestand mit verschiedenen Kunstgegenständen. Obwohl hier ein Gewerbebetrieb übertragen wird, der ausschließlich inländisches Betriebsvermögen umfasst, wäre die Begünstigung im Grunde ausgeschlossen, weil Kunstgegenstände ausdrücklich zum Verwaltungsvermögen gehören (§ 13b Abs. 2 Nr. 5 ErbStRG). Dies gilt hier jedoch nicht, weil der Handel mit diesen Gegenständen zum Hauptzweck des Gewerbebetriebs ist.

> Beispiel 2:

Bewertungsansatz Betrieb (Ertragswert)	10,0 Mio. €
Bewertungsansatz vermietetes Betriebsgrundstück (wie Grundvermögen)	3,0 Mio. €
Bewertungsansatz börsennotierte Streubesitzanteile (Kurswert)	0,5 Mio. €
Bewertungsansatz nicht notierter GmbH-Anteile im Streubesitz (Ertragswert)	1,5 Mio. €
Bewertungsansatz Kunstgegenstände (gemeiner Wert)	0,8 Mio. €
Verwaltungsvermögen insgesamt	5,8 Mio. €
Anteil Verwaltungsvermögen am gesamten Betriebsvermögen	58 %

> Familiengesellschaften

Für die „familienbezogenen Kapitalgesellschaften“ ist eine eingeschränkte Regelung in den Referentenentwurf aufgenommen worden. In diesem Fall ergeben sich Probleme, wenn die Anteile einer Kapitalgesellschaft, deren Anteile in der Hand einer Familien sind, durch mehrfache Erbfolge derartig aufgesplittet sind, dass die Anteile der einzelnen Familienmitglieder nur 25 % oder weniger betragen. Nach der neuen gesetzlichen Regelung sind zur Prüfung der Mindestbeteiligungsgrenze auch die Anteile anderer Gesellschafter mit einzubeziehen, wenn die Beteiligten unwiderruflich untereinander zur einheitlichen Ausübung des Stimmrechts und weiterer Verfügungen verpflichtet sind (§13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG).

215

> Freigrenze

Neben der fiktiven Aufteilung in begünstigtes und nicht begünstigtes Vermögen wird es eine „gleitende“ Freigrenze von 150.000 EUR geben. Übersteigt das nicht begünstigte Vermögen die Grenze von 150.000 EUR nicht, so bleibt das nicht begünstigte Vermögen außer Ansatz. Wird die Grenze von 150.000 EUR überschritten, so verringert sich der Abzugsbetrag um 50 % des die Wertgrenze übersteigenden Betrags. Damit läuft der Abzugsbetrag ab einem Wert des nicht begünstigten Vermögens von 450.000 EUR aus.

216

Bis zu einem begünstigungsfähigen Vermögen von 1 Mio. € kommt es nicht zu einer Besteuerung:

> Beispiel 1:

217

Begünstigungsfähiges Vermögen		1.000.000 €
davon verschont (85 %)		850.000 €
Rest		150.000 €
Freigrenze	150.000 €	
übersteigender Betrag	0 €	
Abschmelzung 50 %	0 €	
verbleibender Abzugsbetrag		150.000 €
zu besteuern des Vermögen		0 €

Ab einem gemeinen Wert des begünstigungsfähigen Vermögens von 3 Mio. € beträgt der Abzugsbetrag 0 €. Dies entspricht einem nicht verschonten Betriebsvermögen von 450.000 €:

> Beispiel 2:

218

Begünstigungsfähiges Vermögen		3.000.000 €
davon verschont (85 %)		2.550.000 €
Rest		450.000 €
Freigrenze	150.000 €	
übersteigender Betrag	300.000 €	
Abschmelzung 50 %	150.000 €	
verbleibender Abzugsbetrag		0 €
zu besteuern des Vermögen		450.000 €

> Die Behaltenvoraussetzungen und die Nachversteuerung

- 219 Die Voraussetzungen für die Nichtbesteuerung der 85 % des nach Verkehrswerten bewerteten Betriebsvermögens (sowie der land- und forstwirtschaftlichen Betriebe und der Anteile an Kapitalgesellschaften bei mehr als 25 % Beteiligung) erstrecken sich insbesondere auf Folgendes:

Die Lohnsumme darf in den 10 Jahren nach der Übertragung in keinem Jahr geringer sein als 70 % der durchschnittlichen Lohnsumme der letzten 5 Jahre vor der Übertragung (§13a Abs. 1 ErbStG-E). Zur Anpassung arbeitsplatzunabhängiger Zuwächse bei der Lohnsumme erfolgt eine jährliche Dynamisierung der Ausgangslohnsumme. Einzelunternehmen ohne Arbeitnehmer sowie Unternehmen und Betriebe der Land- und Forstwirtschaft, die höchstens 10 Arbeitnehmer beschäftigen (gem. §23 Abs. 1 Satz 2 KSchG), unterliegen nicht dieser Voraussetzung.

- 220 Das im Besteuerungszeitpunkt vorhandene Betriebsvermögen muss über 15 Jahre im Betrieb erhalten werden. Dies betrifft sowohl die Betriebsveräußerung als auch die Betriebsaufgabe. Darüber hinaus sollen auch Veräußerungen oder Entnahmen wesentlicher Betriebsgrundlagen darunter fallen. Es wird jedoch eine Reinvestitionsklausel aufgenommen, nach der die Veräußerung dann unschädlich ist, wenn die Veräußerung nicht auf eine Einschränkung des Betriebs abzielt und der Veräußerungserlös im betrieblichen Interesse verwendet wird (§13a Abs. 5 ErbStG). Bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben beträgt die Behaltefrist 20 Jahre. Überentnahmen innerhalb von 15 Jahren führen in ihrem Umfang ebenfalls zu einem Wegfall der Verschonungsregelung. Eine Überentnahme liegt vor, wenn bis Ende des in den 15-Jahreszeitraum fallenden Wirtschaftsjahrs der Erwerber mehr aus dem Betrieb entnimmt, als sich aus der Summe der ihm zuzurechnenden Gewinne, seiner Einlagen sowie eines Betrags von 150.000 EUR ergibt.

Die Bewertung des Betriebsvermögens

- 221 Bei der Bewertung des Betriebsvermögens (Einzelunternehmen, Freiberuflerpraxen, Beteiligungen an Personengesellschaften) soll als Wert der gemeine Wert i. S. des §9 BewG angesetzt werden. Dieser Wert soll – in Abhängigkeit der tatsächlichen Voraussetzungen – nach §11 Abs. 2 BewG wie folgt ermittelt werden:

Vorrangig soll der Wert aus Verkäufen abgeleitet werden, die weniger als ein Jahr vor dem Besteuerungszeitpunkt (Tag des Erwerbs) stattgefunden haben.

Hat ein Verkauf innerhalb des letzten Jahres vor dem Besteuerungszeitpunkt nicht stattgefunden, so soll im Rahmen eines Ertragswertverfahrens der Verkehrswert des Betriebsvermögens geschätzt werden. Alternativ kann eine andere anerkannte, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke übliche Bewertungsmethode angewendet werden.

- 222 Auf diese – in §11 Abs. 2 BewG für die Bewertung von Kapitalgesellschaften enthaltenen – Regelungen wird in §109 Abs. 1 und Abs. 2 BewG für die Bewertung von Gewerbebetrieben, freiberuflich Tätigen und Anteilen an Gesellschaften verwiesen.

Nach den ersten Vorschlägen vom Sommer 2007 sollten für die Ermittlung des gemeinen Werts im Rahmen eines Ertragswertverfahrens alle anerkannten – auch nicht steuerlichen, aber im Geschäftsverkehr üblichen – Methoden berücksichtigt werden können. Bei dieser Grundaussage ist es auch nach dem Eckpunktepapier vom November 2007 geblieben, allerdings soll dies noch dadurch ergänzt werden, dass in einer Rechtsverordnung ein vereinfachtes Ertragswertermittlungsverfahren angeboten werden soll, das eine „verlässliche und angemessene Bewertung ermöglicht“. Darüber hinaus sollen in dieser Rechtsverordnung auch allgemeine Grundsätze über das Ertragswertverfahren geregelt werden.

Der Gesetzgeber hat aber auch noch eine Untergrenze bei der Bewertung eingezogen: Mindestens ist die Summe der gemeinen Werte der Einzelwirtschaftsgüter abzüglich der Schulden des Unternehmens anzusetzen. Dieser Wert ist dann ein reiner Substanzwert (nach Verkehrswerten), der ohne Berücksichtigung der Ertragsaussichten ermittelt wird.

Zudem ist in der Rechtsverordnung der im Ertragswertverfahren anzuwendende Kapitalisierungszinssatz festgelegt worden. Ausgangswert ist die Rendite für längerfristige öffentliche Anleihen, die von der Deutschen Bundesbank für den Besteuerungszeitpunkt benannt wurde. Im Schnitt der letzten zehn Jahre betrugen die Renditen für öffentliche Anleihen in etwa 4,5 %. Dieser Basiszins wird um einen angemessenen Risikozuschlag erhöht, der auf 4,5 % fixiert wird. Nach den aktuellen Umlaufrenditen für öffentliche Anleihen ergibt sich hieraus ein Kapitalisierungszinssatz von rd. 9 %, der entsprechend der künftigen Entwicklung des Basiszinssatzes variiert.

223

2

4. §4 IVa EStG

§4 IVa EStG (i.d.F. StÄndG 2001) beschränkt den steuerlichen Abzug von Schuldzinsen, soweit der Stpfl. sog. „Überentnahmen“ tätigt. Intention des Gesetzgebers war, dass Fremdfinanzierungen von Entnahmevorgängen nicht steuerlich durch einen Abzug der darauf basierenden Schuldzinsen begünstigt werden sollten.

224

Zur Feststellung der Frage, ob bei einem Stpfl. – in unserem Fall einer Mitunternehmerschaft – Überentnahmen vorliegen, ist ein Gegenüberstellen von Entnahmen, Verlusten, Gewinnen und Einlagen erforderlich.

Bei Mitunternehmerschaften erfolgt eine gesellschafterbezugene Betrachtungsweise. So werden Gewinne, Verluste, Einlagen und Entnahmen unter Einbeziehung des Ergänzungs- und des Sonderbereichs berücksichtigt (vgl. auch BMF-Schreiben vom 17.11.2005, BStBl. I S.1019). Der Ermittlung erfolgt also gesellschaftsbezogen und der Mindestabzug von 2.050 € ist pro Gesellschaft. Die Aufteilung erfolgt anhand der Schuldzinsenanteilen auf die einzelnen Mitunternehmer.

225

Ermittlungsschema

	Summe Entnahmen im WJ
./.	Summe Einlagen im WJ (soweit nicht mit lfd. Verluste verrechnet)
=	Entnahme-/ Einlageüberschuss
./.	Summe Gewinn im WJ
=	vorläufige Unter-/ Überentnahme
./.	kumulierte Unterentnahmen der Vorjahre (soweit nicht mit lfd. Verlusten verrechnet)
+	kumulierte Überentnahme der Vorjahre
=	Bemessungsgrundlage
	BMG (soweit positiv) x 6 %
=	Hinzurechnungsbetrag
max.	Tats. Zinsen ./ 2.050 €

Insofern spielt der Gewinn/ Verlust laut Ergänzungsbilanz entscheidend mit in die Wertermittlung des Hinzurechnungsbetrags nach §4 IVa EStG mit hinein.

D. Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter (§§6 Abs. 3, & 6a EStG):

I. Allgemeines:

226 Nach der **bisherigen Verwaltungsauffassung** konnten bei Personengesellschaften iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für **Pensionszusagen** an (geschäftsführende) **keine Pensionsrückstellungen** gebildet werden. Hintergrund dieser Auffassung war das BFH-Urteil vom 08.01.1975 (BStBl II 1975, 437). Hiernach war eine Pensionszusage, die eine Personengesellschaft ihrem Gesellschafter(-Geschäftsführer) erteilte, als **Gewinnverteilungsabrede** zwischen den Gesellschaftern anzusehen war, welche den Gewinn der Gesellschaft nicht beeinflussen durfte. Folglich bestand im Ergebnis auch keine Berechtigung zu einer Rückstellungsbildung für die künftigen Pensionsleistungen.

Aus den Urteilen des BFH vom 02.12.1997 – VIII R 15/96 – (BStBl. II 2008, 174), vom 14. 02.2006 – VIII R 40/03 – (BStBl. II 2008, 182) und vom 30. März 2006 – IV R 25/04 – (BStBl 2008 II S. 171) ergibt sich nunmehr, dass eine **zivilrechtlich wirksam erteilte Pensionszusage**, sofern die übrigen Voraussetzungen des §6a EStG auch vorliegen,

- im steuerlichen **Gesamthandbetriebsvermögen** der Personengesellschaft als zu **passivierende Verpflichtung** (Pensionsrückstellung) **auszuweisen sind**,
- korrespondierend muss im **Sonderbetriebsvermögen allein des begünstigten Gesellschafters** eine entsprechende Forderung in gleicher Höhe ausgewiesen werden¹,
- mit dem Ergebnis, dass sich die Pensionszusage auf den **steuerlichen Gewinn der Personengesellschaft nicht auswirkt**.

In seinem Urteil vom 30. 03.2006 – IV R 25/04 – (BStBl. II 2008, 171) hat der BFH außerdem festgelegt, dass diese Rechtsprechung auch auf bereits vorher bestehende Pensionszusagen anzuwenden ist.

228 In der Konsequenz führt dies nach Auffassung des BFH dazu, dass in entsprechenden Fällen der Anspruch des Gesellschafters aufgrund der Pensionszusage im ersten Wirtschaftsjahr, dessen Veranlagung verfahrensrechtlich noch geändert werden kann, in der **Sonderbilanz** des begünstigten Gesellschafters in Höhe der bisher nicht passivierten Zuführung zur Pensionsrückstellung im Gesamthandbetriebsvermögen der Personengesellschaft durch Aktivierung **gewinnerhöhend nachzuholen** ist.

➤ Beispiel:

K ist mit 10%iger Beteiligung) Kommanditist einer GmbH & Co. KG (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr). Ihm wurde 1997 wirksam eine Pensionszusage erteilt. Deren zutreffender Wert (unter Berücksichtigung des §6a EStG) beträgt auf den 31.12.2008 auf 150.000 €. In den Vorjahren wurden die Pensionszusagen entsprechend der Verwaltungsauffassung nicht im Gesamtvermögen bilanziert.

Eine Änderung der Bilanzen der Vorjahre soll nicht möglich sein.

¹ ggf. a.A. FG Baden-Württemberg, Urteil vom EFG 2006, 1744: Zulassung eines Wahlrechts; ein Verfahren ist insoweit beim BFH unter dem Az. IV R 82/06 noch anhängig.

 Lösung:

	Gesamthandsbilanz KG	Sonderbilanz des K bei KG
Bilanzielle Erfassung 31.12.2008	Pensionsrückstellung + 150.000 €	Pensionsforderung + 150.000
Gewinnauswirkung	./: 150.000 €	+ 150.000 €
Gewinnzurechnung K	(10 %) ./: 15.000	+ 150.000 €
Stpfl. Gewinnanteil K	+135.000 €	

Aufgrund der nunmehr eindeutigen BFH-Rechtsprechung hat die Finanzverwaltung von ihrer bisherigen Rechtsauffassung Abstand genommen und folgt im BMF-Schreiben vom 29.01.2008 (BStBl. I 2008, 317) in wesentlichen Punkten der Auffassung des BFH.

229

II. zeitliche Anwendung der neuen BFH-Rechtsprechung (Rdnr. 10 – 11):

Nach Auffassung des BMF ist die Rechtsprechung des BFH erstmals – auch für schon bestehende Pensionszusagen (idR. für nach dem 31.12.1986 rechtsverbindlich zugesagte Pensionen) – in der Schlussbilanz des Wirtschaftsjahres anzuwenden, welches **nach dem 31. Dezember 2007 endet**.

230

Für vorher liegende Wirtschaftsjahre kann die neue Rechtsprechung schon angewendet werden, wenn:

- die **Veranlagungen** der betreffenden Wirtschaftsjahre noch **änderbar** sind und
- die **Gesellschafter der Personengesellschaft** dies **einvernehmlich** gegenüber dem für die Personengesellschaft örtlich zuständigen Finanzamt **schriftlich und unwiderruflich erklären** und
- die der Erklärung entsprechend **geänderten Bilanzen** (Gesellschaftsbilanzen und Sonderbilanzen) **beigefügt** werden.

III. „Härtefall- und Billigkeitsregelungen“ (Rdnr. 5 und Rdnr. 20) :

Da in vielen Fällen erstmals eine gewinnerhöhende Erfassung der Forderung aus der Pensionszusage nur im Sonderbetriebsvermögen des Begünstigten bei den Abschlussarbeiten 2008 zu erfolgen hätte und es damit für diesen häufig zu erheblichen Steuermehrbelastungen kommen würde, hat das BMF in den Rz. 5 und 20 des BMF-Schreibens für **vor** dem unter H.II genannten Zeitpunkt **wirksam erteilte Pensionszusagen** (sog. Altzusagen) Regelungen getroffen, mit denen die **Steuermehrbelastung** für den **Begünstigten gemindert** werden kann.

231

1. Billigkeitsregelung nach Rdnr. 5 des BMF-Schreibens:

232 Ist eine **Pensionszusage bereits** vor Beginn des Wirtschaftsjahres, das nach dem 31. Dezember 2007 endet, erteilt worden (sog. Altzusage) erteilt worden, kann der **begünstigte Gesellschafter** zur Verhinderung einer ggf. erheblichen Steuermehrbelastung

nur in dem **ersten Jahr nach Anwendung der BFH-Rechtsprechung**

aus **Billigkeitsgründen** eine **Rücklage** in Höhe von **14/15** des entstehenden **Gesamtgewinns** bilden,

Die Ermittlung des **Gesamtgewinns** je Gesellschafter erfolgt dabei wie folgt:

Ertrag aus erstmaliger (Rest-) Aktivierung des Anspruchs in der jeweiligen Sonderbilanz

./. anteiliger Aufwand aus erstmaliger (Rest-) Passivierung aller Pensionsrückstellungen

= Gesamtgewinn für den jeweiligen Gesellschafter > 0

Diese **Rücklage** ist

- grds. in den folgenden **14 Wirtschaftsjahren mindestens zu je 1/14 gewinnerhöhend** aufzulösen
- bereits vor Ablauf des Fünfzehnjahreszeitraums aufzulösen, wenn der Pensionsanspruch wegfällt.

233 **Voraussetzung** für die Bildung einer solchen Rücklage in der Sonderbilanz ist, dass die Pensionszusage bisher entweder als steuerlich unbeachtliche **Gewinnverteilungsabrede** behandelt worden ist oder zwar eine **Passivierung** der Pensionszusage in der Gesellschaftsbilanz erfolgte, aber die hierdurch entstehende

Gewinnminderung durch eine **anteilige Aktivierung in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter/außerbilanzielle Korrekturen neutralisiert** worden ist,

➤ Beispiel nach BMF:

A und B sind als Mitunternehmer an einer Personengesellschaft zu je 50 % beteiligt. Beide Mitunternehmer haben eine Pensionszusage erhalten, und zwar beträgt der steuerlich nach § 6a EStG maßgebliche

- Wert für A am Bilanzstichtag 80
- Wert für B am Bilanzstichtag 100.

Bisher wurden die Zusagen als Gewinnverteilungsabreden behandelt.

💡 Lösung nach Auffassung des BMF:

Für die Rücklagenbildung ist bei jedem Gesellschafter nicht nur die anteilige Passivierung „seiner“ Pensionsrückstellung zu berücksichtigen, sondern die anteilige Passivierung aller Pensionsrückstellungen.

	A	B
Ertrag aus erstmaliger Aktivierung in den Sonderbilanzen	80	100
./. anteiliger Aufwand aus erstm. Passivierung aller Pensionsrst (je 50 % x 180)	- 90	- 90
= Gesamtgewinn für den jeweiligen Gesellschafter > 0	- 10	10
	Rücklage (-)	Rücklage (+)

💡 Beachte:

Die Rücklage in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ist nur für Zwecke der Einkommensteuer zu berücksichtigen.

2. Beibehaltung der bisherigen Handhabung:

Auf **Antrag** der **Personengesellschaft** kann für sog. Altzusagen auch für spätere Wirtschaftsjahre weiterhin – **zeitlich unbeschränkt** – die bisherige Handhabung in der Gesellschaft beibehalten werden, wenn **in der Vergangenheit**

234

die Pensionszusage entweder **kontinuierlich** als steuerlich unbeachtliche **Gewinnverteilungsabrede** behandelt wurde

oder

kontinuierlich eine **Passivierung der Pensionsverpflichtung in der Gesamthandsbilanz** und **korrespondierend eine anteilige Aktivierung** der Ansprüche in den **Sonderbilanzen aller Gesellschafter** erfolgte

und

die **Gesellschafter** die Beibehaltung **übereinstimmend** gegenüber dem für die Gesellschaft örtlich zuständigen Finanzamt **schriftlich erklären**.

235

Die Rücknahme eines entsprechenden Antrags kann nur einvernehmlich durch alle Gesellschafter zurückgenommen werden und wirkt nur für die Zukunft.

IV. Behandlung von Pensionszusagen an einen Gesellschafter unmittelbar durch die Personengesellschaft:

Liegt eine **zivilrechtlich wirksam erteilte Pensionszusage vor**, so sind nach BMF:

236

1.) im steuerlichen **Gesamthandbetriebsvermögen**

in der **Ansparphase** bei der Personengesellschaft Pensionsrückstellung unter Berücksichtigung des §6a EStG **auszuweisen**;

in der **Auszahlungsphase** die entsprechenden **Pensionsleistungen** an den/die Berechtigten als **Betriebsausgaben** zu erfassen und die gebildete **Pensionsrückstellung** anteilig **gewinnerhöhend** aufzulösen.

2.) im **Sonderbetriebsvermögen** des jeweiligen Mitunternehmers/Gesellschafters:

237

in der **Ansparphase** im **Sonderbetriebsvermögen allein des begünstigten Gesellschafters** eine Forderung in gleicher Höhe wie die Pensionsrückstellung (korrespondierende Bilanzierung) auszuweisen,

in der **Auszahlungsphase** die entsprechenden **Pensionsleistungen** an den/die Berechtigten als **Sonderbetriebseinnahmen**² zu erfassen und die gebildete **Pensionsforderung** anteilig **gewinnmindernd** aufzulösen.

mit dem Ergebnis, dass sich die Pensionszusage auf den **steuerlichen Gewinn der Personengesellschaft insgesamt nicht auswirkt**.

² bei einem ausgeschiedenen Gesellschafter als nachträgliche Einkünfte iSd. §§24,15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

! Beachte:

Entfällt die Verpflichtung und ist die Rückstellung deshalb in vollem Umfang aufzulösen (z. B. im Falle des Todes des Gesellschafters ohne Hinterbliebenenversorgung), entsteht auf Ebene der Personengesellschaft ein außerordentlicher, allen Gesellschaftern zugute kommender Ertrag.

Auf Ebene des begünstigten Gesellschafters kommt es zu einem außerordentlichen Aufwand.

V. Rückdeckungsversicherung bei Pensionszusagen:

- 238 Wurde eine Pensionszusage an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene durch den Abschluss eines Versicherungsvertrags zugunsten der Personengesellschaft rückgedeckt, gehört dieser zustehende Versicherungsanspruch (**Rückdeckungsanspruch**) **nicht zum steuerl. Gesamthandsbetriebsvermögen**.

Die **Versicherungsprämien** für die Rückdeckungsversicherung stellen somit auch **keine Betriebsausgaben** dar und sind als **Entnahmen allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen** (BFH-Urteil vom 28.06.2001, BStBl. II 2002, 724).

VI. Behandlung von Pensionszusage an einen KG-Gesellschafter durch die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG

- 239 Gewährt eine Komplementär-GmbH eine Pensionszusage an eine Person, die zugleich Gesellschafter/Mitunternehmer der Personengesellschaft ist, hat dies in der Gesamthandsbilanz der GmbH & Co. KG keine Auswirkungen.

1. Ebene der Komplementär-GmbH:

Die **Komplementär-GmbH** hat hinsichtlich der von ihr erteilten Pensionszusage nach Maßgabe des §6a EStG und ggf. sonstiger Besonderheiten in **ihrer Steuerbilanz** nach Maßgabe des §6a EStG eine Pensionsrückstellung nach den o.g. Grundsätzen zu bilden³.

Der Rückstellungsaufwand stellt für die Komplementär-GmbH eine Sonderbetriebsausgabe im Rahmen der Gewinnermittlung für die Personengesellschaft dar (§15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

- 240 **2. Ebene des begünstigten Kommanditisten:**

Für den aus der Zusage (noch beteiligten oder ehemaligen) begünstigten Gesellschafter gelten die og. Ausführungen entsprechend. Lediglich die in Rdnr. 5 des BMF-Schreibens aufgeführte Billigkeitsregelung ist nicht anzuwenden, weil diese Fallgestaltung bereits dem BFH-Urteil vom 16. Dezember 1992 (BStBl. II 1993, 792) zugrunde lag.

³ vgl. oben H II – IV.

VII. Pensionszusage im Rahmen einer doppelstöckigen Personengesellschaft iSd. §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG:

Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter (sog. Obergesellschafter) steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter an der Untergesellschaft gleich (§15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG).

Daraus folgt, dass an diesen von der Untergesellschaft erteilte Pensionszusagen ebenso wie bei dem unmittelbar beteiligten Untergesellschafter zu behandeln sind.

Erhält der Obergesellschafter die Zusage von der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft so gilt das zur GmbH & Co. KG Gesagte. Dem steht §52 Abs. 18 S. 2 EStG idF. des StÄndG 1992 vom 25. 02.1992 nicht entgegen, weil diese Vorschrift die Auflösung von Pensionsrückstellungen in der ersten Schlussbilanz nach Einfügung des §15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 EStG in das Einkommensteuergesetz betraf und damit nur für das erste Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 1991 endete, galt.

Latente Steuern (§274 HGB n.F.) bei der GmbH & Co.KG's über §264a HGB

1. Begriff der latenten Steuern

Latente Steuern bilden keine auch in der Zukunft **keine** eigene **Steuerart**. Es handelt sich vielmehr um **besondere Posten in der Handelsbilanz**, die latente (schwebende) künftige Steuerbelastungen (passive latente Steuern) oder erwartete künftige Steuerentlastungen (aktive latente Steuern) abbilden.

passive latente Steuern

Hat also ein Unternehmen – gemessen an der Handelsbilanz eines **Geschäftsjahres** – **zu wenig Steuern gezahlt** und wird es **voraussichtlich in späteren Geschäftsjahren** insoweit zu einer **Steuernachzahlung** kommen, so besteht eine **schwebende Steuerbelastung/schuld** für das Unternehmen, also eine **passive latente Steuer**.

aktive latente Steuern

Hat also ein Unternehmen – gemessen an der Handelsbilanz eines Geschäfts-/Wirtschaftsjahres – zu viel Steuern gezahlt und wird es voraussichtlich in späteren Geschäfts-/Wirtschaftsjahren insoweit zu einer Steuererstattung, so besteht eine schwebende Steuerentlastung/-forderung für das Unternehmen, also eine aktive latente Steuer.

Die Entstehung solcher latenten Steuern ist folglich insbesondere durch abweichende (Wert-) Ansätze in Handels- und Steuerbilanz bedingt.

➤ Beispiel:

Eine handelsrechtliche Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§249 Abs. 1 S. 1 HGB) in Höhe von 40.000 € im aktuellen Jahresabschluss ist steuerlich nicht zulässig (§5 Abs. 4a EStG).

💡 Lösung:

Durch die Erhöhung des steuerlichen Gewinns kommt es für das aktuelle Geschäftsjahr zu einer höheren Steuerbelastung. Diese wird sich voraussichtlich beim späteren Eintritt des Verlustes wieder ausgleichen wird. Es liegt also im aktuellen Jahr eine Steuermehrbelastung vor, die zu einer späteren Steuerentlastung führen wird und damit eine aktive latente Steuer.

2. Regelungen nach §274 HGB n.F.

a) Zeitlicher und persönlicher Anwendungsbereich

245 persönlicher Anwendungsbereich

Nach dem ursprünglichen Entwurf sollten latente Steuern bei allen Kaufleuten zu berücksichtigen sein (§246 HGB-E). Im Rahmen des weiteren Gesetzgebungsverfahrens ist dieser Ansatz aber gesetzessystematisch wieder zurückgeführt worden. Durch die Regelung der latenten Steuern in §274 HGB und damit in den besonderen Vorschriften für Kapital sowie Kapital & Co. Gesellschaften beschränkt sich der **persönliche Anwendungsbereich** der latenten Steuern nur auf **Kapitalgesellschaften**⁴. Auch die sog. Kapital & Co.-Gesellschaften sind ausgenommen, da diese ertragsteuerlich keine Steuersubjekte sind und somit §274 Abs. 2 S. 1 HGB n.F. nicht angewendet werden kann.

Eine wahlweise **Befreiung** von der Bildung latenter Steuern ist nur kleinen Kapitalgesellschaften vorbehalten (§ 274a Nr. 5 HGB iVm. §267 HGB n.F.).

246 zeitlicher Anwendungsbereich

Die Neuregelung für latente Steuern greifen regelmäßig erstmals für Geschäftsjahre, die nach dem **31.12.2009** beginnen.

Die nunmehr in Art 67 Abs. 7 EGHGB eingeführte **Übergangsregelung** bestimmt, dass die Effekte aus der **erstmaligen Anwendung des §274 HGB n.F.** unmittelbar mit den **Gewinnrücklagen** zu verrechnen sind. Dies gilt auch für die entsprechenden späteren Ausbuchungen.

b) Voraussetzungen einer latenten Steuer

247 Eingeführt wird durch das BilMoG in das Handelsrecht (§274 HGB n.F.) ein konzeptionelle Neuorientierung für den **Ausweis latenter Steuern**. Statt wie bisher die Bildung latenter Steuern von einer Gewinnauswirkung abhängig zu machen (sog. timing-Konzept) sind latente Steuern nur noch nach dem bilanzorientierten sog. temporary-Konzept möglich.

Dass bedeutet, dass Voraussetzungen für die Bildung latenter Steuern in der Handelsbilanz sind, dass : **Abweichungen** zwischen den handelsrechtlichen zu den steuerlichen (**Wert-)**ansätzen von Vermögensgegenständen, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten in einem Geschäftsjahr bestehen, sich diese Differenz **voraussichtlich** in späteren Geschäftsjahren abbaut

c) Aktivierung/Passivierung

248 Besteht insgesamt eine **latenten Steuerbelastung** so ist eine passive latente Steuer zu bilanzieren (**Passivierungspflicht**); bei einer latenten Steuerentlastung besteht ein **Wahlrecht** zur Aktivierung (§274 Abs. 1 S. 1 und 2 HGB n.F.). Dies kann in einem Gesamtbetrag oder auch separat erfolgen (§274 Abs. 1 S. 3 HGB n.F.).

Die Bildung hat auf einem **separaten Konto** „latente Steuern“ als **aktive latente Steuer** (§266 Abs. 2 D HGB n.F.) oder **passive latente Steuer** (§266 Abs. 3 E HGB n.F.) zu erfolgen. Der Aufwand oder Ertrag aus der Veränderung/Bildung von bilanzierten latenten Steuern ist in der **GuV-Rechnung** gesondert unter dem Posten „**Steuern vom Einkommen und vom Ertrag**“ auszuweisen.“

⁴ So ausdrücklich BT-Drucksache 16/12407, 165

d) Einzelheiten zum Bilanzposten „latente Steuern“ (§274 Abs. 2 HGB n.F.)

Die Beträge der sich ergebenden Steuerbe- und -entlastung sind mit den wahrscheinlich gültigen unternehmens**individuellen** (= steuersubjektbezogenen⁵) Steuersätzen im Zeitpunkt des Abbaus der Differenzen zu bewerten. Ist ein solcher nicht bekannt, so soll auf die am Bilanzstichtag aktuell geltenden Sätze zurückgegriffen werden bzw. der künftigen soweit der Bundesrat dem zugrundeliegenden Steuergesetz zugestimmt hat⁶:

Eine Abzinsung latenter Steuern ist nicht zulässig.

Die ausgewiesenen Posten sind aufzulösen, sobald die Steuerbe- oder -entlastung eintritt oder mit ihr nicht mehr zu rechnen ist.

Bei Berechnung **aktiver Steuerlatenzen** sind zudem **steuerliche Verlustvorträge** in Höhe der innerhalb der **nächsten 5 Jahre zu erwartenden Verlustverrechnung zu berücksichtigen** (§274 Abs. 1 S. 4 HGB n.F.).

Ebenso bleibt es bei der zukünftigen Aktivierungspflicht für latente Steuern mit Ausschüttungssperre für einen aktiven Steuerlatenzüberhang (§ 268 Abs. 8 HGB-E) – auch für Verlust- und Zinsvorträge sowie für Steuergutschriften.

Die ausgewiesenen Posten für latente Steuern sind im Anhang zu erläutern werden (§§285 Abs. 2 Nr. 29 HGB n.F.).

Zu den Besonderheiten im Konzernabschluss vgl. §306 HGB n.F.

249

2

250

⁵ So BT-Drucksache 16/10067, 68

⁶ So BT-Drucksache 16/10067, 68

e) Übersicht zu latenten Steuern:

251

Wenn		
auf der Aktivseite	HGB-Wert > Steuerwert	HGB-Wert < Steuerwert
auf der Passivseite	HGB-Wert < Steuerwert	HGB-Wert > Steuerwert
und	voraussichtlich späterer Abbau der Differenz	voraussichtlich späterer Abbau der Differenz
Folge:	latente Steuerbelastung im aktuellen Geschäftsjahr (passive latente Steuern)	latente Steuerentlastung im aktuellen Geschäftsjahr (aktive latente Steuern)
	=	=
	zwingender Ausweis einer pas- siven latenten Steuer	Wahlrecht zum Ausweis einer aktiven latenten Steuer

E. Umsatzsteuerliche Probleme im Überblick

I. Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft

1. Der umsatzsteuerliche Status des Gesellschafters

252 Ein Gesellschafter einer Personengesellschaft ist Unternehmer, wenn er gem. § 2 Abs. 1 UStG eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit mit Einnahmeerzielungsabsicht selbständig ausübt. Seine Unternehmereigenschaft beurteilt sich nach den allgemeinen Kriterien, ohne dass es auf die Tatsache ankommt, dass er Gesellschafter einer Gesellschaft ist. Der Gesellschafterstatus hat auf die Unternehmereigenschaft keine Auswirkung, d. h., ein Gesellschafter kann gegenüber der Gesellschaft sowohl selbständig als auch unselbständig tätig werden.

Der Begriff des Mitunternehmers i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 EStG ist für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft ohne Bedeutung. So kann einem Mitunternehmer i. S. d. Einkommensteuerrechts die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft ebenso fehlen, wie umgekehrt bei einem Unternehmer i. S. d. Umsatzsteuergesetzes die Mitunternehmereigenschaft i. S. d. Einkommensteuerrechts zu verneinen sein kann.

2. Leistungsaustausch

Leistungen der Gesellschaft und der Gesellschafter, die durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten sind, unterliegen nicht der Umsatzsteuer. Dies schließt aber nicht aus, dass neben diesen Rechtsbeziehungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, wechselseitige Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern begründet werden. Derartige Leistungsbeziehungen können sowohl gesellschaftsrechtlich als auch schuldrechtlich begründet werden. Sie unterliegen der Umsatzsteuer, wenn sie gegen ein Sonderentgelt erbracht werden. Gesellschafter und Gesellschaft sind in Ihrer Wahl frei, Rechtsbeziehungen in Form von Gesellschafterbeiträgen oder in Gestalt von Leistungsaustauschverhältnissen zu regeln.

253

Dieses Entgelt muss dabei die erwartete und erwartbare Gegenleistung für die erbrachte Leistung sein. Diese muss gerade zu dem Zweck erbracht werden, um die Gegenleistung zu erhalten. Dies ist dann nicht der Fall, wenn Leistungen des Gesellschafters mit dessen Teilhabe am Gewinn der Gesellschaft abgegolten sind. Das Gewinnbezugsrecht ergibt sich aus der gesellschaftsrechtlichen Position und ist keine Gegenleistung für eine konkrete erbrachte Leistung. Die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung von Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft richtet sich allein danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen (Sonder-)Entgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind.

Auch gewinnabhängige Vergütungen stellen unter den vorgenannten Bedingungen Sonderentgelte dar. Wird für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung gezahlt (Mischentgelt), so sind das Sonderentgelt und die gewinnabhängige Vergütung nach Auffassung der FinVerw umsatzsteuerlich getrennt zu beurteilen. Das Sonderentgelt sei als Entgelt einzuordnen, da es einer bestimmten Leistung zugeordnet werden kann. Die gewinnabhängige Vergütung sei dagegen kein Entgelt.

254

Für die umsatzsteuerliche Unterscheidung, ob ein nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag oder ein steuerbarer Leistungsaustausch vorliegt, kommt es nicht darauf an, ob die fragliche Leistung auf gesellschaftsrechtlicher oder auf schuldrechtlicher Grundlage erbracht wird. Ausschlaggebend ist lediglich, ob eine Leistung um einer konkreten Gegenleistung willen erbracht wird. Ist dies der Fall, so ist es unerheblich, dass der Gesellschafter gleichzeitig seine Mitgliedschaftsrechte ausübt. Werden Leistungen durch die Beteiligung an Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten, fehlt es an einer konkreten Gegenleistung für die erbrachte Leistung und damit an einer wechselseitigen Bedingung hinsichtlich der einzelnen Leistung.

3. Geschäftsführungsleistungen

Unter Aufgabe seiner ständigen Rechtsprechung vertritt der BFH nunmehr die Ansicht, dass auch Geschäftsführungsleistungen nach diesen Kriterien zu beurteilen sind und daher unter der Voraussetzung, dass sie gegen Sonderentgelt erbracht werden, grundsätzlich als umsatzsteuerbare Leistungen zu beurteilen sind. Führt ein Gesellschafter die Geschäfte der Gesellschaft und erhält er

255

für diese Tätigkeit eine gesonderte Vergütung, so liegt insoweit ein Leistungsaustausch vor, der beim Vorliegen der weiteren gesetzlichen Voraussetzungen grundsätzlich steuerbar und steuerpflichtig ist. Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung ausdrücklich angeschlossen (BMF v. 17.6.2003).

Besondere umsatzsteuerliche Probleme tauchen auf, wenn bei einer GmbH & Co. KG der Geschäftsführer der GmbH bei der KG angestellt ist oder wenn ein Kommanditist gleichzeitig die Funktion des Geschäftsführers wahrnimmt und hierfür von der KG eine Vergütung erhält. Weitestgehend unproblematisch ist die umsatzsteuerliche Beurteilung, wenn die KG der GmbH für die „Zur-Verfügung-Stellung“ dieser Person ein Entgelt berechnet. In diesem Fall liegt eine entgeltliche Personalgestellung vor, die steuerbar und steuerpflichtig ist. Die GmbH ist berechtigt, die ihr in diesem Zusammenhang in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen. Die GmbH erbringt ihrerseits durch die Geschäftsführung eine steuerbare sonstige Leistung an die KG, wenn sie hierfür ein Sonderentgelt erhält. Das Recht zum Vorsteuerabzug bei der KG richtet sich nach deren allgemeinen Ausgangssätzen.

4. Haftungsvergütung

- 256 Die Verwaltung ist hinsichtlich der Beurteilung der Übernahme der persönlichen Haftung und der Zahlung einer Haftungsvergütung unentschieden und vertritt einen in sich widersprüchlichen Lösungsansatz. Zwar werde die Haftungsvergütung nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. Für den Fall, dass der Gesellschafter jedoch steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbringe, stelle die Haftungsvergütung ein zusätzliches Entgelt für diese Leistung dar. Diese Rechtsauffassung vermag nicht zu überzeugen. Ungeachtet der Tatsache, dass ein Gesellschafter steuerbare und steuerpflichtige (Geschäftsführungs-)Leistungen an die Gesellschaft erbringt, fehlt es hinsichtlich der Haftungsvergütung an einer Leistung, wofür diese eine Gegenleistung darstellt.

F. Verfahrensrechtliche Probleme

- 257 Die verfahrensrechtlichen Aspekte bei der Besteuerung von Personengesellschaften wie den Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) und den nichtrechtsfähigen Personenvereinigungen wie z. B. den Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR), Gemeinschaften, Partnerschaften oder der Europäischen Wirtschaftlichen Interessenvereinigung (EWIV) werden wesentlich bestimmt von der Vorfrage, inwieweit sie steuerrechtsfähig sind.

Steuern werden nach § 155 Abs. 1 Satz 1 AO vom Finanzamt durch Steuerbescheid festgesetzt. Die Besteuerungsgrundlagen sind Teil der Begründung und als solche unselbständige Teile der Steuerfestsetzung (§ 157 Abs. 2 AO). Besteuerungsgrundlagen sind alle tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse, die im Einzelfall für die Steuerpflicht oder für die Bemessung der Steuer maßgeblich sind (§ 199 Abs. 1 AO), insbesondere der Gewinn aus den Gewinneinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 1–3 EStG bzw. der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten bei den Überschusseinkunftsarten des § 2 Abs. 1 Nr. 4–7 EStG.

- 258 Nach § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen im Wege der gesonderten Feststellung ermittelt und verbindlich geregelt. Sie ist nur zulässig, wenn dies gesetzlich geregelt ist. Fehlt es an einer entsprechenden gesetzlichen Bestimmung, tritt die Bindungswirkung nicht ein.¹⁰⁾ Die Feststellung ist bei Vorliegen der Voraussetzungen zwingend durchzuführen. Die Bestandskraft des Folgebescheids steht dem sowenig entgegen wie etwaige Kenntnisse des Folgebescheids-FA von den be-

treffenden Besteuerungsgrundlagen, es sei denn, es handelt sich um einen Fall des § 180 Abs. 3 AO. Ein Feststellungsverfahren ist auch durchzuführen, wenn streitig ist, ob Besteuerungsgrundlagen gesondert festgestellt werden müssen oder nicht.

Die gesonderte Feststellung richtet sich gegen den Steuerpflichtigen, dem der Gegenstand der Feststellung bei seiner Besteuerung zuzurechnen ist (§ 179 Abs. 2 Satz 1 AO). Ist dies gesetzlich bestimmt oder ist der Gegenstand der Feststellung mehrerer Personen zuzurechnen, wird die gesonderte Feststellung gegenüber den mehreren Beteiligten einheitlich vorgenommen (§ 179 Abs. 2 Satz 2 AO). Ersteres ist z. B. der Fall bei gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 180 Abs. 1 und Abs. 2 AO und der VO zu § 180 Abs. 2 AO, Letzteres, wenn Besteuerungsgrundlagen mehrere Steuerpflichtige gemeinschaftlich betreffen und eine einheitliche Entscheidung in der Sache erforderlich ist. Dies ist der Fall, wenn an Einkünften mehrere beteiligt sind, wenn die Einkünfte aus gemeinsamer Einkunftsquelle stammen, wie dies bei den hier zu behandelnden Personengesellschaften der Fall ist.

Bei Personengesellschaften finden folgende gesonderte und einheitliche Feststellungen statt:

259

- Feststellung des Einheitswerts (§ 180 Abs. 1 Nr. 1 AO i. V. m. § 19 BewG)
- Feststellung nach der VO zu § 180 Abs. 2 AO Im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften ist die Feststellung der VO zu § 180 Abs. 2 AO insoweit von Bedeutung, als Besteuerungsgrundlagen nicht gemeinschaftliche Einkünfte sind. Sie ist für ertragsteuerliche Zwecke durchzuführen bei Personengesellschaften, die keine Einkünfte erzielen, die festzustellen wären, sondern bei denen andere Besteuerungsgrundlagen wie Betriebsausgaben, Werbungskosten u. Ä. gesondert und einheitlich festzustellen sind, wie z. B. bei Bauherrengemeinschaften, Labor-, Büro- und Apparategemeinschaften.
- Feststellung von Steuerabzugsbeträgen und Körperschaftsteuer (§ 180 Abs. 5 Nr. 2 AO)
- Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte

Die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO („wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind“) bedeuten, dass es nicht ausreicht, dass mehrere Personen den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllen, sondern dass sie dies in Form einer Gesellschaft oder Gemeinschaft erfüllen müssen. Damit kommt eine gesonderte und einheitliche Feststellung insbesondere in Betracht, wenn die Beteiligten Mitunternehmer i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind.

260

Einzelfälle:

- Arbeitsgemeinschaften
- Atypische stille Gesellschaft/Unterbeteiligung
- Bauherrengemeinschaften
- Bürogemeinschaft (ebenso Labor-, Apparate- und Praxisgemeinschaft)
- Erbgemeinschaft
- Investmentclub
- Personengesellschaft in Konkurs oder Insolvenz
- Medienfonds
- Mietpool
- Nießbrauch
- Partnerschaft

- Sozietät
- Vermietungsgemeinschaften
- Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft

G. Übungsfälle

261 Fall 1:

A und B betreiben einen Gewerbebetrieb in der Rechtsform einer GbR. Die Kapitalkonten betragen A: 20.000,- € und B: 40.000 €. Der Jahresgewinn für 08 beträgt 70.000 €. Vereinbarungen über die Gewinnverteilung bestehen nicht. *Führen Sie die Gewinnverteilung durch!*

Lösung Fall 1:

Die Gewinnverteilung ergibt sich aus §722 BGB, nach gleichen Anteilen, somit jeweils 35.000 € für A und B

262 Fall 2:

An der A-OHG ist A mit einer Einlage von 100.000,- €, B mit 80.000,- € und C mit 120.000,- € beteiligt. Der Jahresgewinn beträgt 180.000,- €. Vereinbarungen über die Gewinnverteilung bestehen nicht. *Führen Sie die Gewinnverteilung durch!*

Lösung Fall 2:

Die Gewinnverteilung ergibt sich aus §121 HGB: vier vom Hundert des Kapitalanteils (Abs. 1) und den Rest nach Köpfen (Abs. 3)

A: $100.000 \times 4\% = 4.000 \text{ €} + \text{Restbetrag } 56.000 \text{ €} = 60.000 \text{ €}$

B: $80.000 \times 4\% = 3.200 \text{ €} + \text{Restbetrag } 56.000 \text{ €} = 59.200 \text{ €}$

C: $120.000 \times 4\% = 4.800 \text{ €} + \text{Restbetrag } 56.000 \text{ €} = 60.800 \text{ €}$

263 Fall 3:

B ist Gesellschafter der B & U OHG. Nach dem Gesellschaftsvertrag sind beide Gesellschafter zu je 50 % am Gewinn und Verlust beteiligt. Die OHG hat seit Jahren einen Lagerplatz von dem Gesellschafter B zu einem angemessenen Zins für ihre betriebliche Zwecke angepachtet.

Der Gewinn der OHG für das Jahr 02 beläuft sich auf 200.000,- €. Dabei wurden die Pachtzahlungen an B i.H.v. 20.000,- € als Aufwand gewinnmindernd berücksichtigt. B sind hinsichtlich des Grundstücks lfd. Kosten von 4.000,- € entstanden, die er aus privaten Mitteln bezahlte.

Führen Sie die Gewinnverteilung durch!

Lösung Fall 3:

Die Gewinnverteilung ergibt sich aus dem Vertrag.

OHG-Gewinn 200.000 €

+ „Pacht“ 20.000 €

./.. Sonder-BA ./.. 4.000 €

= steuerlicher Gewinn: 216.000 €

	B	U	
Sonderbetriebsbereich	./.. 16.000 €	16.000 €	
Rest:	200.000 €	100.000 €	100.000 €
Gesamt:		116.000 €	100.000 €

Fall 4:

264

A ist zu 30% an der Baufirma Stein oHG mit Sitz in Duisburg beteiligt. Nach der von der Firma erstellten Handelsbilanz beträgt der Gewinn für 08 insgesamt 87.300 €. Bei der Ermittlung des Gewinns wurde ein an A gezahltes Gehalt von 42.000 € für dessen Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft als Aufwand verbucht.

Der Gesellschafter hat im übrigen noch einen Zinsanspruch in Höhe von 3.000 € gegen die oHG auf Grund eines der oHG gewährten Darlehens. Die Zinsen wurden zum Jahresende bezahlt und als Aufwand behandelt. Bei der Gewinnermittlung wurde eine an A gezahlte Miete für das Betriebsgebäude, welches A der oHG aufgrund eines Mietvertrages zur Nutzung überlassen hat, in Höhe von 24.000 € als Betriebsausgabe verbucht. Die von A privat getragenen Grundstückskosten von 13.000 € inklusive AfA sind nicht berücksichtigt.

Ermitteln Sie die Höhe der Einkünfte des A für den Veranlagungszeitraum 08.

Lösung Fall 4:

265

A erzielt als Mitunternehmer der oHG Einkünfte gemäß §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Zu diesen Einkünften gehört **auch** die Vergütung an A für Tätigkeiten im Dienste der Gesellschaft, die Vergütung für die Hingabe von Darlehen und die Vergütung für die Überlassung des Gebäudes an die oHG.

Bei dem der oHG zur Nutzung überlassenen Grundstück handelt es sich um notwendiges **Sonderbetriebsvermögen** des A, welches in seiner Sonderbilanz zu aktivieren ist (R 4.2 Abs. 12 Satz 1 EStR). Die privat getragenen **Kosten** hängen mit dem **Grundstück** zusammen und sind als **Sonderbetriebsausgabe des A** über die Buchung „Aufwand an Einlage“ **gewinnmindernd** zu behandeln.

Handelsrechtlicher Gewinn	=	87.300 €
+ Tätigkeitsvergütung	+	42.000 €
+ Zinsen	+	3.000 €
+ Miete	+	24.000 €
./. Grundstückskosten	./. 13.000 €	
= steuerlicher Gewinn der oHG	=	143.300 €
Davon entfallen auf den Gesellschafter A:		
Vorwegvergütung Gehalt:		42.000 €
+ Zinsen	+	3.000 €
+ Miete	+	24.000 €
./. Grundstückskosten	./. 13.000 €	
+ 30 % vom Restgewinn 87.300 €	+	26.190 €
= Einkünfte des A gemäß §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	=	82.190 €

Fall 5

266

An der ABC-oHG sind die Gesellschafter A, B und C mit jeweils 1/3 beteiligt. Die oHG erzielt im Wirtschaftsjahr 08 einen Gewinn von 120.000 €.

Zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern bestehen folgende besondere Vereinbarungen:

A hat der oHG ein bebautes Grundstück zur betrieblichen Nutzung überlassen. Dafür erhält er laut vertraglicher Vereinbarungen eine jährliche Pacht von 36.000 €, die als Betriebsausgabe erfasst wurde. Die laufenden Hauskosten betragen 12.300 € und werden vereinbarungsgemäß von der oHG getragen. Die AfA für das Gebäude beträgt 4.500 € und ist ebenso wie die von A privat gezahlten Schuldzinsen von 3.500 € nicht bei der Gewinnermittlung berücksichtigt.

B betreibt neben seiner Beteiligung an der oHG ein Ingenieurbüro und einen Baustoffgroßhandel. Er erhielt von der oHG den Auftrag, die Baubetreuung für den Büroneubau zu übernehmen und die Baustoffe zu liefern. Für die Baubetreuung erhielt er ein Honorar von 40.000 €, Baustoffe lieferte er für 120.000 €. Die Aufwendungen wurden als Betriebsausgaben der oHG erfasst.

An eigenen Aufwendungen entstanden ihm für die Baubetreuung 21.000 € Personal- und Büromaterialkosten. Die Selbstkosten der Baustoffe betrugen 85.000 €. Die Einnahmen und die Kosten wurden in den jeweiligen Einzelunternehmen erfasst.

C ist als Geschäftsführer tätig und erhält dafür eine jährliche Vergütung von 60.000 €, die als Betriebsausgabe verbucht wurde. Für die Fahrten zum Betrieb nutzt er seinen privaten Pkw. Die einfache Entfernung von seiner Wohnung bis zum Betrieb beträgt 15 km, die er an 220 Tagen im Jahr zurücklegt. Die Kosten sind nicht berücksichtigt.

Ermitteln Sie den Gewinn der oHG und die steuerlichen Gewinnanteile der Gesellschafter für 08.

267 Lösung Fall 5:

Der Gewinn der oHG ist gemäß §§179 Abs. 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO einheitlich und gesondert festzustellen. Die Gesellschafter erzielen als Mitunternehmer Einkünfte gemäß §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dazu gehört nicht nur der Gewinnanteil, sondern auch alle Vergütungen, die die Gesellschafter für Leistungen im Dienste der Gesellschaft erhalten.

Die Pacht, die A für die Überlassung des Grundstücks von der OHG erhält, ist nicht als Betriebsausgabe der oHG abzusetzen, sondern stellt eine Sondervergütung im Sinne des §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar, die dem A vorweg bei der Gewinnverteilung zuzurechnen ist.

268 Unterscheidung Vorabvergütung – Vorweggewinnanteil:

Die **Vorabvergütung** wird auch in Wirtschaftsjahren, in denen Verluste erwirtschaftet werden, gezahlt. Sie ist echte Schuld der Gesellschaft, daher Aufwand aller und Sonderbetriebseinnahme eines einzelnen, der die Leistung/Tätigkeit erbracht hat.

Vorweggewinnanteile stellen Entnahmen dar und werden nur bei Jahren mit Gewinn gezahlt.

Das **Grundstück** ist als **notwendiges Sonderbetriebsvermögen** in der **Sonderbilanz** des A bei der oHG zu erfassen. Alle mit diesem Grundstück in Zusammenhang stehenden Kosten, die von A getragen werden, sind außerdem als **Sonderbetriebsausgaben** abzugsfähig und bei A zu berücksichtigen.

Auch das **Darlehen** zur Finanzierung des Grundstücks ist als **Sonderbetriebsvermögen** zu passivieren, die **Zinsen** sind als **Sonderbetriebsausgaben** abzugsfähig.

269 Das Honorar, das B von der oHG erhält, ist ebenfalls eine Sondervergütung für Leistungen im Dienste der Gesellschaft und darf **nicht** als **Betriebsausgabe** abgezogen werden. Alle damit in Zusammenhang stehenden Kosten sind als **Sonderbetriebsausgaben** abzuziehen. Diese Beträge sind bei der **Gewinnermittlung des Ingenieurbüros nicht** als **Aufwand**, sondern als **Entnahmen** zu erfassen.

Die Lieferungen der **Baustoffe** an die oHG fallen **nicht unter §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG**, da diese Vorschrift nur von der **Überlassung**, aber **nicht** von der **Veräußerung** bzw. Lieferung von Wirtschaftsgütern spricht. Die **Beträge** sind daher **im Baustoffgroßhandel zu erfassen**.

Die **Tätigkeitsvergütungen**, die C von der oHG erhält, stellen **Sondervergütungen** dar, die den **Gewinn der oHG nicht mindern dürfen**. Die damit zusammenhängenden **Fahrtkosten** sind aber als **Sonderbetriebsausgaben** abzugsfähig. Dabei ist die Begrenzung gemäß §4 Abs. 5a in Verbindung mit §9 Abs. 2 EStG **nicht mehr** zu beachten. **Abzugsfähig** sind: $220 \text{ Tage} \cdot 15 \text{ km} \cdot 0,30 \text{ €} = 990 \text{ €}$

Gewinnermittlung und -verteilung:

	OHG		A		B		C	
Pacht	+	36.000 €	+	36.000 €				
AfA	./.	4.500 €	./.	4.500 €				
Zinsen	./.	3.500 €	./.	3.500 €				
Honorar	+	40.000 €						
Kosten	./.	21.000 €			+	40.000 €		
Gehalt	+	60.000 €			./.	21.000 €		
Fahrtkosten	./.	990 €						+
Gewinn		120.000						60.000 €
	€		+	40.000 €			./.	990 €
					+	40.000 €	+	40.000 €
Gewinn	=	226.010	=	68.000 €	=	59.000 €	=	99.010 €
	€							

Fall 6

270

Die ABC-KG hat für 08 laut Gewinn- und Verlustrechnung 360.000 € Gewinn erzielt. Laut Gesellschaftsvertrag erhalten die Gesellschafter bei der Gewinnverteilung vorweg eine Mehrkapitalverzinsung, die für 05 in folgender Höhe zuzuweisen ist: A = 6.000 €; B = 8.000 €; C = 4.000 €. Die Mehrkapitalverzinsung wurde nicht als Aufwand gebucht. Der Restgewinn ist nach Köpfen zu verteilen.

A hat in 08 an die KG ein Grundstück vermietet. Die KG hat an A in 08 Mieten in Höhe von 24.000 € gezahlt und als Aufwand gebucht. A sind im Zusammenhang mit dem Grundstück in 08 Kosten in Höhe von 15.000 € entstanden. B hat mit der KG einen Beratervertrag abgeschlossen. In 08 hat die KG an B Beratungshonorare in Höhe von 60.000 € gezahlt und als Aufwand gebucht.

C hat der KG ein Darlehen gewährt, die dafür in 08 an C 12.000 € Zinsen geleistet und als Aufwand gebucht hat.

Betriebsausgaben im Sinne des §4 Abs. 5 EStG in Höhe von 6.000 € sind als Aufwand gebucht worden.

Eine Investitionszulage in Höhe von 15.000 € wurde als Ertrag erfasst.

B hat Reisekosten anlässlich der Gesellschafterversammlung von 500 € aufgewendet. Der Betrag wird von der KG nicht ersetzt.

C hat ohne Wissen von A und B den Jahresabschluss der KG von einem Steuerberater seines Vertrauens überprüfen lassen. Honorar 2.000 € zuzüglich 380 € Umsatzsteuer. Rechnungserteilung an C.

271 Lösung Fall 6:

Gewinnverteilung:

Gewinn KG	A	B	C	Gesamt
T.z. 1 360.000 €				
T.z. 2 <u>./. _____</u>	+ 6.000 €	+ 8.000 €	+ 4.000 €	+ 18.000 €
18.000 €	+ 114.000	+ 114.000	+ 114.000 €	+ 342.000
T.z. 3 =	€	€		€
342.000 €				
Gutschrift auf Kapital- konten in Gesamthandsbi- lanz	120.000 €	122.000 €	118.000 €	360.000 €
T.z. 4	+ 9.000 €			+ 9.000 €
T.z. 5		+ 60.000 €		+ 60.000 €
T.z. 6			+ 12.000 €	+ 12.000 €
T.z. 7	+ 2.000 €	+ 2.000 €	+ 2.000 €	+ 6.000 €
T.z. 8	./. 5.000 €	./. 5.000 €	./. 5.000 €	./. 15.000 €
T.z. 9		./. 500 €		./. 500 €
T.z. 10			./. 2.380 €	./. 2.380 €
	= 126.000	= 178.500	= 124.620	= 429.120
	€	€	€	€

272 Erläuterungen:

Zu T.z. 2:

Der **Vorweggewinnanteil** ist als **Entnahme**, nicht als **Aufwand** zu buchen. Eine Aufwandsbuchung erfolgt nur bei für bestimmte Tätigkeiten der Gesellschafter gezahlten Vorabvergütungen.

Zu T.z. 10:

Die in der Rechnung gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer kann **nicht** als **Vorsteuer** abgezogen werden, da C zwar Mitunternehmer, aber **kein Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes** ist.

Die Bemessungsgrundlage für die **Gewerbeertragsteuer** beträgt **429.120 €**. Die **Gewerbesteuerrückstellung** ist also stets erst **nach** der **Sonderbilanzerstellung** zu berechnen.

In der **einheitlichen und gesonderten Feststellung** gemäß §179 Abs. 2 i. V. m. §180 Abs. 1 Nr. 2 a AO werden den Gesellschaftern folgende **Gewinnanteile** zugewiesen:

A: 126.000 €

B: 178.500 €

C: 124.680 €

Fall 7

273

2

A und B schließen am 5.1.08 einen notariell beurkundeten Vertrag, worin folgendes vereinbart wird:

Die Gesellschafter betreiben ab 5.1.08 gemeinsam einen Baustoffhandel unter der Firma A & B KG in Duisburg. A ist Komplementär mit einer Beteiligung von 20%, B ist Kommanditist mit einer Beteiligung von 80%. A überträgt als Gesellschafterbeitrag das Eigentum an einem unbebauten Grundstück und an einer GmbH-Beteiligung auf die KG. Beide Wirtschaftsgüter gehören zu seinem Privatvermögen. Das Grundstück hat er vor zwölf Jahren für 60.000 € erworben. Der gemeine Wert des Grundstücks, der dem Teilwert entspricht, beträgt unstreitig 100.000 €, der Grundbesitzwert (nach BewG) beträgt 40.000 €. Die Beteiligung (50% des Stammkapitals) hat er vor sieben Jahren für 30.000 € erworben. Ihr gemeiner Wert, der dem Teilwert entspricht, beträgt ebenfalls 100.000 €. B entrichtet eine Bareinlage von 800.000 €. A erhält eine monatliche Tätigkeitsvergütung von 8.000 €. Das Gründungskapital, das durch Entnahmen nicht gemindert werden darf, wird mit 10% verzinst. Der Restgewinn sowie ein Verlust werden entsprechend dem Gründungskapital verteilt. Die Kosten der Gesellschaftsgründung werden von der KG getragen.

Fragen:

274

- Wie ist die Einbringung des Grundstücks und der Beteiligung ertragsteuerlich zu behandeln?
- Fällt Grunderwerbsteuer an? Falls ja – in welcher Höhe? Steuerliche Behandlung?
- Wie sieht die Eröffnungsbilanz aus zum 5.1.08 aus?
- Wie ändert sich die Lösung, wenn der gemeine Wert = Teilwert der von A eingebrachten Wirtschaftsgüter jeweils 150.000 € beträgt und A dafür eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto I i.H.v. 200.000 € und auf dem Kapitalkonto II von 100.000 € erhält?

Lösung Fall 7

275

- Die Übertragung des Grundstücks und der GmbH-Beteiligung stellt einen tauschähnlichen Vorgang dar und muss von der KG mit dem gemeinen Wert von insgesamt 200.000 € aktiviert werden.*
- Die Einbringung des Grundstücks als Gesellschafterbeitrag ist grunderwerbsteuerbar, die Grunderwerbsteuer beträgt 1.120 €; Berechnung $40.000 € \times 3,5\% \times 80\%$ (vgl. Auch §5 Abs. 2 GrEStG)*

Aktiva		Eröffnungsbilanz der KG zum 1.1.08		Passiva	
Grund und Boden	101.120 €	Komplementär A	200.000 €		
Beteiligung	100.000 €	Kommanditkapital			
Bank	800.000 €	Kapital B	800.000 €		
		Sonst. VB	1.120 €		
	1.001.120 €				1.001.120 €

- Es liegt auch in diesem Fall in vollem Umfang ein tauschähnlicher Vorgang vor. Die Aktivierung der beiden Wirtschaftsgüter erfolgt mit den gemeinen Werten von jeweils 150.000 €. Die Grunderwerbsteuer beträgt unverändert 1.120 €*

Aktiva		Eröffnungsbilanz der KG zum 1.1.08		Passiva	
Grund und Boden	151.120 €	Kapital I A	200.000 €		
Beteiligung	150.000 €	Kapital II A	100.000 €		
Bank	800.000 €	Kommanditkapital			
		Kapital B	800.000 €		
		Sonst. VB	1.120 €		
	1.101.120 €			1.101.120 €	

Vielleicht an dieser Stelle noch der Hinweis auf die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach 17 EStG (Rechtslage 2009:)

Gemeiner Wert; davon 40% steuerfrei, bzw. 60% steuerpflichtig	90.000 €
Anschaffungskosten (30.000 € x 60%)	18.000 €
steuerpfl. Veräußerungsgewinn	72.000 €

276 Fall 8

A. Sachverhalt:

Richard Rot und Willy Weiß betreiben unter der Firma Rot & Weiß OHG in Düsseldorf eine Werbeagentur. In dem notariell beurkundeten Gesellschaftsvertrag sind u. a. folgende Vereinbarungen getroffen worden:

Die Geschäftsführung obliegt dem Gesellschafter Rot. Er erhält für diese Tätigkeit jährlich eine Sondervergütung von 72.000 €.

Der Gesellschafter Weiß erhält für die Überwachung der Buchführungsarbeiten eine jährliche Sondervergütung von 12.000 €.

277 Der verbleibende Restgewinn ist auf die Gesellschafter im Verhältnis 50 : 50 zu verteilen. Die Verzinsung der Kapitalkonten haben die Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag ausgeschlossen.

Der vorläufige Jahresüberschuss der Gesellschaftsbilanz (= HB) der oHG weist für 20 einen Betrag von 384.000 € aus.

Folgende Geschäftsvorfälle des Wirtschaftsjahres (= Kalenderjahr) 20 sind in der Buchführung noch nicht erfasst oder wie bei der einzelnen Textziffer angegeben verbucht worden:

1. Grundstück Blaustr. 5

278 Das Grundstück gehört Richard Rot zu 100%. Richard Rot hat den Grund und Boden im April 14 für 160.000 € (einschließlich Nebenkosten!) erworben.

Am 01.07.18 hat wurde darauf ein Gebäude für insgesamt 1.000.000 € fertiggestellt. Die nicht abziehbare Vorsteuer ist zutreffend in den vorstehenden Herstellungskosten enthalten.

Das Grundstück gehörte bisher zum Privatvermögen. Bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung machte Richard Rot die AfA ausschließlich nach § 7 Abs. 4 EStG geltend.

Seit dem 01.07.20 nutzt die OHG das Grundstück (Grund u. Boden und Gebäude) zu 60 % eigenbetrieblichen Zwecken (bisherige Nutzung zu fremden Wohnzwecken). Die restlichen 40 % des bebauten Grundstücks werden weiterhin (unverändert) zu Wohnzwecken an fremde Dritte vermietet.

Die zwischen der OHG und Richard Rot ab 01.07.20 vereinbarte und gezahlte monatliche Miete in Höhe von 3.600 € buchte der Buchhalter H.Lunke im Buchhaltungskreis der OHG:

Mietaufwen- dungen (sonstige betriebl. Aufw.)	21.600 €	an	Bank	21.600 €
---	----------	----	------	----------

Die Umsatzsteuer wurde im Mietvertrag nicht gesondert ausgewiesen. Weitere Buchungen wurden nicht vorgenommen.

279

2

Die unbestrittenen Verkehrswerte (=Teilwerte) betragen zum 01.07.20 lt. Gutachten eines Sachverständigen:

Grund u. Boden	200.000 €
----------------	-----------

Gebäude	1.100.000 €
---------	-------------

An Grundstücksaufwendungen sind Richard Rot in der Zeit vom 01.07. bis 31.12.20 € 10.600 zzgl. 800 € USt entstanden.

280

Die ausstehenden Darlehensbeträge im Zusammenhang mit dem vorliegenden bebauten Grundstück betrugen:

am 01.07.20	480.000 €
-------------	-----------

Tilgung für die 2. Jahreshälfte	./ 40.000 €
---------------------------------	-------------

31.12.20	440.000 €
----------	-----------

Am 30.12.20 wurden dem Konto des Richard Rot Zinsen in Höhe von 14.000 € (für die Zeit vom 1.7.-31.12.20) belastet.

281

2. Vorabvergütungen

Die Vorabvergütungen sind im Buchhaltungskreis der OHG wie folgt gebucht worden:

a) Gesellschafter Rot

Gehälter	72.000 €	an	Bank	72.000 €
----------	----------	----	------	----------

b) Gesellschafter Weiß

Gehälter	12.000 €	an	Bank	12.000 €
----------	----------	----	------	----------

Aufgabe:

282

Beurteilen Sie den vorstehenden Sachverhalt unter Hinweis auf die entsprechenden Vorschriften des HGB, EStG und der EStR/EStH. Ermitteln Sie für 20 den niedrigst möglichen steuerlichen Gewinn. Erstellen Sie die erforderlichen Buchungen und, soweit erforderlich, die Sonderbilanzen für 20. Bis auf die vorstehenden Buchungen sind bisher keine buch- bzw. bilanzmäßigen Handlungen vorgenommen worden.

Gehen Sie davon aus, dass die Stpfl. möglichst wenig Betriebsvermögen ausweisen möchten.

In der Lösung ist auf die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer nicht einzugehen.

283 Anlagen

Aktiva	Sonderbilanz Rot 01.07.20	Passiva
	Kapital 01.07.20	

Aktiva	Sonderbilanz Rot 31.12.20	Passiva
	Kapital 01.07.20	

Soll	Sonder – G u. V.	Rot für 20	Haben
Gewinn			

284 - Ergebnis:

HB-Gewinn (Jahresüberschuss) =	384.000 €
Sonderbilanz Rot =	
Sonderbilanz Weiß =	
steuerlicher Gesamtgewinn 20:	

- Gewinnverteilung 20:

285

insgesamt	Rot	Weiß
Gewinnanteile:		

2

Lösung Fall 8

286

Tz. 1 Grundstück Blaustr. 5

Ertragsteuerlich liegen **zwei Wirtschaftsgüter** i.S.d. R 4.2 Abs. 4 EStR und R 4.2 Abs. 3 S. 3 Nr. 5 EStR vor, die aufgrund des unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs grds. getrennt zu bilanzieren und zu bewerten sind:

- eigenbetrieblich genutzter Gebäudeteil,
- zu fremden Wohnzwecken dienender Gebäudeteil.

Darüber hinaus ist der Grund und Boden als drittes Wirtschaftsgut ebenfalls getrennt zu bilanzieren und zu bewerten.

Das bebaute Grundstück Blaustr. stellt **kein Gesamthandsvermögen** der OHG dar (also kein Aktivierungsgebot gem. §§240 Abs. 1, 242 Abs. 1, 246 Abs. 1 HGB). Ein **Ausweis** in der **Handelsbilanz** (**Gesamthandsbilanz**) ist deshalb **nicht** zulässig. Es steht zu 100% im Eigentum des Gesellschafters Richard Rot.

Gleichwohl ist zu prüfen, ob ggf. ertragsteuerlich gem. §4 Abs. 1 EStG i.V.m. R 4.2 Abs. 12 EStR Betriebsvermögen vorliegt. Vgl. auch R 4.2 Abs. 2 S. 2 EStR.

287

Zum notwendigen Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören auch Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Gesellschaft zur betrieblichen Nutzung überlässt. Solche Wirtschaftsgüter gehören zum **notwendigen Sonderbetriebsvermögen** (H 4.2 Abs. 12 EStH), das in der **Sonderbilanz** des Richard Rot auszuweisen ist.

Ab 01.07.20 ergibt sich somit folgendes Sonderbetriebsvermögen:

eigengewerbl. Teil: 60 %	als notw. Sonder-BV des Gesellschafters Richard Rot, R 4.2 Abs. 12 S. 1 EStR §8 EStDV prüfen; vgl. R 4.2 Abs. 12 S. 3 EStR. Der eigenbetriebliche Grundstücksteil ist eindeutig nicht von untergeordneter Bedeutung, da er 20 % übersteigt.
vermietete Teil: 40 %	Hinsichtlich des neutralen Teils / zu Wohnzwecken vermietet, besteht grds. ein Wahlrecht, es handelt sich um gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen; H 4.2 Abs. 12 EStH (Behandlung wie bei einem Einzelunternehmer, H 4.2 Abs. 9 EStH!). Dieser Grundstücksteil wurde nicht als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen behandelt, deshalb ist keine Änderung erforderlich. Siehe insofern auch die Aufgabenstellung!

288 - **Folge:**
60 % des bebauten Grundstücks (aufgeteilt in Grund u. Boden und Gebäude) sind deshalb ab 01.07.20 **notwendiges Sonderbetriebsvermögen** des **Gesellschafters Rot** (da ihm das bebaute Grundstück zu 100% gehört).

- **Bewertung**

Die **Nutzungsänderung** führt zum **01.07.20** zu einer **Sacheinlage** i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 7 EStG; vgl. auch R 4.3 Abs. 1 EStR.

Die Bewertung erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 erster Halbsatz EStG grds. mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Einlage.

Ertragsteuerlich sind jedoch der Grund u. Boden und das Gebäude (anteilig) als zwei Wirtschaftsgüter getrennt zu beurteilen:

a) Grund u. Boden:

60 % von 200.000 € = 120.000 € **Teilwert = Einlagewert** (fiktive AK) am 01.07.20 (Erwerb 14, also **außerhalb der 3-Jahresfrist**).

Der Grund und Boden gehört gem. R 6.1 Abs. 1 S. 6 EStR zum nicht abnutzbaren Anlagevermögen und ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStG am 31.12.20 höchstens mit den AK (fiktiver Einlagewert) zu bewerten.

Bilanzwert 31.12.20 120.000 €

289 **b) Gebäude:**

Die Einlage zum 01.07.20 ist gem. § 5 Abs. 6 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 zweiter Halbsatz Buchst. a EStG mit den fortgeführten HK anzusetzen, da die Herstellung innerhalb der letzten 3 Jahre erfolgt ist (vgl. auch R 6.12 Satz 1 EStR).

Das Gebäude gehört zum unbeweglichen abnutzbaren Anlagevermögen (R 7.1 Abs. 1 Nr. 4 EStR, R 7.1 Abs. 6 EStR) und ist zum 31.12.20 gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG mit dem fortgeführten Einlagewert (HK ./, AfA ./, sonstige Abzüge) zu bewerten.

290 **Kontenentwicklung eigenbetriebl. Gebäudeteil:**

HK 01.07.18 1.000.000 €

AfA 2 % gem. § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2a EStG,

20.000 € p.a. x 2 Jahre = ./, 40.000 €

fortgeführte HK 30.06.20 960.000 €

Einlagewert (= AfA-Volumen!) i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 zweiter Halbsatz Buchst. a EStG zum 01.07.20: hiervon 60%
576.000 €

(TW 01.07.20 = 60 % v. 1.100.000 € = 660.000 € ist höher!)

AfA-Bemessungsgrundlage:

576.000 €

An die Stelle der HK tritt bei eingelegten WG der Einlagewert. Der Stpfl. wird so behandelt, als ob er das eingelegte WG zum Einlagewert erworben hätte. Hinsichtlich der AfA-BMG vgl. jedoch R 7.3 Abs. 6 S. 1 EStR (§7 Abs. 1 S. 5 EStG)

291

§7 Abs. 1 S. 5 EStG führt in vorliegendem Fall zu keiner anderen AfA-BMG, da der Einlagewert mit den fortgeführten HK identisch ist! Eine erhebliche Auswirkung ergäbe sich nur, wenn ein höherer Teilwert anzusetzen wäre, siehe Beispiel in H 7.3 EStH „Einlage eines WGs“.

R 7.4 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 EStR = Nutzungsänderung, ab 01.07.20: Betriebsvermögen, keine Wohnzwecke mehr und Antrag auf Baugenehmigung nach dem 31.03.1985 gestellt!

AfA nunmehr nach §7 Abs. 5a EStG i.V.m. §7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG = 3 % = 17.280 €, 1/2 hiervon

./ 8.640 €

Endbestand = fortgeführte HK zum 31.12.20

567.360 €

Buchungen im Sonderbilanzbereich :

Grund u. Boden	120.000 €		
Gebäude	576.000 €	an	Kapital 696.000 €
AfA	8.640 €	an	Gebäude 8.640 €

Gewinn:

Erhöhung AfA (**Sonderbetriebsausgabe**) ./ 8.640 €

Mietzahlungen:

292

Vereinbarungen (hier Mietvertrag) zwischen der OHG und dem Gesellschafter Richard Rot sind **zivilrechtlich** möglich.

Ertragsteuerlich ist jedoch §15 Abs. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG zu beachten. Die von der OHG gezahlte Miete stellt für den Gesellschafter Rot i.H.v. 21.600 € gem. H 4.7 EStH **Sonderbetriebseinnahme** dar, die in seiner Sonder-G+V auszuweisen und als **Privatentnahme** (Geldentnahmen i.S.d. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG) in seinem Sonderbilanzbereich zu erfassen ist.

21.600 € = **PE** (Geld) des Gesellschafters Rot

21.600 € (handelsrechtlich zutreffend als Aufwand gebucht!)

Buchungen im Sonderbilanzbereich :

Privatentnahmen	21.600 €	an	Mieterträge 21.600 €
-----------------	----------	----	----------------------

Gewinn:

Erhöhung Mieterträge (Sonderbetriebseinnahmen) + 21.600 €

293

Grundstücksaufwendungen:

- Die AfA wurde bereits bei Entwicklung des Bilanzansatzes des Gebäudes berücksichtigt.
- Hinsichtlich der **lfd. Kosten** vgl. R 4.7 Abs. 2 S.3 EStR (§4 Abs. 4 EStG): 60 % von 11.400 € = 6.840 € sind **Sonder-Betriebsausgaben**, und zwar einschl. der (USt-lich) nicht verrechenbaren Vorsteuer.

Insofern liegt gem. §4 Abs. 1 S.7 EStG eine **Geldeinlage** i.H.v. 6.840 € des **Gesellschafters Rot** vor, da er die vorstehenden Beträge aus privaten Mitteln bezahlt hat.

- 294 (nur als Hinweis, da die USt lt. Aufgabe nicht zu beurteilen ist: die Vermietung des Grundstücks an die OHG stellt zwar eine steuerbare sonstige Leistung (§3 Abs. 9 UStG dar, §3a Abs. 2 Nr. 1 UStG) dar, jedoch ist sie steuerfrei gem. §4 Nr. 12 a UStG. Im übrigen hat Richard Rot von der Möglichkeit der Doppeloption der §§9, 19 Abs. 2 UStG keinen Gebrauch gemacht (Mietvertrag ohne USt!). Im übrigen Hinweis auf §15a UStG – Änderung der Verhältnisse innerhalb von 10 Jahren – R 215 Abs. 8 Nr. 1a UStR! Nachträgliche Korrektur der VoSt!)

Buchungen im Sonderbilanzbereich :

Grundstückskosten	6.840 € an	Privateinlagen (NE)	6.840 €
-------------------	------------	---------------------	---------

Gewinn:

Erhöhung Grundstückskosten (Sonderbetriebsausgaben)	./.	6.840 €
---	-----	---------

295 **c) Darlehen**

Das anteilige Darlehen gehört zum notwendigen passiven Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters Rot, da es in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den zu aktivierenden WG steht. Vgl. insofern R 4.2 Abs. 2 S.2 u. H 4.2 Abs. 15 EStH „Betriebsschuld“.

Die Bewertung erfolgt gem. §6 Abs. 1 Nr. 3 EStG mit den AK = Nennwert; vgl. H 6.10 EStH. Eine Abzinsung gem. §6 Abs. 1 Nr. 3 S.2 EStG unterbleibt, da es sich nicht um ein zinsloses Darlehen handelt.

Kontenentwicklung:

Zugang 01.07.20 = **Einlage eines negativen WGs!**

60% von 480.000 € =	288.000 €
---------------------	-----------

Tilgung 2.Jahreshälfte, 60% von 40.000 €	./.	24.000 €
--	-----	----------

Bilanzansatz in Sonderbilanz zum 31.12.20	264.000 €
---	-----------

- 296 Die **Tilgung** i.H.v. 24.000 € stellt für Rot gleichzeitig eine **Geldeinlage** i.S.d. § 4 Abs. 1 S.7 EStG dar. Die bezahlten **Schuldzinsen** stellen für Rot gem. H 4.7 EStH „Sonderbetriebsausgaben“ und analog R 4.7 Abs. 2 S.3 EStR i.H.v. $14.000 € \times 60\% = 8.400 €$ **Sonderbetriebsausgaben** dar. In gleicher Höhe liegt eine **Geldeinlage** i.S.d. §4 Abs. 1 S.7 EStG vor.

Eine Begrenzung des Schuldzinsenabzugs unterbleibt gem. §4 Abs. 4a S. 5 EStG (Finanzierung von HK von WG des Anlagevermögens!).

Buchungen im Sonderbilanzbereich :

Kapital (Einlage)	288.000 € an	Darlehen	288.000 €
Darlehen	24.000 € an	Privateinlage (NE)	24.000 €

Zinsaufwendungen	8.400 € an	Privateinlage (NE)	8.400 €
------------------	------------	--------------------	---------

Gewinn:

Erhöhung Zinsaufwand (Sonderbetriebsausgaben) ./. 8.400 €

2. Vorabvergütungen:

297

Die Gehälter stellen zwar **handelsrechtlich Aufwand** dar, weil die Verträge zivilrechtlich anerkannt werden. Der handelsrechtliche Jahresüberschuss ist insoweit korrekt ausgewiesen.

Steuerrechtlich sind diese Tätigkeitsvergütungen jedoch gem. §15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 zweiter Halbsatz EStG den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen! Vgl. H 4.7 EStH „Sonderbetriebseinnahmen“ und H 15.8 Abs. 3 EStH „Tätigkeitsvergütungen“.

Der Ausweis der Gehälter erfolgt als **Sonderbetriebseinnahmen** in der **Sonder-GuV** des jeweiligen Gesellschafters (falls das Dezembergehalt erst im Januar des Folgejahres gezahlt wird: Ausweis einer sonst. Forderung in der Sonderbilanz und einer sonstigen Verbindlichkeit in der Gesellschaftsbilanz, d.h., es erfolgt stets eine **korrespondierende Bilanzierung**).

298

Buchungen im Sonderbilanzbereich des Gesellschafters Rot :

Privatentnahme (PE)	72.000 € an	Gehälter	72.000 €
---------------------	-------------	----------	----------

Gewinn:

Gehälter (Sonderbetriebseinnahmen)	+ 72.000 €
------------------------------------	------------

Buchungen im Sonderbilanzbereich des Gesellschafters Weiß :

Privatentnahme (PE)	12.000 € an	Gehälter	12.000 €
---------------------	-------------	----------	----------

Gewinn:

Gehälter (Sonderbetriebseinnahmen)	+ 12.000 €
------------------------------------	------------

Anlagen

299

Aktiva		Sonderbilanz Rot 01.07.20		Passiva
Grund u. Boden	120.000 €	Kapital 01.07.20		408.000 €
Gebäude	576.000 €	Darlehen		288.000 €
696.000 €				696.000 €

Aktiva		Sonderbilanz Rot 31.12.20		Passiva
Grund u. Boden	120.000 €	Kapital 01.07.20		408.000 €
Gebäude	567.360 €	NE (Tilg. Darlehen)		+ 24.000 €
		NE (Zinsen)		+ 8.400 €
		NE (Grdst.kosten)	+ 6.840 €	
		PE (Miete)	./.. 21.600 €	
		PE (Gehalt)	./.. 72.000 €	
		Gewinn	+ 69.720 €	423.360 €
		Darlehen		264.000 €
		687.360 €		687.360 €

Soll	Sonder – G u. V.	Rot für 20	Haben
AfA Gebäude	8.640 €	Mieterträge	21.600 €
Zinsaufwendungen	8.400 €	Gehalt	72.000 €
Grundstückskosten	6.840 €		
Gewinn	69.720 €		
		93.600 €	93.600 €

300 - Ergebnis:

HB: Jahresüberschuss lt. Gesellschaftsbilanz = 384.000 €

Sonderbilanz Rot = 69.720 €

Sonderbilanz Weiß = (nur Vorabvergütung, deshalb auch Zurechnung außerhalb der Bilanz möglich!)

12.000 €

steuerlicher Gesamtgewinn 20 der oHG: 465.720 €

- Gewinnverteilung 20:

301

insgesamt	Rot	Weiß
465.720 €		
./. 12.000 €		vorweg Weiß 12.000 €
./. 69.720 €	vorweg Rot 69.720 €	
384.000 €	Rest : 2 = 192.000 €	192.000 €
Gewinnanteile:	261.720 €	204.000 €

(Keine Verzinsung, siehe Gesellschaftsvertrag!)

Fall 9

302

Die ABC & Co KG ist im März 08 gegründet worden. Gesellschafter der KG sind A als Komplementär, B, C und D als Kommanditisten.

Die Bilanz zum 31.12.08 weist vor Berücksichtigung des Jahresergebnisses folgende Kapitalkonten für ihre Gesellschafter aus:

Komplementär A 30.000 €

Kommanditist B 40.000 €

Kommanditist C 20.000 €

Kommanditist D 60.000

€

Für das Wirtschaftsjahr 08 ergibt sich ein Verlust i.H.v. 200.000 €. Die Gesellschafter sind lt. Vertrag mit jeweils 25% am Gewinn und Verlust der KG beteiligt. Die Gesellschaftereinlage sind in vollem Umfang geleistet.

Im Wj. 09 erzielt die KG einen Gewinn i.H.v. 100.000 €.

303

- Welche steuerrechtlichen Auswirkungen ergeben sich für die Gesellschafter?
- Wie wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn für B in (negativen) Ergänzungsbilanzen am 01.03.08 ein Minderkapital von 20.000 € und am 31.12.08 – bedingt durch eine gewinnerhöhende (Teil-)Auflösung eines Minderwerts von 5.000 € – ein Minderkapital von 15.000 € ausgewiesen wäre?
- Wie wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn B der KG ein Darlehen i.H.v. 50.000 € gewährt hat (Zinssatz 8%), das er in seiner Sonderbilanz aktiviert? Die Zinsen von 4.000 EUR wurden richtig gebucht.
- Wie wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn D seine KG-Beteiligung in vollem Umfang fremdfinanziert hat, dieses Darlehen in seiner Sonderbilanz passiviert hat und für 08 Schuldzinsen i.H.v. 10.000 € an das Kreditinstitut gezahlt hat?
- Wie wäre der Sachverhalt zu beurteilen, wenn Dent auf seine gezeichnete und im Handelsregister eingetragene Hafteinlage i.H.v. 60.000 € bis zum 31.12.08 vertragsgemäß nur 30.000 € eingezahlt hätte?

Lösung Fall 9:

304

- Die Verlustanteile der Kommanditisten können zwar zu einem negativen Kapitalkonto in der Bilanz der KG führen, unterliegen aber der einschränkenden Vorschrift des §15a EStG.
- Das Kapital des B i.S. von §15a Abs. 1 S. 1 EStG beträgt vor Berücksichtigung des Verlustes (40.000 € ./. 20.000 € =) 20.000 €. Von dem Verlust von 45.000 € können 20.000 € ausgeglichen werden, da gegen sind nur 25.000 € verrechenbar.

- c) Kommanditist B kann im Jahr 08 den auf ihn entfallenden Verlustanteil von 50.000 € nur i.H. von 40.000 € ausgleichen oder abziehen.
- d) Verlustanteile, die ein positives Kapitalkonto des Kommanditisten aufzehren, sind auch dann ausgleichs- und abzugsfähig, wenn die Kapitaleinlage des Kommanditisten aus Kreditmitteln finanziert wird. Der Zinsaufwand als Verlust des SonderBV ist ebenfalls ausgleichs- und abzugsfähig.
- e) Auch in diesem Fall könnte D im Wege des erweiterten Verlustausgleichs des auf ihn entfallenden Verlustanteil i.H. von 50.000 € ausgleichen oder abziehen.

H. Anlage 1 – §§15, 15a EStG

305 §15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. 2Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z. B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;

2. Die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. 2Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;

3. die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

²Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§24 Nr. 2) bezogen werden. ³§13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört hat.

306 (1a) ¹In den Fällen des §4 Abs. 1 Satz 4 ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. ²Dies gilt auch, wenn später die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des §27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

(2) ¹Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. ²Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1.

³Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

307

einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht, einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind

2.(gewerblich geprägte Personengesellschaft). ¹Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.

(4) ¹Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach §10d abgezogen werden. ²Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des §10d die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt. ³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt. ⁴Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen. ⁵Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach §3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit §3c Abs. 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach §8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. ⁶Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach §10d abgezogen werden. ⁷Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des §10d die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht. ⁸Satz 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

308

§15a Verluste bei beschränkter Haftung

(1) ¹Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach §10d abgezogen werden. ²Haftet der Kommanditist am Bilanzstichtag den Gläubigern der Gesellschaft auf Grund des §171 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs, so können abweichend von Satz 1 Verluste des Kommanditisten bis zur Höhe des Betrags, um den die im Handelsregister eingetragene Einlage des Kommanditisten seine geleistete Einlage übersteigt, auch ausgeglichen oder abgezogen werden, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. ³Satz 2 ist nur anzuwenden, wenn derjenige, dem der Anteil zuzurechnen ist, im Handelsregister eingetragen ist, das Bestehen der Haftung nachgewiesen wird und eine Vermögensminderung auf Grund der Haftung nicht durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

309

(1a) ¹Nachträgliche Einlagen führen weder zu einer nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes noch zu einer Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres, soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. ²Nachträgliche Einlagen im Sinne des Satzes 1 sind Einlagen, die nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres geleistet werden, in dem ein nicht ausgleichs- oder abzugsfähiger Verlust im Sinne des Absatzes 1 entstanden oder ein Gewinn im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 zugerechnet worden ist.

310 (2) ¹Soweit der Verlust nach den Absätzen 1 und 1a nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind. ²Der verrechenbare Verlust, der nach Abzug von einem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn verbleibt, ist im Zeitpunkt der Veräußerung oder Aufgabe des gesamten Mitunternehmeranteils oder der Betriebsveräußerung oder -aufgabe bis zur Höhe der nachträglichen Einlagen im Sinne des Absatzes 1a ausgleichs- oder abzugsfähig.

(3) ¹Soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten durch Entnahmen entsteht oder sich erhöht (Einlageminderung) und soweit nicht auf Grund der Entnahmen eine nach Absatz 1 Satz 2 zu berücksichtigende Haftung besteht oder entsteht, ist dem Kommanditisten der Betrag der Einlageminderung als Gewinn zuzurechnen. ²Der nach Satz 1 zuzurechnende Betrag darf den Betrag der Anteile am Verlust der Kommanditgesellschaft nicht übersteigen, der im Wirtschaftsjahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen ist. ³Wird der Haftungsbetrag im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 gemindert (Haftungsminderung) und sind im Wirtschaftsjahr der Haftungsminderung und den zehn vorangegangenen Wirtschaftsjahren Verluste nach Absatz 1 Satz 2 ausgleichs- oder abzugsfähig gewesen, so ist dem Kommanditisten der Betrag der Haftungsminderung, vermindert um auf Grund der Haftung tatsächlich geleistete Beträge, als Gewinn zuzurechnen; Satz 2 gilt sinngemäß. ⁴Die nach den Sätzen 1 bis 3 zuzurechnenden Beträge mindern die Gewinne, die dem Kommanditisten im Wirtschaftsjahr der Zurechnung oder in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

311 (4) ¹Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. ²Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen. ³Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt. ⁴Der Feststellungsbescheid kann nur insoweit angegriffen werden, als der verrechenbare Verlust gegenüber dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres sich verändert hat. ⁵Die gesonderten Feststellungen nach Satz 1 können mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen und körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte verbunden werden. ⁶In diesen Fällen sind die gesonderten Feststellungen des verrechenbaren Verlustes einheitlich durchzuführen.

(5) Absatz 1 Satz 1, Absatz 1a, 2 und 3 Satz 1, 2 und 4 sowie Absatz 4 gelten sinngemäß für andere Unternehmer, soweit deren Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, insbesondere für

1. stille Gesellschafter einer stillen Gesellschaft im Sinne des § 230 des Handelsgesetzbuchs, bei der der stille Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, Gesellschafter einer Gesellschaft im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder
2. nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,

- Gesellschafter einer ausländischen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, soweit die Haftung des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb der eines Kommanditisten oder eines stillen Gesellschafters entspricht oder soweit die Inanspruchnahme des Gesellschafters für Schulden in Zusammenhang mit dem Betrieb durch Vertrag ausgeschlossen oder nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist,
4. Unternehmer, soweit Verbindlichkeiten nur in Abhängigkeit von Erlösen oder Gewinnen aus der Nutzung, Veräußerung oder sonstigen Verwertung von Wirtschaftsgütern zu tilgen sind, Mitreeder einer Reederei im Sinne des §489 des Handelsgesetzbuchs, bei der der Mitreeder als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen ist, wenn die persönliche Haftung des Mitreeders für
5. die Verbindlichkeiten der Reederei ganz oder teilweise ausgeschlossen oder soweit die Inanspruchnahme des Mitreeders für Verbindlichkeiten der Reederei nach Art und Weise des Geschäftsbetriebs unwahrscheinlich ist.

I. Anlage 2 – R 15.8 Mitunternehmerschaft

Allgemeines

312

(1) – unbesetzt -

Mehrstöckige Personengesellschaft

(2) ¹§15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist auch bei mehrstöckigen Personengesellschaften anzuwenden, wenn eine ununterbrochene Mitunternehmerkette besteht. ²Vergütungen der Untergesellschaft an einen Gesellschafter der Obergesellschaft für Tätigkeiten im Dienste der Untergesellschaft mindern daher den steuerlichen Gewinn der Untergesellschaft nicht; überlässt ein Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft z. B. ein Grundstück für deren betriebliche Zwecke, ist das Grundstück notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Untergesellschaft.

Gewinnverteilung

(3) – unbesetzt -

313

Einkommensteuerliche Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien

(4) – unbesetzt -

Umfassend gewerbliche Personengesellschaft

(5) ¹Personengesellschaften i. S. d. §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sind außer der OHG und der KG diejenigen sonstigen Gesellschaften, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind. ²Auch die Partenreederei und die Unterbeteiligungsgesellschaft sind Personengesellschaften i. S. d. §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG. ³Die eheliche Gütergemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i. S. d. §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

314

Gewerblich geprägte Personengesellschaft

(6) ¹Eine gewerblich geprägte Personengesellschaft liegt nicht vor, wenn ein nicht persönlich haftender Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. ²Dies gilt unabhängig davon, ob der zur Geschäftsführung befugte Gesellschafter eine natürliche Person oder eine Kapitalgesellschaft ist. ³Eine gewerbliche Prägung ist selbst dann nicht gegeben, wenn der beschränkt haftende Gesellschafter neben dem persönlich haftenden Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt ist. ⁴Bei der Frage, ob eine gewerblich geprägte Personengesellschaft Einkünfteerzielungsabsicht hat, sind nach den Regeln

zur Ermittlung gewerblicher Gewinne Veräußerungsgewinne in die Prognose über den Totalgewinn einzubeziehen.⁵Die Übertragung aller Gesellschaftsanteile an der Komplementär-GmbH in das Gesamthandsvermögen einer nicht gewerblich tätigen Kommanditgesellschaft, bei der die GmbH alleinige Komplementärin ist, führt allein nicht zum Wegfall der gewerblichen Prägung.

H 15.8 Mitunternehmerschaft

315 H 15.8 (1) Allgemeines

Mitunternehmer i. S. d. §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann sowie unternehmerisches Risiko trägt. Beide Merkmale können jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751 und vom 15.7.1986 – BStBl II S. 896).

>Mitunternehmerinitiative

>Mitunternehmerisiko

>Gesellschafter

Ausgleichsanspruch eines Kommanditisten

Ein Ausgleichsanspruch gegen die KG, der einem Kommanditisten zusteht, weil er Schulden der KG beglichen hat, gehört zu dessen Sonderbetriebsvermögen. Ein Verlust wird erst dann realisiert, wenn der Anspruch gegen die KG wertlos wird; dies ist erst im Zeitpunkt der Beendigung der Mitunternehmerstellung, also beim Ausscheiden des Gesellschafters oder bei Beendigung der Gesellschaft der Fall (>BFH vom 5.6.2003 – BStBl II S. 871).

316 Bürgschaftsinanspruchnahme

>Ausgleichsanspruch eines Kommanditisten

Büro-/Praxisgemeinschaft

Im Unterschied zu einer Gemeinschaftspraxis (Mitunternehmerschaft) hat eine Büro- und Praxisgemeinschaft lediglich den Zweck, den Beruf in gemeinsamen Praxisräumen auszuüben und bestimmte Kosten von der Praxisgemeinschaft tragen zu lassen und umzulegen. Ein einheitliches Auftreten nach außen genügt nicht, um aus einer Bürogemeinschaft eine Mitunternehmerschaft werden zu lassen. Gleiches gilt für die gemeinsame Beschäftigung von Personal und die gemeinsame Nutzung von Einrichtungsgegenständen. Entscheidend ist, dass bei einer Büro- und Praxisgemeinschaft keine gemeinschaftliche, sondern eine individuelle Gewinnerzielung beabsichtigt ist, und auch der Praxiswert dem einzelnen Beteiligten zugeordnet bleibt (>BFH vom 14.4.2005 – BStBl II S. 752).

Erbengemeinschaft

Eine **Erbengemeinschaft** kann nicht Gesellschafterin einerwerbenden Personengesellschaft sein. Jedem Miterben steht deshalb ein seinem Erbteil entsprechender Gesellschaftsanteil zu (>BFH vom 1.3.1994 – BStBl 1995 II S. 241).

317 Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)

Die EWIV unterliegt nach §1 des Gesetzes zur Ausführung der EWG-Verordnung über die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV-Ausführungsgesetz vom 14.4.1988 – BGBl. I S. 514) den für eine OHG geltenden Rechtsvorschriften. Dies gilt auch für das Steuerrecht.

Gesellschafter

Ob ein Gesellschafter Mitunternehmer ist, beurteilt sich für alle Personengesellschaften nach gleichen Maßstäben (>BFH vom 29.4.1981 – BStBl II S. 663 und vom 25.6.1981 – BStBl II S. 779). In

Ausnahmefällen reicht auch eine einem Gesellschafter einer Personengesellschaft wirtschaftlich vergleichbare Stellung aus, z. B. als Beteiligter an einer Erben-, Güter- oder Bruchteilsgemeinschaft, als Beteiligter einer „fehlerhaften Gesellschaft“ i. S. d. Zivilrechts oder als Unterbeteiligter (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751). Auch Gesellschafter einer OHG oder KG erzielen nur dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie Mitunternehmer des gewerblichen Unternehmens sind (>BFH vom 8.2.1979 – BStBl II S. 405).

>Verdeckte Mitunternehmerschaft.

Gesellschafterausschluss bei Scheidung

>Wirtschaftliches Eigentum

Innengesellschaft

318

Im Fall einer GbR, die als reine Innengesellschaft ausgestaltet ist, rechtfertigt die Übernahme eines erheblichen unternehmerischen Risikos bereits das Bestehen einer Mitunternehmerschaft (>BFH vom 19.2.1981 – BStBl II S. 602, vom 28.10.1981 – BStBl 1982 II S. 186 und vom 9.10.1986 – BStBl 1987 II S. 124).

Der Inhaber eines Betriebs ist regelmäßig schon allein wegen seiner unbeschränkten Außenhaftung und des ihm allein möglichen Auftretens im Rechtsverkehr Mitunternehmer einer Innengesellschaft, die zum Zwecke der stillen Beteiligung an seinem Unternehmen gegründet wurde. Dies gilt auch dann, wenn dem Inhaber des Betriebs im Innenverhältnis neben einem festen Vorabgewinn für seine Tätigkeit keine weitere Gewinnbeteiligung zusteht und die Geschäftsführungsbefugnis weitgehend von der Zustimmung des stillen Beteiligten abhängt (>BFH vom 10.5.2007 – BStBl II S. 927).

Komplementär

Eine Komplementär-GmbH ist auch dann Mitunternehmerin, wenn sie am Gesellschaftskapital nicht beteiligt ist (>BFH vom 11.12.1986 – BStBl 1987 II S. 553).

Die Mitunternehmerstellung des Komplementärs wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass er weder am Gewinn und Verlust der KG noch an deren Vermögen beteiligt ist (>BFH vom 25.4.2006 – BStBl II S. 595).

Der Komplementär ist auch dann Mitunternehmer, wenn er keine Kapitaleinlage erbracht hat und im Innenverhältnis (zu dem Kommanditisten) wie ein Angestellter behandelt und von der Haftung freigestellt wird (>BFH vom 11.6.1985 – BStBl 1987 II S. 33 und vom 14.8.1986 – BStBl 1987 II S. 60).

Miterben

319

Gehört zum Nachlass ein Gewerbebetrieb, sind die Miterben Mitunternehmer (>BFH vom 5.7.1990 – BStBl II S. 837 sowie >BMF vom 4.3.2006 (BStBl I S. 253). Zur Erbengemeinschaft als Gesellschafter >Erbengemeinschaft.

Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative bedeutet 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 gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach §716 Abs. 1 BGB entsprechen (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751, S. 769).

Ein Kommanditist ist beispielsweise dann mangels Mitunternehmerinitiative kein Mitunternehmer, wenn sowohl sein Stimmrecht als auch sein Widerspruchsrecht durch Gesellschaftsvertrag faktisch ausgeschlossen sind (>BFH vom 11.10.1988 – BStBl 1989 II S. 762).

320 Mitunternehmerrisiko

Mitunternehmerrisiko trägt im Regelfall, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den **stillen Reserven** einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751). 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 vom 27.2.1980 – BStBl 1981 II S. 210). Eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven ist nicht ausschlaggebend, wenn die stillen Reserven für den Gesellschafter keine wesentliche wirtschaftliche Bedeutung haben (>BFH vom 5.6.1986 – BStBl II S. 802). Ein Kommanditist, der nicht an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist und nach dem Gesellschaftsvertrag nur eine übliche Verzinsung seiner Kommanditeinlage erhält, trägt kein Mitunternehmerrisiko und ist deshalb auch dann nicht Mitunternehmer, wenn seine gesellschaftsrechtlichen Mitwirkungsrechte denjenigen eines Kommanditisten entsprechen (>BFH vom 28.10.1999 – BStBl 2000 II S. 183).

- 321 Eine Beteiligung am unternehmerischen Risiko liegt bei beschränkt haftenden Gesellschaftern von Personenhandelsgesellschaften, insbesondere bei Kommanditisten, und bei atypisch stillen Gesellschaftern nicht vor, wenn wegen der rechtlichen oder tatsächlichen **Befristung** ihrer gesellschaftlichen Beteiligung eine Teilhabe an der von der Gesellschaft beabsichtigten Betriebsvermögensmehrung in Form eines entnahmefähigen laufenden Gewinns oder eines die Einlage übersteigenden Abfindungsguthabens oder eines Gewinns aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils nicht zu erwarten ist (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751). Die zeitliche Befristung und die fehlende Gewinnerwartung können sich aus den Umständen des Einzelfalls ergeben (>BFH vom 10.11.1977 (BStBl 1978 II S. 15).

322 Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos

Der Betrag des beim Ausscheiden aus der Gesellschaft oder bei Auflösung der Gesellschaft zu versteuernden negativen Kapitalkontos (>BFH vom 10.11.1980 – BStBl 1981 II S. 164) ist kein Gewinn aus einer Betriebsvermögensmehrung. Der beim Wegfall eines negativen Kapitalkontos der Kommanditisten zu erfassende Gewinn erlaubt es deshalb nicht, die Teilnahme an einer Betriebsvermögensmehrung im Sinne einer Beteiligung am unternehmerischen Risiko als gegeben anzusehen (>BFH vom 25.6.1984 – BStBl II S. 751).

Nießbrauch

Bei Bestellung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil bleibt der Nießbrauchsverpflichtete Mitunternehmer (>BFH vom 1.3.1994 – BStBl 1995 II S. 241).

323 Organgesellschaft

Einer Mitunternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH steht nicht entgegen, dass sie Organ des Kommanditisten ist (>BFH vom 10.11.1983 – BStBl 1984 II S. 150).

Partnerschaftsgesellschaft

Zur zivilrechtlichen Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft > Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG) vom 25.7.1994 (BGBl. I S. 1744), zuletzt geändert durch Artikel 12 des Gesetzes über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie das Unternehmensregister (EHUG) vom 10.11.2006 (BGBl. I S. 2553).

Stiller Gesellschafter

Bei einem stillen Gesellschafter ohne Unternehmerinitiative kommt der vermögensrechtlichen Stellung besondere Bedeutung zu (> BFH vom 25.6.1981 – BStBl 1982 II S. 59). Um als Mitunternehmer angesehen werden zu können, muss ein solcher stiller Gesellschafter einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss der stillen Reserven und eines Geschäftswerts haben (> BFH vom 27.5.1993 – BStBl 1994 II S. 700). Ohne eine Beteiligung an den stillen Reserven kann ein stiller Gesellschafter dann Mitunternehmer sein, wenn der Unternehmer ihm abweichend von der handelsrechtlichen Regelung ermöglicht, wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss zu nehmen (> BFH vom 28.1.1982 – BStBl II S. 389). Beteiligt sich der beherrschende Gesellschafter und alleinige Geschäftsführer einer GmbH an dieser auch noch als stiller Gesellschafter mit einer erheblichen Vermögenseinlage unter Vereinbarung einer hohen Gewinnbeteiligung sowie der Verpflichtung, die Belange bestimmter Geschäftspartner persönlich wahrzunehmen, so handelt es sich um eine atypisch stille Gesellschaft – Mitunternehmerschaft – (> BFH vom 15.12.1992 – BStBl 1994 II S. 702). Gesamthandsvermögen braucht nicht vorhanden zu sein (> BFH vom 8.7.1982 – BStBl II S. 700).

Strohmannverhältnis

Wer in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen ein Einzelunternehmen führt oder persönlich haftender Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, wird, sofern das Treuhandverhältnis den Geschäftspartnern gegenüber nicht offen gelegt wird, regelmäßig allein wegen seiner unbeschränkten Haftung zum (Mit-)Unternehmer. Dies gilt auch dann, wenn er den Weisungen des Treugebers unterliegt und im Innenverhältnis von jeglicher Haftung freigestellt ist (> BFH vom 4.11.2004 – BStBl 2005 II S. 168).

Testamentsvollstreckung

Ein Kommanditist, dessen Kommanditanteil durch Testamentsvollstreckung treuhänderisch verwaltet wird und dessen Gewinnanteile an einen Unterbevollmächtigten herauszugeben sind, ist dennoch Mitunternehmer (> BFH vom 16.5.1995 – BStBl II S. 714).

Treugeber

Bei einem Treuhandverhältnis, dessen Gegenstand die Mitgliedschaft in einer Personengesellschaft ist, müssen die die Mitunternehmerstellung kennzeichnenden Merkmale in der Person des Treugebers vorliegen (> BFH vom 21.4.1988 – BStBl 1989 II S. 722).

Verdeckte Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer kann auch sein, wer nicht als >Gesellschafter, sondern z. B. als Arbeitnehmer oder Darlehensgeber bezeichnet ist, wenn die Vertragsbeziehung als Gesellschaftsverhältnis anzusehen ist (> BFH vom 11.12.1980 – BStBl 1981 II S. 310). Allerdings sind die zwischen den Beteiligten bestehenden Rechtsbeziehungen bei der Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft sowohl zivil- als auch steuerrechtlich nicht allein nach deren formaler Bezeichnung zu würdigen, sondern nach den von ihnen gewollten Rechtswirkungen und der sich danach ergebenden zutreffenden rechtlichen Einordnung (> BFH vom 13.7.1993 – BStBl 1994 II S. 282).

324

325

326

327 Eine Mitunternehmerschaft setzt ein zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis oder ausnahmsweise ein wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis voraus. Eine Mitunternehmerschaft liegt danach auch vor, wenn mehrere Personen durch gemeinsame Ausübung der Unternehmerinitiative und gemeinsame Übernahme des Unternehmerrisikos auf einen bestimmten Zweck hin tatsächlich zusammenarbeiten. Erforderlich für ein stillschweigend begründetes Gesellschaftsverhältnis ist auch ein entsprechender Verpflichtungswille (>BFH vom 1.8.1996 – BStBl 1997 II S. 272). Mitunternehmerinitiative und -risiko dürfen nicht lediglich auf einzelne Schuldverhältnisse zurückzuführen sein. Die Bündelung von Risiken aus derartigen Austauschverhältnissen unter Vereinbarung angemessener und leistungsbezogener Entgelte begründet noch kein gesellschaftsrechtliches Risiko (>BFH vom 13.7.1993 – BStBl 1994 II S. 282). Tatsächliche Einflussmöglichkeiten allein genügen allerdings nicht (>BFH vom 2.9.1985 – BStBl 1986 II S. 10).

Das Vorliegen einer verdeckten Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen darf nicht unter Heranziehung eines Fremdvergleichs beurteilt werden (>BFH vom 8.11.1995 – BStBl 1996 II S. 133).

Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist nicht schon auf Grund des bloßen Abschlusses des Geschäftsführervertrages mit der GmbH als verdeckter Mitunternehmer der KG anzusehen (>BFH vom 1.8.1996 – BStBl 1997 II S. 272). Der alleinige Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH ist verdeckter Mitunternehmer der Familien-GmbH & Co. KG, wenn er für die Geschäftsführung unangemessene gewinnabhängige Bezüge erhält und sich – wie bisher als Einzelunternehmer – als Herr des Unternehmens verhält (>BFH vom 21.9.1995 – BStBl 1996 II S. 66).

328 Vermietung zwischen Schwester-Personengesellschaften

Wirtschaftsgüter, die eine gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Personengesellschaft an eine ganz oder teilweise personenidentische Personengesellschaft (Schwestergesellschaft) vermietet, gehören zum Betriebsvermögen der vermietenden Personengesellschaft und nicht zum Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Personengesellschaft. Dies gilt auch, wenn leistende Gesellschaft eine gewerblich geprägte atypisch stille Gesellschaft ist (BFH vom 26.11.1996 – BStBl 1998 II S. 328; >BMF vom 28.4.1998 BStBl I S. 583 mit Übergangsregelung).

Wirtschaftliches Eigentum

Ist in einem Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Ehefrau im Scheidungsfall aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden kann und ihr Ehemann an ihre Stelle tritt, ist der Kommanditanteil der Ehefrau dem Ehemann gemäß §39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO zuzurechnen (>BFH vom 26.6.1990 – BStBl 1994 II S. 645).

329 H 15.8 (2) Unterbeteiligung

Tätigkeitsvergütungen einer OHG an atypisch still Unterbeteiligte eines Gesellschafters gehören nach §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (>BFH vom 2.10.1997 – BStBl 1998 II S. 137).

H 15.8 (3) Abweichung des Steuerbilanzgewinns vom Handelsbilanzgewinn

Der zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel bezieht sich grundsätzlich auf den Handelsbilanzgewinn. Weicht dieser vom Steuerbilanzgewinn deshalb ab, weil er durch die Auflösung von Bilanzierungshilfen geringer ist als der Steuerbilanzgewinn, müssen bei Anwendung des Gewinnverteilungsschlüssels auf den Steuerbilanzgewinn Korrekturen hinsichtlich der Gesellschafter angebracht werden, die bei der Bildung der Bilanzierungshilfe an dem Unternehmen noch nicht beteiligt waren (>BFH vom 22.5.1990 – BStBl II S. 965).

Angemessenheit der Gewinnverteilung bei stiller Beteiligung von anteils- und beteiligungsidentischen Schwesterpersonengesellschaften

330

Kann ein angemessener Gewinnanteil der stillen Gesellschafterin nicht durch einen konkreten Fremdvergleich ermittelt werden, sind die Grundsätze zu Familienpersonengesellschaften entsprechend anzuwenden. Soweit ihr Gewinnanteil eine angemessene Höhe übersteigt, ist er dem Mitunternehmer zuzurechnen (>BFH vom 21.9.2000 – BStBl 2001 II S.299).

Ausländische Personengesellschaft

Die zu §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG entwickelten Gewinnermittlungsgrundsätze gelten auch bei grenzüberschreitenden mitunternehmerischen Beteiligungen (>BFH vom 24.3.1999 – BStBl 2000 II S.399).

Außerbetrieblich veranlasster Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel

Eine außerbetrieblich veranlasste Änderung des Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels bei einer Personengesellschaft, d. h. eine Änderung, die ihre Erklärung nicht in den Verhältnissen der Gesellschaft findet, ist ertragsteuerlich unbeachtlich (>BFH vom 23.8.1990 – BStBl 1991 II S.172).

GmbH-Beteiligung

331

Bei Beteiligung einer Personenhandelsgesellschaft an einer Kapitalgesellschaft gehören die Gewinnausschüttung ebenso wie die anzurechnende Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb i. S. d. §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Das Anrechnungsguthaben steht den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zu. Maßgebend für die Verteilung ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel (>BFH vom 22.11.1995 – BStBl 1996 II S.531).

Kapitalkontenverzinsung

Hat der Gesellschafter ein Verrechnungskonto zu verzinsen, das einen Sollsaldo aufweist und auf der Aktivseite der Gesellschaftsbilanz aufzuführen ist, kann dieses Konto entweder eine Darlehensforderung gegen den Gesellschafter dokumentieren oder aber als (negativer) Bestandteil des Kapitalkontos anzusehen sein. Handelt es sich um einen Bestandteil des Kapitalkontos, dient die Verzinsung allein der zutreffenden Gewinnverteilung und führt nicht zu einer Erhöhung des Gewinns (>BFH vom 4.5.2000 – BStBl 2001 II S.171).

Mehrgewinne eines ausgeschiedenen Gesellschafters auf Grund späterer Betriebsprüfung

332

Mehrgewinne, die sich für den ausgeschiedenen Gesellschafter auf Grund einer späteren Betriebsprüfung ergeben, sind ihm nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, sofern die Gesellschaft eine Einheitsbilanz erstellt. Die Zurechnung wird nicht durch die Höhe der Abfindung begrenzt. Kann für ein sich danach ergebendes positives Kapitalkonto keine nachträgliche Abfindung erlangt werden, erleidet der Ausgeschiedene einen Veräußerungsverlust (>BFH vom 24.10.1996 – BStBl 1997 II S.241).

Nachträgliche Erhöhung des Kapitalkontos eines ausgeschiedenen Kommanditisten

Scheidet ein Kommanditist nach Auffüllung seines negativen Kapitalkontos ohne Abfindung aus der KG aus, ergibt sich aber auf Grund einer späteren Betriebsprüfung ein positives Kapitalkonto, so entsteht für die verbliebenen Gesellschafter in diesem Umfang kein Anwachsungsgewinn. Der Betrag ist von ihnen für Abstockungen auf ihre Anteile an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft zu verwenden (>BFH vom 24.10.1996 – BStBl 1997 II S.241).

333 **Pensionszusagen**

Bilanzsteuerliche Behandlung von Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene >BMF vom 29.1.2008 (BStBl I S. 317).

Rückwirkende Änderung

Eine rückwirkende Änderung der Gewinnverteilung während eines Wirtschaftsjahrs hat keinen Einfluss auf die Zurechnung des bis dahin entstandenen Gewinns oder Verlusts (>BFH vom 7.7.1983 – BStBl 1984 II S. 53).

334 **Tätigkeitsvergütungen**

Haben die Gesellschafter einer Personengesellschaft im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass die Tätigkeitsvergütung als Aufwand behandelt und auch dann gezahlt werden soll, wenn ein Verlust erwirtschaftet wird, so ist dies bei tatsächlicher Durchführung der Vereinbarung auch steuerlich mit der Folge anzuerkennen, dass die Vergütung kein Gewinnvorab, sondern eine Sondervergütung i. S. d. §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 2. Halbsatz EStG ist. Steht die Sondervergütung in Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung eines Wirtschaftsguts, gehört sie zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten (>BFH vom 13.10.1998 – BStBl 1999 II S. 284 und vom 23.1.2001 – BStBl II S. 621).

Nicht unter den Begriff der Tätigkeitsvergütung fallen die **Lieferung von Waren** im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft oder sonstige zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter. Ein derartiges Veräußerungsgeschäft liegt auch vor, wenn der Gesellschafter zur Herbeiführung des der Gesellschaft geschuldeten Erfolgs nicht nur Arbeit zu leisten, sondern auch Waren von nicht untergeordnetem Wert zu liefern hat, z. B. bei einem Werkvertrag (>BFH vom 28.10.1999 – BStBl 2000 II S. 339).

- 335 Das Entgelt, das der Kommanditist einer GmbH & Co. KG für seine Tätigkeit als **Geschäftsführer der Komplementär-GmbH** bezieht, ist als Vergütung i. S. d. §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu beurteilen, und zwar auch dann wenn der Anstellungsvertrag des Geschäftsführer-Gesellschafters nicht mit der KG, sondern der Komplementär-GmbH abgeschlossen wurde. Hat eine Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH und Co. KG noch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbereich, so kann eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig Kommanditist der KG ist, geboten sein (>BFH vom 6.7.1999 – BStBl II S. 720).

Erbringt ein Kommanditist, der zugleich Alleingesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär GmbH und einer Schwester-Kapitalgesellschaft der GmbH & Co. KG ist, über die zwischen geschaltete Schwester-Kapitalgesellschaft Dienstleistungen an die KG, sind die hierfür gezahlten Vergütungen als Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten zu erfassen (>BFH vom 6.7.1999 – BStBl II S. 720).

- 336 Die von einem **Drittunternehmer** geleisteten Zahlungen sind Tätigkeitsvergütungen, wenn die Leistung des Gesellschafters letztlich der Personengesellschaft und nicht dem Drittunternehmen zugute kommen soll, sich hinreichend von der Tätigkeit des Gesellschafters für den übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und wenn die Personengesellschaft dem Drittunternehmer die Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt (>BFH vom 7.12.2004 – BStBl 2005 II S. 390).

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung eines Mitunternehmers, der sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer angesehen wird, gehören – unabhängig davon, ob sie dem Mitunternehmer zufließen – zu den Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat (>BFH vom 30.8.2007 – BStBl II S. 942).

Tod eines Gesellschafters

337

Ein bei Ableben eines Gesellschafters und Übernahme aller Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft durch die verbleibenden Gesellschafter nach R 4.5 Abs. 7 zu ermittelnder Übergangsgewinn ist anteilig dem verstorbenen Gesellschafter zuzurechnen, auch wenn er im Wesentlichen auf der Zurechnung auf die anderen Gesellschafter übergehender Honorarforderungen beruht (>BFH vom 13.11.1997 – BStBl 1998 II S. 290).

Vorabanteile

Wird bei einer KG im Zusammenhang mit einer Erhöhung des Kommanditkapitals der gesellschaftsvertragliche Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel dahin geändert, dass künftige Gewinne oder Verluste in begrenztem Umfang nur auf die Kommanditisten verteilt werden, die weitere Kommanditeinlagen erbringen, oder dass diese Kommanditisten „Vorabanteile“ von künftigen Gewinnen oder Verlusten erhalten, ist der neue Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel im Allgemeinen auch der einkommensteuerrechtlichen Gewinn- und Verlustverteilung zu Grunde zu legen (>BFH vom 7.7.1983 – BStBl 1984 II S. 53 und vom 17.3.1987 – BStBl II S. 558).

H 15.8 (4) Allgemeines

Der persönlich haftende Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ist nach §15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG wie ein Gewerbetreibender zu behandeln. Der von ihm im Rahmen der KGaA erzielte anteilige Gewinn ist ihm einkommensteuerrechtlich unmittelbar zuzurechnen (>BFH vom 21.6.1989 – BStBl II S. 881).

Ausschüttungen

338

Ausschüttungen auf die Kommanditaktien sind im Zeitpunkt des Zuflusses als Einnahmen aus Kapitalvermögen zu erfassen (>BFH vom 21.6.1989 – BStBl II S. 881).

Gewinnermittlungsart

Der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA einschließlich seiner Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben ist durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (>BFH vom 21.6.1989 – BStBl II S. 881).

Sonderbetriebsvermögen

339

Der persönlich haftende Gesellschafter kann wie ein Mitunternehmer (§15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) Sonderbetriebsvermögen haben. Die ihm gehörenden Kommanditaktien sind weder Betriebsvermögen noch Sonderbetriebsvermögen (>BFH vom 21.6.1989 – BStBl II S. 881).

Wirtschaftsjahr

Das Wirtschaftsjahr stimmt mit dem Wirtschaftsjahr der KGaA überein (>BFH vom 21.6.1989 – BStBl II S. 881).

H 15.8 (5) Ärztliche Gemeinschaftspraxen

340

>BMF vom 14.5.1997 (BStBl I S. 566) und BFH vom 19.2.1998 (BStBl II S. 603)

Atypisch stille Gesellschaft

Übt der Inhaber einer Steuerberatungspraxis neben seiner freiberuflichen auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, und ist an seinem Unternehmen ein Steuerberater atypisch still beteiligt, so sind gemäß §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sämtliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft gewerblich (>BFH vom 10.8.1994 – BStBl 1995 II S. 171).

341 Betriebsaufspaltung

>H 15.7 (4) Umfassend gewerbliche Besitzpersonengesellschaft

Einheitliche Gesamtbetätigung

Eine Umqualifizierung nach §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommt nicht in Betracht, wenn eine gemischte Tätigkeit als einheitliche Gesamtbetätigung anzusehen ist. Eine solche Tätigkeit muss vielmehr unabhängig von der „Abfärbetheorie“ danach qualifiziert werden, welche Tätigkeit der Gesamtbetätigung das Gepräge gibt (>BFH vom 24.4.1997 – BStBl II S.567).

>H 15.6 (Gemischte Tätigkeit)

Erbengemeinschaft

Die Erbengemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i. S. d. §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (>BFH vom 23.10.1986 – BStBl 1987 II S.120).

342 GbR

Die GbR, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen sind, ist umfassend gewerblich tätig (>BFH vom 11.5.1989 – BStBl II S.797).

Geringfügige gewerbliche Tätigkeit

Jedenfalls bei einem Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit von 1,25 % der Gesamtumsätze greift die Umqualifizierung des §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht ein (>BFH vom 11.8.1999 – BStBl 2000 II S.229).

343 Gewerbesteuerbefreiung

Übt eine Personengesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit aus, ist die Tätigkeit auch dann infolge der „Abfärberegulung“ des §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn die gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbesteuer befreit ist (>BFH vom 30.8.2001 – BStBl 2002 II S.152).

Gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich des Gesellschafters

Bei einer freiberuflich tätigen Personengesellschaft kommt es nicht zu einer Abfärbung gem. §15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ihrer Einkünfte im Gesamthandsbereich, wenn ein Gesellschafter gewerbliche Einkünfte im Sonderbereich erzielt (>BFH vom 28.6.2006 – BStBl 2007 II S.378).

344 Gewinnerzielungsabsicht

Wegen der Einheitlichkeit des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft sind deren gemischte Tätigkeiten zunächst insgesamt als gewerblich einzuordnen. Erst dann ist für jeden selbständigen Tätigkeitsbereich die Gewinnerzielungsabsicht zu prüfen (>BFH vom 25.6.1996 – BStBl 1997 II S.202).

H 15.8 (6) Atypisch stille Gesellschaft

Die atypisch stille Gesellschaft kann als solche im Sinne von §15 Abs. 3 Nr. 2 EStG durch den tätigen Gesellschafter gewerblich geprägt sein (>BFH vom 26.11.1996 – BStBl 1998 II S.328).

345 Ausländische Kapitalgesellschaft

Eine ausländische Kapitalgesellschaft, die nach ihrem rechtlichen Aufbau und ihrer wirtschaftlichen Gestaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft entspricht, ist geeignet, eine Personengesellschaft gewerblich zu prägen (>BFH vom 14.3.2007 – BStBl II S.924).

GbR

Zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR >BMF vom 18.7.2000 (BStBl I S. 1198) und vom 28.8.2001 (BStBl I S. 614).

Geschäftsführung

Bei einer GmbH & Co. KG, deren alleinige Geschäftsführerin die Komplementär-GmbH ist, ist der zur Führung der Geschäfte der GmbH berufene Kommanditist nicht wegen dieser Geschäftsführungsbefugnis auch als zur Führung der Geschäfte der KG berufen anzusehen (>BFH vom 23.5.1996 – BStBl II S. 523).

Prägung durch andere Personengesellschaften

Eine selbst originär gewerblich tätige Personengesellschaft kann eine nur eigenes Vermögen verwaltende GbR, an der sie beteiligt ist, gewerblich prägen (>BFH vom 8.6.2000 – BStBl 2001 II S. 162).

J. Anlage 3 – H 15a Verluste bei beschränkter Haftung

Allgemeines

Die Frage der Zurechnung von Einkünften wird durch die Regelung des §15a Abs. 1 bis 4 EStG nicht berührt. Verlustanteile, die der Kommanditist nach §15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichen oder abziehen darf, werden diesem nach Maßgabe der vom BFH für die Zurechnung von Einkünften entwickelten Grundsätze zugerechnet (>BFH vom 10.11.1980 – BStBl 1981 II S. 164, vom 19.3.1981 – BStBl II S. 570, vom 26.3.1981 – BStBl II S. 572, vom 5.5.1981 – BStBl II S. 574, vom 26.5.1981 – BStBl II S. 668 und 795 und vom 22.1.1985 – BStBl 1986 II S. 136). Daher mindern diese Verlustanteile auch die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

Anwendungsbereich

§15a EStG gilt für sämtliche Kommanditgesellschaften, nicht nur für Verlustzuweisungsgesellschaften (>BFH vom 9.5.1996 – BStBl II S. 474).

Auflösung des negativen Kapitalkontos

Beim Wegfall eines durch Verlustzurechnung entstandenen negativen Kapitalkontos eines Kommanditisten ergibt sich in Höhe dieses negativen Kapitalkontos ein steuerpflichtiger Gewinn des Kommanditisten. Dieser Gewinn entsteht zu dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb der KG veräußert oder aufgegeben wird. Soweit jedoch schon früher feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos des Kommanditisten mit künftigen Gewinnanteilen nicht mehr in Betracht kommt, ist dieser Zeitpunkt maßgebend (>BFH vom 10.11.1980 – BStBl 1981 II S. 164). Ist das negative Kapitalkonto des Kommanditisten zu Unrecht nicht aufgelöst worden und die Veranlagung bestandskräftig, kann die Auflösung im Folgejahr nachgeholt werden (>BFH vom 10.12.1991 – BStBl 1992 II S. 650).

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns aus der Auflösung eines negativen Kapitalkontos ist sachlich unbillig, wenn dieses durch Verluste entstanden ist, für die die Möglichkeit des Verlustabzugs nach §10d EStG nicht genutzt werden konnte (>BFH vom 26.10.1994 – BStBl 1995 II S. 297), oder durch Verluste aus gewerblicher Tierzucht entstanden ist, die sich wegen §15 Abs. 4 EStG nicht ausgewirkt haben (>BFH vom 25.1.1996 – BStBl II S. 289).

Auch bei vorzeitigem Fortfall des negativen Kapitalkontos kann eine überschießende Außenhaftung des Kommanditisten nicht gewinnmindernd berücksichtigt werden (>BFH vom 26.9.1996 – BStBl 1997 II S. 277).

Beispiele:**1. Grundfall**

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

tatsächlich geleistete Einlage

(= KapKto 01.01.01)	110.000 EUR
Verlustanteil des Kommanditisten 01	300.000 EUR
Kapitalkonto 31.12.01	- 190.000 EUR

Lösung:

ausgleichs-	nach §15a Abs. 1 Satz 1 EStG	110.000
fähig		EUR
	nach	90.000
	§15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG	EUR
verrechen-	nach §15a Abs. 2 EStG	100.000
bar		EUR

2. Spätere Rückzahlung der Hafteinlage

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

Jahr 01:	tatsächlich geleistete Einlage	100.000 EUR
	(= KapKto 01.01.01)	
	Verlustanteil 01	250.000 EUR
	Lösung:	
	ausgleichsfähig	
	nach §15a Abs. 1 Satz 1 EStG	100.000
		EUR
	nach §15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG	100.000
		EUR
	verrechenbar	
	nach §15a Abs. 2 EStG	50.000
		EUR
Jahr 02:	Resteinzahlung Haftkapital	100.000 EUR
	Verlustanteil 02	50.000 EUR

Lösung:

ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 8) 0 EUR

verrechenbar nach §15a Abs. 2 EStG 50.000 EUR

Jahr 03: Rückzahlung Kommanditeinlage 60.000 EUR
Verlustanteil 03 40.000 EUR

Lösung:

ausgleichsfähig (R 15a Abs. 3 Satz 9) 0 EUR

verrechenbar nach §15a Abs. 2 EStG 40.000 EUR

Keine Gewinnzurechnung nach §15a Abs. 3 Satz 1 EStG, weil die Außenhaftung auf Grund der Einlageminderung in Höhe von 60.000 EUR wieder auflebt.

3. Gewinne und Entnahmen bei vorhandenem verrechenbaren Verlust

351

Die eingetragene Hafeinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

Jahr 01: tatsächlich geleistete Einlage
(= KapKto 01.01.01) 200.000 EUR
Verlustanteil 01 220.000 EUR
Kapitalkonto 31.12.01 - 20.000 EUR

Lösung:

ausgleichsfähig nach §15a Abs. 1 Satz 1 EStG 200.000 EUR

verrechenbar nach §15a Abs. 2 EStG 20.000 EUR

Jahr 02: Entnahme 02 60.000 EUR
Gewinnanteil 02 40.000 EUR
Kapitalkonto 31.12.02 - 40.000 EUR

Lösung:

zu versteuernder Gewinnanteil:

Gewinnanteil (vor §15a Abs. 2 EStG) 40.000 EUR

abzgl. verrechenbarer Verlust 01 - 20.000 EUR

in 02 zu versteuern 20.000 EUR

Gewinnzurechnung nach

§15a Abs. 3 Satz 1 EStG

0 EUR

Keine Gewinnzurechnung nach §15a Abs. 3 Satz 1 EStG, weil durch die Einlagerminderung in 02 die Außenhaftung des Kommanditisten i. S. d. §15a Abs. 1 Satz 2 EStG in Höhe von 60.000 EUR wieder auflebt.

352 4. Liquidation – §52 Abs. 33 Satz 3 EStG

Die eingetragene Hafteinlage des Kommanditisten beträgt 200.000 EUR.

bis zum Zeitpunkt der Liquidation tatsächlich geleistete Einlage	100.000 EUR
--	----------------

bis zum Zeitpunkt der Liquidation ausgleichsfähige Verluste	200.000 EUR
---	----------------

negatives Kapitalkonto im Zeitpunkt der Liquidation	- 100.000 EUR
---	------------------

anteiliger Liquidationsgewinn	a)	50.000 EUR
-------------------------------	----	---------------

b)	110.000 EUR
----	----------------

Der Liquidationsgewinn wird zunächst zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos verwandt.

Im Fall a)	braucht der Kommanditist das verbleibende negative Kapitalkonto nicht aufzufüllen.
------------	--

Im Fall b)	erhält der Kommanditist nach Auffüllung seines negativen Kapitalkontos noch 10.000 EUR ausbezahlt.
------------	--

Lösungen:

Fall a)	Liquidationsgewinn	50.000 EUR
---------	--------------------	---------------

Wegfall des negativen Kapitalkontos	50.000 EUR
-------------------------------------	---------------

Veräußerungsgewinn i. S. d. <u>§16 EStG</u>	100.000 EUR
--	----------------

Fall b)	Veräußerungsgewinn i. S. d. <u>§16 EStG</u>	110.000 EUR
---------	--	----------------

(keine Nachversteuerung des negativen Kapitalkontos,
da es durch den Liquidationsgewinn gedeckt ist)

353 **BGB-Innengesellschaft**

Verluste des nicht nach außen auftretenden Gesellschafters einer BGB-Innengesellschaft, die zu einem negativen Kapitalkonto geführt haben, sind nicht ausgleichsfähig, sondern nur nach §15a EStG

verrechenbar. Das gilt auch dann, wenn sich der Gesellschafter gegenüber dem tätigen Gesellschafter zum Verlustausgleich verpflichtet hat (>BFH vom 10.7.2001 – BStBl 2002 II S. 339).

Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB-Innengesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlustausgleich. Die Inanspruchnahme aus solchen Verpflichtungen ist als Einlage zu behandeln, die für frühere Jahre festgestellte verrechenbare Verluste nicht ausgleichsfähig macht (>BFH vom 5.2.2002 – BStBl II S. 464).

Bürgschaft

354

Die Übernahme einer Bürgschaft für Schulden der KG führt beim Kommanditisten jedenfalls dann nicht zu einem erweiterten Verlustausgleich nach §15a Abs. 1 Satz 2 EStG, wenn sie nicht kapitaleretzenden Charakter hat (>BFH vom 13.11.1997 – BStBl 1998 II S. 109).

Eine Gewinnzurechnung auf Grund des Wegfalls des negativen Kapitalkontos ist nicht vorzunehmen, wenn der ausscheidende Kommanditist damit rechnen muss, dass er aus einer Bürgschaft für die KG in Anspruch genommen wird (>BFH vom 12.7.1990 – BStBl 1991 II S. 64).

Einlagen

Nachträgliche Einlagen lassen festgestellte verrechenbare Verluste früherer VZ unberührt; sie bewirken jedoch den Ausgleich laufender Verluste trotz negativen Kapitalkontos im Wirtschaftsjahr der Einlage (>BFH vom 14.12.1995 – BStBl 1996 II S. 226), soweit im Falle einer haftungsbeendenden Einlageleistung R 15a Abs. 3 Satz 8 nicht entgegensteht.

Einlagen, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht werden, schaffen entgegen BFH vom 14.10.2003 (BStBl 2004 II S. 359) kein Verlustausgleichspotenzial für spätere Wirtschaftsjahre (>BFH vom 26.6.2007 – BStBl II S. 934 und BMF vom 19.11.2007 – BStBl I S. 823). Dies gilt auch für Einlagen eines atypisch stillen Gesellschafters (>BFH vom 20.9.2007 – BStBl 2008 II S. 118).

Einlageminderung

355

Wird bei Bestehen eines negativen Kapitalkontos eine die Haftsumme übersteigende Pflichteinlage (z. B. ein Agio) entnommen, kommt es insoweit bis zur Höhe der Haftsumme zum Wiederaufleben der nach §15a Abs. 1 Satz 2 EStG zu berücksichtigenden Haftung, so dass eine Gewinnzurechnung nach §15a Abs. 3 Satz 1 EStG zu unterbleiben hat (>BFH vom 6.3.2008 – BStBl II S. 676).

Kapitalkonto

Zum Umfang des Kapitalkontos i. S. d. §15a Abs. 1 Satz 1 EStG >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627).

Beteiligungskonto/Forderungskonto >BMF vom 30.5.1997 (BStBl I S. 627) und BFH vom 23.1.2001 (BStBl II S. 621).

Finanzplandarlehen sind Darlehen, die nach den vertraglichen Bestimmungen während des Bestehens der Gesellschaft vom Kommanditisten nicht gekündigt werden können und im Fall des Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft mit einem evtl. bestehenden negativen Kapitalkonto verrechnet werden. Sie erhöhen das Kapitalkonto i. S. d. §15a EStG (>BFH vom 7.4.2005 – BStBl II S. 598).

Kapitalersetzende Darlehen sind nicht Teil des Kapitalkontos i. S. d. §15a EStG (>BMF vom 30.5.1997 – BStBl I S. 627 und BFH vom 28.3.2000 – BStBl II S. 347).

356 **Saldierung des Schattengewinns mit verrechenbaren Verlusten aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung**

Der während der Tonnagebesteuerung gem. § 5a Abs. 5 Satz 4 EStG im Wege einer Schattenrechnung zu ermittelnde Gewinn ist mit dem aus der Zeit vor der Tonnagebesteuerung entstandenen verrechenbaren Verlust nach § 15a Abs. 2 EStG zu saldieren. Davon unberührt bleibt die Verrechnung auch mit einem hinzuzurechnenden Unterschiedsbetrag nach § 5a Abs. 4 Satz 3 EStG (>BFH vom 20.11.2006 – BStBl 2007 II S. 261).

Saldierung von Ergebnissen aus dem Gesellschaftsvermögen mit Ergebnissen aus dem Sonderbetriebsvermögen

Keine Saldierung von Gewinnen und Verlusten aus dem Gesellschaftsvermögen mit Gewinnen und Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen (>BMF vom 15.12.1993 – BStBl I S. 976 und BFH vom 13.10.1998 – BStBl 1999 II S. 163).

357 **Sanierungsgewinn**

Ertragsteuerliche Behandlung von Sanierungsgewinnen; Steuerstundung und Steuererlass aus sachlichen Billigkeitsgründen (§§ 163, 222, 227 AO) >BMF vom 27.3.2003 (BStBl I S. 240), Rn. 8.

(Anhang 16)

Soweit der beim Ausscheiden des Kommanditisten bestehende verrechenbare Verlust durch Verrechnung mit dem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nicht aufgezehrt worden ist, ist er in Höhe des Anteils an einem Sanierungsgewinn nach § 3 Nr. 66 EStG a. F. in einen ausgleichsfähigen Gewinn umzuqualifizieren (>BFH vom 16.5.2002 – BStBl II S. 748).

358 **Stille Reserven**

Bei Anwendung des § 15a EStG sind vorhandene stille Reserven nicht zu berücksichtigen (>BFH vom 9.5.1996 – BStBl II S. 474).

Übernahme des negativen Kapitalkontos

In Veräußerungsfällen findet § 52 Abs. 33 EStG keine Anwendung (>BFH vom 21.4.1994 – BStBl II S. 745). Die Übernahme eines negativen Kapitalkontos führt beim eintretenden Kommanditisten auch dann nicht zu einem sofort ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlust, wenn es nicht durch stille Reserven im Betriebsvermögen gedeckt ist (>BFH vom 14.6.1994 – BStBl 1995 II S. 246). Entsprechendes gilt, wenn nach dem Gesellschafterwechsel die neu eingetretenen Gesellschafter Einlagen leisten (>BFH vom 19.2.1998 – BStBl 1999 II S. 266). Für den Erwerber stellen die gesamten Aufwendungen zum Erwerb des Anteils einschließlich des negativen Kapitalkontos Anschaffungskosten dar (>BFH vom 21.4.1994 – BStBl II S. 745). Dies gilt auch, wenn der Kommanditanteil an einen Mitgesellschafter veräußert wird (>BFH vom 21.4.1994 – BStBl II S. 745).

359 **Unentgeltliche Übertragung**

Der verrechenbare Verlust des ausscheidenden Gesellschafters einer zweigliedrigen KG geht bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf den das Unternehmen fortführenden Gesellschafter über. Die Zurechnung des verrechenbaren Verlustes hat im Rahmen der gesonderten Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG zu erfolgen (>BFH vom 10.3.1998 – BStBl 1999 II S. 269).

Unwahrscheinlichkeit der Inanspruchnahme bei Gesellschaften mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

>BMF vom 30.6.1994 (BStBl I S. 355)

Veräußerungsgewinn

Im Veräußerungs- bzw. Liquidationsfall noch verbliebene verrechenbare Verluste mindern einen etwaigen Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn (>BFH vom 26.1.1995 – BStBl II S. 467).

Verfassungsmäßigkeit

Es bestehen keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit des §15a EStG (>BFH vom 19.5.1987 – BStBl 1988 II S. 5 und vom 9.5.1996 – BStBl II S. 474).

Die Beschränkung des erweiterten Verlustausgleichs und Verlustabzugs auf den Fall der Haftung des Kommanditisten nach §171 Abs. 1 HGB begegnet keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (>BFH vom 14.12.1999 – BStBl 2000 II S. 265).

Verlustabzugsbeschränkung nach §15 Abs. 4 Satz 6 bis 8 EStG

Zum Verhältnis der Verlustabzugsbeschränkung bei Verlusten aus atypisch stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften zu §15a EStG >BMF vom 19.11.2008 (BStBl I S. 970)

Verlusterstausgleich

Der erweiterte Verlusterstausgleich kommt bei Kommanditisten von Altbetrieben auch in Betracht, wenn ihnen vor 1985 ausgleichsfähige Verluste zugerechnet worden sind, die zu einem negativen Kapitalkonto in Höhe ihres Haftungsbetrags geführt haben (>BFH vom 26.8.1993 – BStBl 1994 II S. 627).

Der erweiterte Verlusterstausgleich kommt nicht in Betracht, wenn sich die Haftung des Kommanditisten aus anderen Vorschriften als §171 Abs. 1 HGB ergibt (>BFH vom 14.12.1999 – BStBl 2000 II S. 265). Kapitalersetzende Darlehen begründen keine Außenhaftung nach §171 Abs. 1 HGB (>BFH vom 28.3.2000 – BStBl II S. 347).

Die im Interesse des gemeinsamen Unternehmens eingegangenen Verpflichtungen eines BGB-Innengesellschafters oder eines atypisch stillen Gesellschafters gegenüber Gläubigern des Geschäftsinhabers begründen keinen erweiterten Verlusterstausgleich (>BFH vom 5.2.2002 – BStBl II S. 464 und BFH vom 11.3.2003 – BStBl II S. 705).

Der erweiterte Verlusterstausgleich des Kommanditisten mindert sich um den Teil der im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage, der der Beteiligung des atypisch still Unterbeteiligten an der Unterbeteiligungsgesellschaft mit dem Kommanditisten entspricht (>BFH vom 19.4.2007 – BStBl II S. 868).

Verlusterstverrechnung bei Einlageminderung

Der einem Kommanditisten bei einer Einlageminderung als fiktiver Gewinn zuzurechnende Betrag ist nach §15a Abs. 3 Satz 2 EStG auf den Betrag der Verlustanteile begrenzt, der im Jahr der Einlageminderung und in den zehn vorangegangenen Jahren ausgleichsfähig war. Für die Ermittlung dieses begrenzten Betrags sind die ausgleichsfähigen Verlustanteile mit den Gewinnanteilen zu saldieren, mit denen sie hätten verrechnet werden können, wenn sie nicht ausgleichsfähig, sondern lediglich verrechenbar i. S. d. §15a Abs. 2 EStG gewesen wären. Hierbei kommt die fiktive Saldierung eines Verlustanteils mit einem Gewinnanteil eines vorangegangenen Jahres nicht in Betracht (>BFH vom 20.3.2003 – BStBl II S. 798).

Verrechenbare Werbungskostenüberschüsse

>H 20.1 (Stiller Gesellschafter)

>H 21.2 (Sinngemäße Anwendung des §15a EStG)

360

2

361

362

363

Vertraglicher Haftungsausschluss bei Gesellschaftern mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Trotz vertraglichem Haftungsausschluss liegt keine Haftungsbeschränkung nach §15a Abs. 5 Nr. 2 EStG vor, wenn ein Teil der Gesellschafter für die Verbindlichkeiten der GbR bürgt und die übrigen Gesellschafter die bürgenden Gesellschafter intern von der Inanspruchnahme aus der Bürgschaft freistellen (>BFH vom 25.7.1995 – BStBl 1996 II S. 128).

Zur Haftungsbeschränkung bei einer GbR >BMF vom 18.7.2000 (BStBl I S. 1198) und vom 28.8.2001 (BStBl I S. 614).

364 Wechsel der Rechtsstellung eines Gesellschafters

Allein auf Grund des Wechsels der Rechtsstellung eines Kommanditisten in diejenige eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters (z. B. auf Grund der Umwandlung der Gesellschaft) ist der für ihn bisher festgestellte verrechenbare Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren (>BFH vom 14.10.2003 – BStBl 2004 II S. 115). Die bisher festgestellten verrechenbaren Verluste können jedoch über den Wortlaut des §15a Abs. 2 EStG hinaus mit künftigen Gewinnanteilen des Gesellschafters verrechnet werden (>BFH vom 14.10.2003 – BStBl 2004 II S. 115). Findet der Wechsel in die Rechtsstellung eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters innerhalb eines Wirtschaftsjahres statt, ist §15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr nicht anzuwenden (>BFH vom 14.10.2003 – BStBl 2004 II S. 118).

365 Wechselt der Komplementär während des Wirtschaftsjahrs in die Rechtsstellung eines Kommanditisten, ist §15a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr und damit für den dem Gesellschafter insgesamt zuzurechnenden Anteil am Ergebnis der KG zu beachten (>BFH vom 14.10.2003 – BStBl 2004 II S. 118).

Der Wechsel der Gesellschafterstellung findet zum Zeitpunkt des entsprechenden Gesellschafterbeschlusses statt. Der Zeitpunkt des Antrages auf Eintragung im Handelsregister ist unmaßgeblich (>BFH vom 12.2.2004 – BStBl II S. 423).

K. Anlage 4 – UstR Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen

366 (1) ¹Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein Leistungsaustausch möglich (vgl. BFH-Urteil vom 23.7.1959, V 6/58 U, BStBl III S. 379). ²Unentgeltliche Leistungen von Gesellschaften an ihre Gesellschafter werden durch §3 Abs. 1b und Absatz 9a UStG erfasst (vgl. Abschnitte 24a bis 24c). ³An einem Leistungsaustausch fehlt es in der Regel, wenn eine Gesellschaft Geldmittel nur erhält, damit sie in die Lage versetzt wird, sich in Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks zu betätigen (vgl. BFH-Urteil vom 20.4.1988, X R 3/82, BStBl II S. 792). ⁴Das ist z. B. der Fall, wenn ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen (vgl. BFH-Urteil vom 11.4.2002, V R 65/00, BStBl II S. 782).

367 Gründung von Gesellschaften, Eintritt neuer Gesellschafter

(2) ¹Eine Personengesellschaft erbringt bei der Aufnahme eines Gesellschafters an diesen keinen steuerbaren Umsatz (vgl. BFH-Urteil vom 1. 7. 2004, V R 32/00, BStBl II S. 1022). ²Dies gilt auch für Kapitalgesellschaften bei der erstmaligen Ausgabe von Anteilen (vgl. EuGH-Urteil vom 26. 5. 2005, C-465/03, EuGHE I S. 4357). ³Zur Übertragung von Gesellschaftsanteilen vgl. Abschnitt 25 Abs. 7. ⁴Dagegen sind Sacheinlagen eines Gesellschafters umsatzsteuerbar, wenn es sich um Lieferungen

und sonstige Leistungen im Rahmen seines Unternehmens handelt und keine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Abs. 1a UStG vorliegt. ⁵Die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Einzelunternehmer in die neu gegründete Gesellschaft ist auf die Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet (vgl. BFH-Urteile vom 8. 11. 1995, XI R 63/94, BStBl 1996 II S. 114, und vom 15. 5. 1997, V R 67/94, BStBl II S. 705). ⁶Als Entgelt für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft kommt neben der Verschaffung der Beteiligung an der Gesellschaft auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters durch die Gesellschaft in Betracht, wenn der einbringende Gesellschafter dadurch wirtschaftlich entlastet wird (vgl. BFH-Urteil vom 15. 5. 1997, a.a.O.). ⁷Zum Nachweis der Voraussetzung, dass der Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft tatsächlich vollzogen worden ist, vgl. BFH-Urteil vom 8. 11. 1995, a.a.O.

Leistungsaustausch oder nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag

368

(3) ¹Ein Gesellschafter kann an die Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. ²Die umsatzsteuerrechtliche Behandlung dieser Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. ³Entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustauschs und nicht allein die gesellschaftsrechtliche Verpflichtung. ⁴Dabei ist es unerheblich, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt. ⁵Umsatzsteuerrechtlich maßgebend für das Vorliegen eines Leistungsaustauschs ist, dass ein Leistender und ein Leistungsempfänger vorhanden sind und der Leistung eine Gegenleistung gegenübersteht. ⁶Die Steuerbarkeit der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen eines Gesellschafters an die Gesellschaft setzt das Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt voraus (vgl. BFH-Urteile vom 6.6.2002, V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36, und vom 16.1.2003, V R 92/01, BStBl II S. 732). ⁷Für die Annahme eines unmittelbaren Zusammenhangs im Sinne eines Austauschs von Leistung und Gegenleistung genügt es nicht schon, dass die Mitglieder der Personenvereinigung lediglich gemeinschaftlich die Kosten für den Erwerb und die Unterhaltung eines Wirtschaftsguts tragen, das sie gemeinsam nutzen wollen oder nutzen (vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2002, V R 18/01, BStBl 2003 II S. 443). ⁸Der Gesellschafter einer Personengesellschaft kann grundsätzlich frei entscheiden, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig wird. ⁹Der Gesellschafter kann wählen, ob er einen Gegenstand verkauft, vermietet oder ihn selbst bzw. seine Nutzung als Einlage einbringt (vgl. BFH-Urteil vom 18.12.1996, XI R 12/96, BStBl 1997 II S. 374). ¹⁰Eine sonstige Leistung durch Überlassung der Nutzung eines Gegenstands muss beim Leistungsempfänger die Möglichkeit begründen, den Gegenstand für seine Zwecke zu verwenden. ¹¹Soweit die Verwendung durch den Leistungsempfänger in der Rücküberlassung der Nutzung an den Leistenden besteht, muss deutlich erkennbar sein, dass dieser nunmehr sein Recht zur Nutzung aus dem Nutzungsrecht des Leistungsempfängers ableitet (BFH-Urteil vom 9.9.1993, V R 88/88, BStBl 1994 II S. 56).

(4) ¹Auf die Bezeichnung der Gegenleistung z. B. als Gewinnvorab/Vorabgewinn, als Vorwegvergütung, als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung oder als Kostenerstattung kommt es nicht an.

Beispiel 1:

369

¹Den Gesellschaftern einer OHG obliegt die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG.

²Diese Leistungen werden mit dem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten.

³Die Ergebnisanteile sind kein Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs ausgeführt, sondern als Gesellschafterbeitrag erbracht.

²Dies gilt auch, wenn nicht alle Gesellschafter tatsächlich die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft übernehmen bzw. die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen mit einem erhöhten Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) oder am Gewinn der Gesellschaft abgegolten werden.

370 **Beispiel 2:**

¹Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegt nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich dem C.

²Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt.

³C ist mit 40 %, A und B mit jeweils 30 % am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt.

⁴C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt; ein Verlust wird ausschließlich nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.

⁵Die ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile des C sind kein Sonderentgelt; C führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen nicht im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus, sondern erbringt jeweils Gesellschafterbeiträge.

371 **Beispiel 3:**

¹Eine Beratungsgesellschaft betreibt verschiedene Beratungsstellen, an denen ortsansässige Berater jeweils atypisch still beteiligt sind. ²Diese sind neben ihrer Kapitalbeteiligung zur Erbringung ihrer Arbeitskraft als Einlage verpflichtet. ³Sie erhalten für ihre Tätigkeit einen Vorabgewinn. ⁴Die auf den Vorabgewinn getätigten Entnahmen werden nicht als Aufwand behandelt. ⁵Die Zuweisung des Vorabgewinns und die Verteilung des verbleibenden Gewinns erfolgen im Rahmen der Gewinnverteilung.

⁶Der Vorabgewinn ist kein Sonderentgelt; die Gesellschafter führen ihre Tätigkeiten im Rahmen eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses aus.

372 ³Bei Leistungen aufgrund eines gegenseitigen Vertrags (vgl. §§320 ff. BGB), durch den sich der Gesellschafter zu einem Tun, Dulden oder Unterlassen und die Gesellschaft sich hierfür zur Zahlung einer Gegenleistung verpflichtet, sind die Voraussetzungen des §1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG für einen steuerbaren Leistungsaustausch hingegen regelmäßig erfüllt, falls der Gesellschafter Unternehmer ist. Dies gilt auch, wenn Austausch- und Gesellschaftsvertrag miteinander verbunden sind. ⁴Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt vor, wenn der Gesellschafter z. B. für seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung an die Gesellschaft eine Vergütung erhält (auch wenn diese als Gewinnvorab bezeichnet wird), die im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird. ⁵Die Vergütung ist in diesem Fall Gegenleistung für die erbrachte Leistung.

373

Beispiel 4:

¹Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120 000 EUR als Festbetrag.

²Die Vorwegvergütung ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

Beispiel 5:

¹Wie Beispiel 3, jedoch erhält ein atypisch stiller Gesellschafter im Rahmen seines Niederlassungsleiter-Anstellungsvertrags eine Vergütung, die handelsrechtlich als Aufwand behandelt werden muss.

²Die Vergütung ist Sonderentgelt; die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen werden im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses ausgeführt. ³Zur Frage der unabhängig von der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu beurteilenden Frage nach der umsatzsteuerrechtlichen Selbständigkeit vgl. Abschnitt 17. ⁴Im Rahmen von Niederlassungsleiter-Anstellungsverträgen tätige Personen sind danach im Allgemeinen selbständig tätig.

⁶Ist die Vergütung für die Leistungen des Gesellschafters im Gesellschaftsvertrag als Teil der Ergebnisverwendung geregelt, liegt ein Leistungsaustausch vor, wenn sich aus den geschlossenen Vereinbarungen und deren tatsächlichen Durchführung ergibt, dass die Leistungen nicht lediglich durch eine Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten, sondern gegen Sonderentgelt ausgeführt werden. ⁷Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschaft und Gesellschafter liegt demnach auch vor, wenn die Vergütung des Gesellschafters zwar nicht im Rahmen der Ergebnisermittlung als Aufwand behandelt wird, sich jedoch gleichwohl ergebnismindernd auswirkt oder es sich aus den Gesamtumständen des Einzelfalls ergibt, dass sie nach den Vorstellungen der Gesellschafter als umsatzsteuerrechtliches Sonderentgelt gewährt werden soll.

Beispiel 6:

¹Eine GmbH betreut als alleinige Komplementärin einer Fonds-KG ohne eigenen Vermögensanteil die Geschäfte der Fonds-KG, deren Kommanditanteile von Investoren (Firmen und Privatpersonen) gehalten werden. ²Nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag zur Ergebnisverteilung, zum Gewinnvorab und zu den Entnahmen erhält die GmbH

¹eine jährliche Management-Fee. ²Bei der Fonds-KG handelt es sich um eine vermögensverwaltende Gesellschaft, bei der grundsätzlich nur eine Ermittlung von Kapitaleinkünften durch die Gegenüberstellung von Einnahmen und Werbungskosten vorgesehen ist. ³Sie verbucht die Zahlung der Management-Fee in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand, sondern ordnet sie bei der Ermittlung der Einnahmen aus Kapitalvermögen und Werbungskosten für die Anleger, die ihre Anteile im Privatvermögen halten, in voller Höhe den Werbungskosten der Anleger zu.

¹eine als gewinnabhängig bezeichnete Management-Fee. ²Da die erwirtschafteten Jahresüberschüsse jedoch zur Finanzierung der Management-Fee nicht ausreichen, wird ein Bilanzgewinn durch die Auflösung von eigens dafür gebildeten Kapitalrücklagen ausgewiesen.

¹eine als gewinnabhängig bezeichnete Jahresvergütung. ²Der für die Zahlung der Vergütung bereitzustellende Bilanzgewinn wird aus einer Gewinnrücklage gebildet, welche aus Verwaltungskosten-vorauszahlungen der Kommanditisten gespeist wurde. ³Die Verwaltungskosten stellen Werbungskosten der Kommanditisten dar.

378 ¹eine einmalige Gebühr („Konzeptions-Fee“). ²Die Fonds-KG hat die Zahlung in der Ergebnisermittlung nicht als Aufwand verbucht. ³Die Gebühr wird neben dem Agio in dem Beteiligungsangebot zur Fonds-KG als Kosten für die Investoren ausgewiesen. ⁴Gebühr/Konzeptions-Fee sowie Aufwendungen und Kosten der Fonds-KG werden auf die zum letzten Zeichnungsschluss vorhandenen Gesellschafter umgelegt.

³Die Vergütungen sind jeweils Sonderentgelt; die GmbH führt die Leistungen jeweils im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

379 **Beispiel 7:**

¹Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung auch im Verlustfall einen festen Betrag von 120 000 EUR vorab zugewiesen (Vorabvergütung).

²Der vorab zugewiesene Gewinn ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustauschs aus.

380 ⁸Gewinnabhängige Vergütungen können auch ein zur Steuerbarkeit führendes Sonderentgelt darstellen, wenn sie sich nicht nach den vermuteten, sondern nach den tatsächlich erbrachten Gesellschaftserleistungen bemessen. ⁹Verteilt eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts nach dem Gesellschaftsvertrag den gesamten festgestellten Gewinn je Geschäftsjahr an ihre Gesellschafter nach der Menge der jeweils gelieferten Gegenstände, handelt es sich – unabhängig von der Bezeichnung als Gewinnverteilung – umsatzsteuerrechtlich um Entgelt für die Lieferungen der Gesellschafter an die Gesellschaft (vgl. BFH-Urteil vom 10.5.1990, V R 47/86, BStBl II S. 757). ¹⁰Zur Überlassung von Gegenständen gegen jährliche Pauschalvergütung vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993, XI R 44/90, BStBl II S. 529, und gegen Gutschriften auf dem Eigenkapitalkonto vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993, XI R 52/90, BStBl II S. 562. ¹¹Ohne Bedeutung ist, ob der Gesellschafter zunächst nur Abschlagszahlungen erhält und der ihm zustehende Betrag erst im Rahmen der Überschussermittlung verrechnet wird. ¹²Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Gewinn der Gesellschaft berechtigt ist, begründen grundsätzlich kein Leistungsaustauschverhältnis. ¹³Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes garantiertes Entnahmerecht, nach dem die den Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen, führt wie die Vereinbarung einer Vorwegvergütung zu einem Leistungsaustausch (vgl. Beispiele 4 und 7). ¹⁴Die Tätigkeit eines Kommanditisten als Beiratsmitglied, dem vor allem Zustimmungs- und Kontrollrechte übertragen sind, kann eine Sonderleistung sein (vgl. BFH-Urteil vom 24.8.1994, XI R 74/93, BStBl 1995 II S. 150). ¹⁵Ein zwischen Gesellschafter und Gesellschaft vorliegender Leistungsaustausch hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft Dritten gegenüber. ¹⁶Insbesondere sind in der Person des Gesellschafters vorliegende oder an seine Person geknüpfte Tatbestandsmerkmale, wie z. B. die Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe (z. B. Land- und Forstwirt) oder die Erlaubnis zur Führung bestimmter Geschäfte (z. B. Bankgeschäfte) hinsichtlich der Beurteilung der Leistungen der Gesellschaft unbeachtlich. ¹⁷Da der Gesellschafter bei der Geschäftsführung und Vertretung im Namen der Gesellschaft tätig wird und somit nicht im eigenen Namen gegenüber den Kunden der Gesellschaft auftritt liegt auch kein Fall der Dienstleistungskommission (§3 Abs. 11 UStG) vor.

Beispiel 8:

¹Bei einem in der Rechtsform der KGaA geführten Kreditinstitut ist ausschließlich dem persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Erlaubnis zu Führung der Bankgeschäfte erteilt worden.

²Die für die Leistungen des Kreditinstituts geltende Steuerbefreiung des § 4 Nr. 8 UStG ist nicht auf die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistung des Gesellschafters anwendbar.

(5) ¹Wird für Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft neben einem Sonderentgelt auch eine gewinnabhängige Vergütung (vgl. Abs. 4 Satz 2 Beispiele 1 und 2) gezahlt (sog. Mischentgelt), sind das Sonderentgelt und die gewinnabhängige Vergütung umsatzsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen. ²Das Sonderentgelt ist als Entgelt einzuordnen, da es einer bestimmten Leistung zugeordnet werden kann. ³Diese gewinnabhängige Vergütung ist dagegen kein Entgelt.

Beispiel:

¹Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60 000 EUR vorab zugewiesen.

²Der Festbetrag von 60 000 EUR ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustauschs gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

(6) ¹Auch andere gesellschaftsrechtlich zu erbringende Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft können bei Zahlung eines Sonderentgelts als Gegenleistung für diese Leistung einen umsatzsteuerbaren Leistungsaustausch begründen. ²Aus dem Gesellschafterstatus als solchem sich unabdingbar ergebende Rechtsfolgen stellen dagegen keine Leistung dar. ³Haftungsvergütungen einer Personengesellschaft an einen persönlich haftenden Gesellschafter werden deshalb grundsätzlich nicht im Rahmen eines eigenen Leistungsaustauschverhältnisses gewährt. ⁴Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft zudem steuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, ist die pauschale jährliche Haftungsvergütung (zusätzliches) Entgelt für die – im Fall der selbständigen Ausübung dieser Tätigkeit umsatzsteuerpflichtige – Geschäftsführungsleistung des persönlich haftenden Gesellschafters an die Personengesellschaft.

Beispiel:

¹Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung.

²Die Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung.

Einzelfälle

(7) Ein Gesellschafter kann seine Verhältnisse so gestalten, dass sie zu einer möglichst geringen steuerlichen Belastung führen (BFH-Urteil vom 16.3.1993, XI R 45/90, BStBl II S. 530).

¹Der Gesellschafter erwirbt einen Gegenstand, den er der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. ²Der Gesellschafter ist nur als Gesellschafter tätig.

a)

Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen Sonderentgelt.

Beispiel 1:

¹Der Gesellschafter erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er in vollem Umfang seinem Unternehmen zuordnet, auf seinen Namen zulässt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. ²Die Gesellschaft zahlt dem Gesellschafter für die Nutzung des Pkw eine besondere Vergütung, z. B. einen feststehenden Mietzins oder eine nach der tatsächlichen Fahrleistung bemessene Vergütung.

³Nach den Grundsätzen der BFH-Urteile vom 7.11.1991, V R 116/86, BStBl 1992 II S. 269, und vom 16.3.1993, XI R 52/90, a. a. O., ist die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters zu bejahen. ⁴Er bewirkt mit der Überlassung des Pkw eine steuerbare Leistung an die Gesellschaft. ⁵Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ⁶Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. ⁷Ein Leistungsaustausch kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschafter den Pkw ausschließlich selbst nutzt (vgl. BFH-Urteil vom 16.3.1993, XI R 45/90, a. a. O.).

⁸Der Gesellschafter, nicht die Gesellschaft, ist zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Pkw berechtigt (vgl. Abschnitt 213 Abs. 1).

Beispiel 2:

¹Sachverhalt wie Beispiel 1, jedoch mit der Abweichung, dass der Pkw nur zu 70 % der Gesellschaft überlassen und zu 30 % für eigene unternehmensfremde Zwecke des Gesellschafters genutzt wird.

²Ein Leistungsaustausch zwischen Gesellschafter und Gesellschaft findet nur insoweit statt, als der Gegenstand für Zwecke der Gesellschaft überlassen wird. ³Das Entgelt dafür besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ⁴Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten. ⁵Insoweit als der Gesellschafter den Gegenstand für eigene unternehmensfremde Zwecke verwendet, liegt bei ihm eine nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG nicht steuerbare unentgeltliche Wertabgabe vor.

b)

Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.

Beispiel 3:

¹Der Gesellschafter erwirbt für eigene Rechnung einen Pkw, den er auf seinen Namen zulässt und den er in vollem Umfang der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. ²Der Gesellschafter erhält hierfür jedoch keine besondere Vergütung; ihm steht lediglich der im Gesellschaftsvertrag bestimmte Gewinnanteil zu.

³Überlässt der Gesellschafter der Gesellschaft den Gegenstand gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft zur Nutzung, handelt er insoweit nicht als Unternehmer. ⁴Weder der Gesellschafter noch die Gesellschaft sind berechtigt, die dem Gesellschafter beim Erwerb des Gegenstandes in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abzuziehen (vgl. Abschnitt 213 Abs. 1 Satz 7). ⁵Eine Zuordnung zum Unternehmen kommt daher nicht in Betracht.

¹Der Gesellschafter ist selbst als Unternehmer tätig. ²Er überlässt der Gesellschaft einen Gegenstand seines dem Unternehmen dienenden Vermögens zur Nutzung.

389

a)

¹Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen Sonderentgelt.

2

²Bei der Nutzungsüberlassung gegen Sonderentgelt handelt es sich um einen steuerbaren Umsatz im Rahmen des Unternehmens. ³Das Entgelt besteht in der von der Gesellschaft gezahlten besonderen Vergütung. ⁴Die Mindestbemessungsgrundlage ist zu beachten.

⁵Zum Vorsteuerabzug des Gesellschafters und der Gesellschaft vgl. Abschnitt 213 Abs. 2 und 3.

b)

Der Gesellschafter überlässt den Gegenstand zur Nutzung gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft.

Beispiel 4:

390

2. ¹Ein Bauunternehmer ist Mitglied einer Arbeitsgemeinschaft und stellt dieser gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft Baumaschinen zur Verfügung.

²Die Überlassung des Gegenstands an die Gesellschaft gegen eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft ist beim Gesellschafter keine unentgeltliche Wertabgabe, wenn dafür unternehmerische Gründe ausschlaggebend waren. ³Es handelt sich mangels Sonderentgelt um eine nicht steuerbare sonstige Leistung im Rahmen des Unternehmens (vgl. auch Abs. 8).

⁴Wird der Gegenstand aus unternehmensfremden Gründen überlassen, liegt beim Gesellschafter unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 9a UStG eine unentgeltliche Wertabgabe vor. ⁵Das kann beispielsweise im Einzelfall bei der Überlassung von Gegenständen an Familiengesellschaften der Fall sein. ⁶Unternehmensfremde Gründe liegen nicht allein deshalb vor, weil der Gesellschafter die Anteile an der Gesellschaft nicht in seinem Betriebsvermögen hält (vgl. BFH-Urteil vom 20.12.1962, V 111/61 U, BStBl 1963 III S. 169).

⁷Zum Vorsteuerabzug des Gesellschafters und der Gesellschaft vgl. Abschnitt 213 Abs. 2 und 3.

¹Der Gesellschafter ist selbst als Unternehmer tätig. ²Er liefert der Gesellschaft einen Gegenstand aus seinem Unternehmen unentgeltlich. ³Er ist nur am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft beteiligt.

a)

¹Der Gesellschafter ist zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Gegenstands berechtigt. ²Es liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 oder 3 UStG vor.

391

3.

b)

¹Der Gesellschafter ist nicht zum Vorsteuerabzug aus dem Erwerb des Gegenstands berechtigt. ²Es liegt nach § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG keine einer entgeltlichen Lieferung gleichgestellte unentgeltliche Wertabgabe vor.

Leistungsaustausch bei Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes

392

(8) ¹Überlassen die Gesellschafter einer Arbeitsgemeinschaft des Baugewerbes dieser für die Ausführung des Bauauftrages Baugeräte (Gerätevorhaltung), kann sich die Überlassung im Rahmen eines Leistungsaustauschs vollziehen. ²Vereinbaren die Gesellschafter, dass die Baugeräte von den Partnern der Arbeitsgemeinschaft kostenlos zur Verfügung zu stellen sind, ist die Überlassung der Baugeräte

keine steuerbare Leistung, wenn der die Geräte beistellende Gesellschafter die Überlassung der Geräte der Arbeitsgemeinschaft nicht berechnet und sich mit dem ihm zustehenden Gewinnanteil begnügt.³ Wird die Überlassung der Baugeräte seitens des Bauunternehmers an die Arbeitsgemeinschaft vor der Verteilung des Gewinns entsprechend dem Geräteeinsatz ausgeglichen oder wird der Gewinn entsprechend der Gerätevorhaltung aufgeteilt, obwohl sie nach dem Vertrag „kostenlos“ zu erbringen ist, handelt es sich im wirtschaftlichen Ergebnis um besonders berechnete sonstige Leistungen (vgl. BFH-Urteil vom 18.3.1988, V R 178/83, BStBl II S. 646, zur unentgeltlichen Gegenstandsüberlassung vgl. Abs. 7 Nr. 2 Buchstabe b Beispiel 4).⁴ Das gilt auch dann, wenn die Differenz zwischen vereinbarter und tatsächlicher Geräteüberlassung unmittelbar zwischen den Arbeitsgemeinschaftspartnern abgegolten (Spitzenausgleich) und der Gewinn formell von Ausgleichszahlungen unbeeinflusst verteilt wird (BFH-Urteile vom 21.3.1968, V 43/65, BStBl II S. 449, und vom 11.12.1969, V R 91/68, BStBl 1970 II S. 356).⁵ In den Fällen, in denen im Arbeitsgemeinschaftsvertrag ein Spitzenausgleich der Mehr- und Minderleistungen und der darauf entfallenden Entgelte außerhalb der Arbeitsgemeinschaft zwischen den Partnern unmittelbar vereinbart und auch tatsächlich dementsprechend durchgeführt wird, ist ein Leistungsaustausch zwischen den Arbeitsgemeinschaftsmitgliedern und der Arbeitsgemeinschaft nicht feststellbar.⁶ Die Leistungen (Gerätevorhaltungen) der Partner an die Arbeitsgemeinschaft sind in diesen Fällen nicht steuerbar (BFH-Urteil vom 11.12.1969, V R 129/68, BStBl 1970 II S. 358).⁷ Die Anwendung der in den Sätzen 1 bis 6 genannten Grundsätze ist nicht auf Gerätevorhaltungen im Rahmen von Arbeitsgemeinschaften des Baugewerbes beschränkt, sondern allgemein anwendbar, z. B. auf im Rahmen eines Konsortialvertrags erbrachte Arbeitsanteile (vgl. EuGH-Urteil vom 29.4.2004, C-77/01, EuGHE I 2004 S. 4295).

§ 3 Umsatzsteuerliche Behandlung von Gesellschafterleistungen

A. Allgemeines

Personenvereinigungen (Gesellschaft) und Mitglieder (Gesellschafter) sind umsatzsteuerlich jeweils selbständige Rechtsträger. Zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern können in beiderlei Richtung Leistungen im Leistungsaustausch bewirkt werden. Für die Unternehmereigenschaft der Gesellschaft ist unschädlich, wenn sie ihre Leistungsfähigkeit nur gegenüber ihren Gesellschaftern entfaltet, § 2 Abs. 1 Satz 3 UStG.

§ 2 Abs. 1 UStG

Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt. Das Unternehmen umfasst die gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit des Unternehmers. Gewerblich oder beruflich ist jede Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, auch wenn die Absicht, Gewinn zu erzielen, fehlt oder eine Personenvereinigung nur gegenüber ihren Mitgliedern tätig wird.

Die ertragsteuerliche Mitunternehmereigenschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, ist dem Umsatzsteuerrecht fremd. Allein durch die Beteiligung an einer unternehmerisch tätigen Gesellschaft wird ein Gesellschafter nicht zum Unternehmer. Denn der bloße Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen ist nicht steuerbar (EuGH vom 26.06.2003 – Rs. C-442/01 – KapHag Renditefonds, BFH vom 01.07.2004 V R 32/00, BStBl 2004 II, S. 1022).

Die Rechtsprechung hat die umsatzsteuerliche Würdigung des Leistungsaustausches zwischen einer Gesellschaft und ihrem Gesellschafter maßgeblich beeinflusst. Mit Urteil vom 6.6.2002 hat der BFH die vorher vertretene sog. **Organwaltertheorie aufgegeben**, der zufolge die Geschäftsführungs- und Vertretertätigkeit durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Personengesellschaft nicht zu einer steuerbaren Leistung führen konnte¹.

Ein Gesellschafter kann nunmehr insgesamt betrachtet gegenüber einer Gesellschaft, an der er beteiligt ist, verschiedene Dienstleistungen oder Sachzuwendungen erbringen, die steuerbar und steuerpflichtig sind. Dies hat zur Konsequenz, dass bei einer **Vorteilsgewährung seitens des Gesellschafters** drei mögliche **Fallgestaltungen** unterschieden werden müssen.

Es kann sich um

- einen Gesellschafterbeitrag
- einen Leistungsaustausch oder
- eine unentgeltliche Überlassung

handeln.

Hinsichtlich der Seitens der Gesellschaft dem Gesellschafter gewährten Gegenleistung ist darüber hinaus die Rechtsprechung des EuGH zu beachten, sofern aus Anlass der Vorteilsgewährung Gesellschaftsrechte eingeräumt werden. Die Gewährung derartiger Rechte ist nicht steuerbar.

¹ BFH V R 43/01 vom 6.6.2002, BStBl. 2003, 36

B. Leistungsgewährung aus Anlass der Gründung einer Gesellschaft bzw. aus Anlass der Veränderung im Gesellschafterbestand

I. Allgemeines

- 4 Nach der Rechtsprechung von EuGH und BFH, die nunmehr auch Bestandteil der UStR ist (**A 6 Abs. 2 UStR; A 66 Abs. 2 UStR und A 213a Abs. 1 UStR**) führt der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen nicht zu wirtschaftlichen Tätigkeiten i.S.d. Gemeinschaftsrechts.
- Der Erwerber bzw. Inhaber (Gesellschafter) wird insoweit **nicht** zum Steuerpflichtigen („**Unternehmer**“).
 - Der bloße Erwerb von Beteiligungen an einem Unternehmen stellt **keine Nutzung** eines Gegenstandes **zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen** dar.
- 5 ■ Eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung ist **Ausfluss des bloßen Innehabens** des Gegenstandes.
- Bei der Gründung bzw. beim Gesellschafterwechsel ist zwischen der Ebene der Gesellschaft und der des Gesellschafters zu differenzieren.

II. Ebene der Gesellschaft

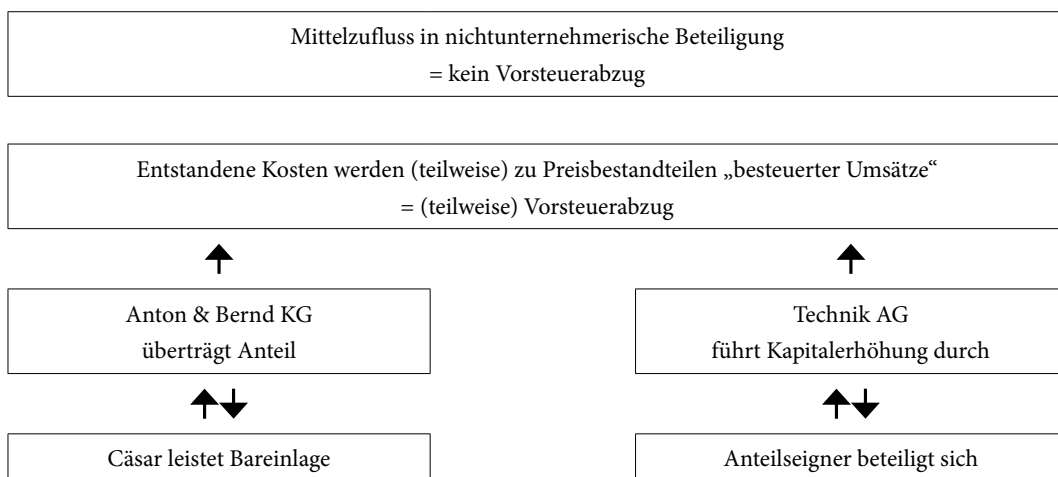
- 6 Erfolgt die Aufnahme eines Gesellschafters gegen Bareinlage, so erbringt die Gesellschaft bei der Aufnahme an den Gesellschafter mit Gewährung der Gesellschaftsanteile
- **keinen steuerbaren Umsatz**
 - und damit auch keinen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG steuerfreien Umsatz.
- 7 Nach Auffassung des EuGH führen der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Der Erwerber beziehungsweise Inhaber wird insoweit nicht zu einem Steuerpflichtigen. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an einem Unternehmen stellt keine Nutzung zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar. Eine etwaige Dividende als Ergebnis dieser Beteiligung ist Ausfluss des bloßen Innehabens des Gegenstandes.
- Da der Erwerb von Beteiligungen als solcher keine wirtschaftliche Tätigkeit darstellt, soll nach Auffassung des EuGH dasselbe für die Gewährung von Gesellschaftsrechten seitens der Gesellschaft an den Gesellschafter gelten.
 - In Form eines **Umkehrschlusses** verneint der EuGH eine Dienstleistung gegen Entgelt bei der Gesellschaft, soweit diese einen Gesellschafter gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten aufnimmt².

2 vgl. EuGH vom 26. Juni 2003, C – 442/01, KapHag und Nachfolgeentscheidung des BFH vom 01.07.2004, BStBl II S. 1022; für die Veräußerung bzw. die Ausgabe von Kapitalgesellschaftsanteilen: EuGH vom 26.05.2005, Kretztechnik AG, C-465/03; diese Rechtsprechung wurde inzwischen in Abschnitt 6 Absatz 2 UStR 2008 aufgenommen; die Finanzverwaltung hat damit klargestellt, dass eine Personengesellschaft beziehungsweise eine Kapitalgesellschaft bei Gründung beziehungsweise Aufnahmen eines Gesellschafters an diesen keinen steuerbaren Umsatz erbringt; vgl. hierzu auch: Abschnitt 66 Absatz 2 UStR 2008 zu § 4 Nr. 8 Buchstabe f UStG; zur Übertragung vgl. Abschnitt 25 Absatz 7 UStR;

Hieraus ergibt sich die **Konsequenz**, dass die **Kosten** in Zusammenhang mit der **Aufnahme des Gesellschafters** (z. B. bezogene Beratungsleistungen) zu den allgemeinen Kosten des Unternehmens zählen, die somit für die **Grundgeschäfte des Unternehmens verwendet** werden. **Soweit** die Gesellschaft keine Umsätze tätigt, die den Vorsteuerabzug ausschließen, berechtigen diese Eingangsleistungen nach den allgemeinen Grundsätzen zum Vorsteuerabzug.

Soweit auch Ausschlussumsätze seitens der Gesellschaft getätigt werden, **verändert die nicht steuerbare Gewährung der Gesellschaftsanteile den Aufteilungsmaßstab des § 15 Absatz 4 UStG nicht**.

Auch bei Gewährung einer **Sacheinlage** ist aus den oben genannten Gründen hinsichtlich der Anteilsgewährung ein steuerbarer Vorgang seitens der Gesellschaft zu verneinen. In diesem Fall jedoch ergibt sich ggf. aus einer steuerbaren Sacheinlage des Gesellschafters eine Vorsteuerberechtigung zugunsten der Gesellschaft nach den allgemeinen Grundsätzen. Hierbei ist für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage des leistenden Gesellschafters von einem **tauschähnlichen Umsatz** auszugehen.



Abschnitt 213a UStR

In Bezug auf die mit der Ausgabe der Beteiligungen entstandenen Kosten kann die Berechtigung zum Vorsteuerabzug gegeben sein:

- **Dient** die Ausgabe der Beteiligungen der **allgemeinen wirtschaftlichen Stärkung** des Unternehmens und sind die dabei entstandenen Kosten **zu Preisbestandteilen der Ausgangsumsätze geworden**, gehören die Aufwendungen zu den allgemeinen Kosten, für die sich der Vorsteuerabzug nach den Verhältnissen des Besteuerungszeitraums des Leistungsbezugs bestimmt. Eine ggf. erforderliche Aufteilung des Vorsteuerabzugs ist nach **§ 15 Abs. 4 UStG** vorzunehmen.
- Dienen die aus der Ausgabe von Beteiligungen zugeflossenen Mittel hingegen der **Erweiterung oder Stärkung eines bestimmten Geschäftsbetriebes** und sind die dabei entstandenen Kosten zu Preisbestandteilen nur bestimmter Ausgangsumsätze geworden (z. B. konkretes, aus dem Prospekt zur Ausgabe der Anteile ersichtliches Projekt), ist auf die **insoweit beabsichtigte Verwendung** abzustellen. Maßgeblich für den Vorsteuerabzug sind die **im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** für den Besteuerungszeitraum der Verwendung **beabsichtigten Ausgangsumsätze**.

- Soweit das durch die Ausgabe von Beteiligungen beschaffte Kapital dem **nichtunternehmerischen Bereich** zufließt (z. B. Kapitalerhöhung durch eine Finanzholding), ist ein **Vorsteuerabzug** aus dem damit verbundenen Aufwand **nicht zulässig**.

In den Fällen, in denen eine Gesellschaft neben dem unternehmerischen auch einen nichtunternehmerischen Bereich unterhält, und in denen die Mittel aus der Ausgabe der Beteiligung nicht ausschließlich dem unternehmerischen Bereich zufließen, sind die aus den mit der Ausgabe der Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen angefallenen Vorsteuerbeträge nach Abschnitt 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR aufzuteilen.

1. Veräußerung bzw. Ausgabe von Kapitalgesellschaftsanteilen

- 10 Der EuGH hat die o.g. Grundsätze für die Frage des Vorliegens einer wirtschaftlichen Tätigkeit und damit eines Umsatzes in seinen Urteilen vom 26.05.2005, Kretztechnik AG, C-465/03 und vom 29.04.2004, EDM, C-77/01 auch bei Ausgabe bzw. Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen angewendet.

2. Vorsteuerabzug aus Sacheinlage aus dem Unternehmen eines Gesellschafters

- 11 Die o.g. Grundsätze sind in den Fällen der Ausgabe von Beteiligungen gegen Sacheinlage sinngemäß anzuwenden (Aufnahme des Gesellschafters als nicht steuerbarer Vorgang).
Im Übrigen ist der Vorsteuerabzug aus der Sacheinlage nach allgemeinen Grundsätzen gegeben. Für die Bestimmung der **Bemessungsgrundlage** des leistenden Gesellschafters ist von einem **tauchähnlichen Umsatz** auszugehen.

III. Ebene der Gesellschafter

- 12 Leistet der eintretende Gesellschafter eine **Bareinlage**, liegt seinerseits **keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne** vor.
Sacheinlagen eines Gesellschafters hingegen **können steuerbar sein**.
Sie sind es, wenn es sich
- um Lieferungen und sonstige Leistungen handelt und
 - keine Geschäftsveräußerung im Sinne des § 1 Absatz 1a UStG vorliegt.
- 13 Die tatbestandlichen Voraussetzungen der entsprechenden Normen sind zu prüfen. Die Einbringung von Wirtschaftsgütern durch den bisherigen Einzelunternehmer in die neu gegründete Gesellschaft ist auf die **Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet** ³.
- Als **Entgelt** für die Einbringung von Wirtschaftsgütern in eine Gesellschaft kommt neben der Verschaffung der **Beteiligung an der Gesellschaft auch die Übernahme von Schulden des Gesellschafters** durch die Gesellschaft in Betracht, wenn der einbringende Gesellschafter dadurch wirtschaftlich entlastet wird ⁴.

3 vgl. BFH- Urteile vom 08.11.1995 BStBl. 1996 II S.114 und vom 15.05.1997 – BStBl. 1997 II S.705

4 vgl. BFH- Urteil vom 15.05.1997

In diesen Fällen liegt **ein tauschähnlicher Umsatz** vor.

IV. Beispiel

Die Gesellschafter A, B und C gründen zum 01.01.2008 die A-B-C OHG.

14

A zahlt 100.000 EUR aus seinem Privatvermögen ein und erhält Gesellschaftsrechte in der Höhe von 100.000 EUR.

B bringt sein gesamtes **Einzelunternehmen** im Wert von 100.000 EUR in die Gesellschaft **ein** und erhält Gesellschaftsrechte im Wert von 100.000 EUR.

C bringt einen **LKW aus seinem bisherigen Unternehmensvermögen ein** und erhält Gesellschaftsrechte im Wert von 100.000 EUR.

Es wurde vereinbart, dass die bei der Gründung entstehende Umsatzsteuer von der OHG neben der Gewährung der Gesellschaftsrechte an die Gesellschafter gezahlt wird.

1. Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters A

Die Gesellschaft erhält 100.000 EUR und gewährt Gesellschaftsrechte/-anteile im Wert von 100.000 EUR. Der Vorgang ist **nicht** nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG **steuerbar**. Damit kommt es auch nicht zu einer Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 f UStG.

15

2. Ebene des Gesellschafters A

A erhält Gesellschaftsrechte im Wert von 100.000 EUR und zahlt dafür aus seinem Vermögen 100.000 EUR. Der Vorgang ist nicht nach § 1 Absatz 1 Nr. 1 UStG steuerbar. Gesellschafter A handelt als Nichtunternehmer. Der bloße Erwerb und das Halten von Gesellschaftsanteilen führen nicht zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit. Der Gesellschafter A wird somit nicht zum Steuerpflichtigen. Der bloße Erwerb von Beteiligungen an einem Unternehmen stellt keine Nutzung eines Gegenstandes zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen dar. Etwaige Dividenden als Ergebnis dieser Beteiligung ist Ausfluss des bloßen Innehabens des Gegenstandes.

16

Nach Verwaltungsauffassung ist die spätere **Veräußerung bzw. Übertragung derartiger Anteile als sonstige Leistung zu beurteilen** (vgl. **Abschnitt 25 Absatz 7 UStR**). Dies würde aber voraussetzen, dass die Anteile Unternehmensvermögen sind. Der Übertragungsvorgang wäre anderenfalls nicht steuerbar.

3. Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters B

Die Gesellschaft erhält ein Einzelunternehmen im Wert von 100.000 EUR und gewährt dafür Gesellschaftsrechte/-anteile im Wert von 100.000 EUR, die beim Gesellschafter B nicht unmittelbar zum unternehmerischen Bereich gehören. Erwogen werden könnte hier ein tauschähnlicher Umsatz im Sinne des § 3 Absatz 12 Satz 2 UStG. Auch dieser Vorgang ist jedoch **nicht steuerbar**.

17

4. Ebene des Gesellschafters B

- 18 B bringt sein gesamtes Einzelunternehmen im Wert von 100.000 EUR in die Gesellschaft ein und erhält dafür Gesellschaftsrechte im Wert von 100.000 EUR. Hier handelt es sich um einen **tauschähnlichen Umsatz** gemäß § 3 Absatz 12 Satz 2 UStG, der aber gemäß § 1 Absatz 1 a UStG **nicht steuerbar** ist ⁵.

5. Ebene der Gesellschaft bei Aufnahme des Gesellschafters C

- 19 Infolge der getroffenen Vereinbarung (Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer, soweit diese entsteht) sollte hier zunächst untersucht werden, ob die Lieferung des LKW Umsatzsteuer auslöst.

6. Ebene des Gesellschafters C

- 20 Der Gesellschafter C bringt einen LKW aus seinem Unternehmensvermögen ein. Dieser Vorgang ist **steuerbar und steuerpflichtig**.

Es handelt sich um eine **Lieferung** des LKW i.S.d. § 3 Absatz 1 UStG, die im Leistungsaustausch erbracht wird, da die Einbringung des Wirtschaftsgutes des Unternehmers in die Gesellschaft auf die Übertragung der Gesellschaftsrechte gerichtet ist.

Auch nach der überwiegenden Literaturmeinung steht die aktuelle Rechtsprechung von EuGH und BFH zur Nichtsteuerbarkeit der Ausgabe von Gesellschaftsanteilen auf der Ebene der Gesellschaft dieser Würdigung nicht entgegen.

- 21 Für die Bestimmung der Bemessungsgrundlage ist von einem **tauschähnlichen Umsatz** im Sinne des § 3 Absatz 12 Satz 2 UStG auszugehen, da das Entgelt für die Lieferung in einer sonstigen Leistung besteht. Die Bemessungsgrundlage dieses nicht nach § 4 UStG befreiten Umsatzes bestimmt sich nach § 10 Absatz 2 Satz 2 und Satz 3 UStG i.V.m. § 10 Absatz 1 UStG. Bei einem Wert in der Höhe von 119.000 EUR löst die Lieferung eine Umsatzsteuer in der Höhe von 19.000 EUR aus.

Infolge der bestehenden Zahlungsverpflichtung führt dies wiederum dazu, dass der Gesellschafter C von der Gesellschaft folgende Zuwendung erhält:

Geldzahlung (Baraufgabe)	119.000 EUR
Gesellschafterrechte	<u>100.000 EUR</u>
	119.000 EUR

- 22 Die Gegenleistung für den LKW beträgt somit 119.000 EUR, aus der die Umsatzsteuer in der Höhe von 19.000 EUR heraus zurechnen ist. Sofern der Gesellschafter C der Gesellschaft eine Rechnung erteilt, ist diese vorsteuerabzugsberechtigt, soweit die allgemeinen Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug erfüllt sind.

Die **Gesellschaft** erhält somit einen LKW für 119.000 EUR, zahlt 19.000 EUR und gewährt für 100.000 EUR Gesellschaftsrechte/- anteile. Sowohl die **Zahlung** wie auch die **Gewährung der Gesellschaftsrechte** sind **nicht steuerbar**.

⁵ Abschnitt 5 UStR

V. Abschließendes Beispiel

Um das Kapital der Gesellschaft zu verstärken, wurde die Tante des Gernot Groß, Erna Emmerling aus Essen, zum 01.07.2009 in die Groß und Klein KG (Werkzeugmaschinenbau) als Kommanditistin aufgenommen. Ihre Einlage, die sie am 01.07.2009 in bar leistete, betrug 50.000 € und wurde auf ihrem Kapitalkonto I gebucht. Im Zusammenhang mit der Aufnahme der Erna Emmerling sind der KG Rechtsanwaltskosten i.H.v. 5.000 € zzgl. 950 € offen ausgewiesener Umsatzsteuer entstanden.

23

Bei der **Aufnahme** der neuen Gesellschafterin Erna Emmerling gegen Zahlung einer Bareinlage erbringt die **KG keine Leistung gegen Entgelt**.

Ein steuerbarer Umsatz i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG liegt insoweit **nicht** vor.

Die aus der Beratungsleistung herrührende Umsatzsteuer i.H.v. 950 € kann die KG dem Grunde nach als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 UStG mit Vorliegen der Rechnung abziehen.

Die Aufwendungen im Zusammenhang mit der Aufnahme der neuen Gesellschafterin hängen letztlich mit den Umsätzen zusammen, welche die KG im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit vornimmt.

24

Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG tritt nicht ein, da die KG ausschließlich vorsteuerabzugsunschädliche Ausgangsumsätze tätigt.

Erna Emmerling ist mit dem Halten der Beteiligung nicht unternehmerisch tätig. Die Hingabe des Bargeldes ist keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne.

Abwandlung:

Erna Emmerling leistet die Einlage nicht in bar, sondern in Form der Einlage eines Wirtschaftsgutes (z. B. LKW) Das Wirtschaftsgut wurde zuvor im Rahmen des Einzelunternehmens der Erna Emmerling unternehmerisch genutzt.

25

In diesem Fall liegt hinsichtlich des einzubringenden Wirtschaftsgutes eine Lieferung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes § 3 Abs. 12 Satz 2 UStG aus Sicht der in die Gesellschaft eintretenden Erna Emmerling vor.

Gegenleistung für das übertragene Wirtschaftsgut ist der Gesellschaftsanteil.

C. Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft – Leistungsaustausch

- 26 Bei Dienstleistungen und Sachzuwendungen, die der Gesellschafter an eine Gesellschaft erbringt, ist stets zu entscheiden, ob es sich um

- einen nichtsteuerbaren Gesellschafterbeitrag (Leistungsvereinigung)
- oder um einen steuerbaren Umsatz (Leistungsaustausch) handelt.

Entscheidend hierfür sind insbesondere die **Selbständigkeit des Gesellschafters** und die Frage, ob ein **gewinnunabhängiges Sonderentgelt** vereinbart ist **oder** die **Abgeltung über die Beteiligung am Gewinn und Verlust** erfolgt⁶. Beide Kriterien sind unabhängig voneinander im Einzelfall zu untersuchen.

I. Selbständigkeit

1. Allgemeines

- 27 Eine Definition des Begriffs „Selbständigkeit“ fehlt im Umsatzsteuerrecht, dafür ist der Begriff „Unselbständigkeit“ definiert.

§ 2 Abs. 2 UStG

Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird **nicht selbständig** ausgeübt,

1. soweit **natürliche Personen**, einzeln oder zusammengeschlossen, einem Unternehmen so eingegliedert sind, dass sie **den Weisungen des Unternehmers zu folgen verpflichtet** sind;
2. wenn eine **juristische Person** nach dem Gesamtbild der tatsächlichen **Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert** ist (Organschaft). Die Wirkungen der Organschaft sind auf Innenleistungen zwischen im Inland gelegenen Unternehmensteilen beschränkt. Diese Unternehmensteile sind als ein Unternehmen zu behandeln. Hat der Organträger seine Geschäftsleitung im Ausland, gilt der wirtschaftlich bedeutendste Unternehmensteil im Inland als der Unternehmer.

⁶ vgl. nunmehr: BMF-Schreiben vom 31.5.2007, Az. IV A 5 – S 7100/07/0031; dieses Schreiben trat an die Stelle der BMF-Schreiben vom 23.12.2003, BStBl 2004 I S. 240, sowie vom 21.9.2005, BStBl 2005 I S. 936, und wurde hinsichtlich der Frage der Selbständigkeit des Geschäftsführers in Abschnitt 17 Abs. 2 UStR 2008 aufgenommen.

Zu Nr.1

- Dieselbe Tätigkeit wird entweder nur selbständig oder nur unselbständig ausgeübt. Umsatzsteuer und Lohnsteuer für dieselbe Tätigkeit einer Person schließen sich grundsätzlich aus. 28
- Natürliche Personen haben die Möglichkeit, verschiedene Tätigkeiten (selbständige und unselbständige) nebeneinander auszuüben.
- Das Unternehmerrisiko ist ein Kriterium für Selbständigkeit. 3

Aktuelle Rechtsprechung – Fall 1

Geschäftsführungsleistungen eines GmbH-Geschäftsführers (der ja bei der Ertragsteuer als nichtselbständig angesehen wird) können als selbständig i.S. des § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG zu beurteilen sein. Die Organstellung des GmbH-Geschäftsführers steht dem nicht entgegen, vgl. **A 17 Abs. 2 S. 4 und 5 UStR**. 29

Sachverhalt

Klägerin war eine GmbH. Ihre Tätigkeit beruht auf den Erfindungen von Patenten von **M, dem alleinvertretungsberechtigten Geschäftsführer der Klägerin**. M war – neben seiner Tätigkeit als Professor einer Universität und der selbständigen freiberuflichen Tätigkeit als Gutachter und Berater – für die GmbH als Geschäftsführer zunächst unentgeltlich, später **als freier Mitarbeiter entgeltlich tätig**. 30

M erhielt vereinbarungsgemäß für seine Geschäftsführertätigkeit, die er hinsichtlich des zeitlichen Rahmens, in dem er der GmbH zur Verfügung stand, sowie in Bezug auf Ort und Umfang seiner Tätigkeit nach eigenem Ermessen und ohne Bindung an Vorschriften der Gesellschaft bestimmen konnte, ein monatliches Pauschalhonorar zuzüglich Umsatzsteuer.

M stellte der Klägerin die vertraglich geschuldeten Vergütungen zuzüglich offen ausgewiesener Umsatzsteuer in Rechnung; diese machte in ihrer Umsatzsteuererklärung die von M in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend. 31

Die **Finanzverwaltung** vertrat die Auffassung, M sei gegenüber der GmbH weisungsabhängig und deshalb nichtselbständig tätig und ließ den Vorsteuerabzug aus den von M in Rechnung gestellten Beträgen im Ergebnis nicht zu.

Das **Finanzgericht** sah die Tätigkeit des M – ungeachtet der Regelungen im Anstellungsvertrag und der tatsächlichen Position – aufgrund seiner Organstellung gesellschaftsrechtlich dem Weisungsrecht der Gesellschaft unterworfen; er sei deshalb nicht selbständig i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG und deshalb nicht unternehmerisch tätig. Das sah der BFH anders. 32

In Fortführung seiner geänderten Rechtsprechung zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen des Gesellschafters einer Personengesellschaft (Urteil vom 6. Juni 2002 – V R 43/01, BStBl 2003 II S. 36) hat der **BFH** entschieden, dass die Tätigkeit eines GmbH-Geschäftsführers als selbständig zu beurteilen sein kann, BFH 10.03.2005 – V R 29/03 BStBl II S. 730. Die Organstellung des Geschäftsführers stehe dem – entgegen der bisherigen Rechtsprechung nicht entgegen.

Die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen sei zwar grundsätzlich für die Umsatzsteuer die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer nach denselben Grundsätzen zu beurteilen. Eine **Bindung an die ertragsteuerrechtliche Beurteilung bestünde für das Umsatzsteuerrecht jedoch nicht**. 33

Für die Beurteilung, ob die Tätigkeit als geschäftsführendes Organ einer Kapitalgesellschaft nichtselbständig i.S.d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 UStG ausgeübt wird, ist auf das **Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall** abzustellen (u. a. feste Arbeitszeiten, Urlaubsanspruch, Anspruch auf sonstige Sozialleistungen, Fortzahlung der Bezüge im Krankheitsfall).

Anmerkungen

- 34 In der weitaus überwiegenden Anzahl der Fälle kann alles beim Alten bleiben: Der Geschäftsführer einer GmbH übt seine Tätigkeit nichtselbständig aus.

Lediglich in den Fällen, die im Hinblick auf das Gesamtbild der Verhältnisse unter Beachtung der Abgrenzungskriterien in H 19 LStH 2008 als selbständig „gestaltet“ werden, bietet sich genügend Spielraum, die Tätigkeit des Geschäftsführers einer GmbH als selbständig zu qualifizieren.

Aktuelle Rechtsprechung – Fall 2 – BFH vom 14.05.2008 – XI R 70/07

- 35 ■ Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen, die ein Mitglied des Vereinsvorstandes gegenüber dem Verein gegen Gewährung von Aufwendungsersatz erbringt, sind steuerbar.
- Bei Vorliegen eines gemeinnützigen Erwerbsstrebens liegt keine ehrenamtliche Tätigkeit nach § 4 Nr. 26 Buchst. b UStG vor.

Sachverhalt

- 36 Der Kläger war **Präsident des Vorstands** eines in der **Rechtsform eines Vereins** geführten Industrieverbandes. Er konnte den Verein nur gemeinsam mit einem weiteren Präsidenten oder zusammen mit den Vizepräsidenten vertreten. Zu den Aufgaben des Vorstands gehörte insbesondere die Leitung des Verbandes, das Aufstellen der Tagesordnung für Mitgliederversammlungen und die Umsetzung der von der Mitgliederversammlung gefassten Beschlüsse. Für den Verein arbeitete der Kläger mind. 40 Stunden in der Woche und ca. 2.000 Stunden jährlich.

Der Kläger nahm an Beirats- und Aufsichtsratssitzungen sowie an Verbandsveranstaltungen teil, die er auch leitete. Er referierte auf Empfängen, Mitgliederversammlungen, Branchentreffen und Diskussionsveranstaltungen. Weiter vereinbarte er selbständig Termine mit Repräsentanten aus Wirtschaft und Politik. Der **Umfang seiner Tätigkeit** wurde durch den Verein **weder zeitlich erfasst noch überwacht**.

- 37 Nach der Vereinssatzung waren die **Vorstandsmitglieder ehrenamtlich tätig**. Auslagen waren ihnen zu erstatten. Dem Kläger stand eine **monatliche Aufwandsentschädigung i.Hv. zunächst 4.500 € bzw. später 7.500 €** zu, außerdem wurden ihm **Reisekosten und Kfz-Aufwendungen mit Pauschalen erstattet**. Insgesamt betrugen die Zahlungen des Vereins im Streitjahr ca. 92.000 €.

Strittig war die **Steuerbarkeit der Tätigkeit** für den Verein bzw. ob **im Falle der Steuerbarkeit** die Leistungen nach § 4 Nr. 26b UStG für **ehrenamtliche Tätigkeiten steuerfrei** sind.

Anmerkungen

- 38 Entgeltliche Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen sind auch dann steuerbar, wenn es sich bei dem Leistenden um ein Organ des Leistungsempfängers handelt. Seine frühere Rechtsprechung, nach der das Handeln als Organ einer Personengesellschaft nicht Gegenstand eines entgeltlichen Leistungsaustausches sein konnte, hat der BFH durch Urteil vom 06. Juni 2002 V R 43/01 aufgegeben.

Die Aufgabe der Organwalter-Rechtsprechung ist im Hinblick auf die Rechtsformneutralität der Umsatzsteuer allgemein zu beachten, auch für die Leistungen eines Vereinsvorsitzenden.

- 39 Im Übrigen konnte der Kläger **nicht** anführen, dass es sich bei der ihm gewährten Vergütung um einen **bloßen „Auslagen- und Kostenersatz“** handelt. Denn **selbst wenn** dies zuträfe, würde der bloße Aufwendungsersatz nach ständiger **Rechtsprechung ausreichen, um das Vorliegen eines Entgelts zu begründen**.

- Der Kläger war als **Unternehmer** auch selbständig tätig. Hierfür war auch im Streitfall die **Weisungsfreiheit** entscheidend.
- Die Leistungen des Klägers waren auch **nicht nach § 4 Nr. 26b UStG** von der Umsatzsteuer **befreit**. Seine Tätigkeit wird weder in einem Gesetz als ehrenamtlich bezeichnet noch entspricht es dem allgemeinen Sprachgebrauch, eine dem Umfang nach hauptberuflich ausgeübte Tätigkeit als ehrenamtlich zu bezeichnen.
- Im Hinblick auf den Umfang der Tätigkeit und der Höhe der durch den Verein gezahlten Vergütung ist von einem **eigennützigen Erwerbsstreben** auszugehen, so dass die Tätigkeit des Klägers auch nicht nach dem materiellen Begriffsinhalt der Ehrenamtlichkeit entspricht.

40

In **grundsätzlicher Hinsicht ist also zunächst die Frage zu beantworten, ob der Gesellschafter selbständig tätig wird**. Es ist somit im Einzelnen zu untersuchen, ob die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 UStG erfüllt sind.

Hier empfiehlt sich eine **Differenzierung zwischen natürlichen und juristischen Personen**.

2. Selbständigkeit juristischer Personen

Juristische Personen als Gesellschafter, die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an die Gesellschaft erbringen, werden **grundsätzlich selbständig** tätig. Das **Weisungsrecht der Gesellschaftsversammlung** gegenüber dem Geschäftsführer **führt nicht zur Unselbständigkeit**.⁷ Hintergrund dieser Wertung ist die Rechtsformneutralität bei der Umsatzsteuer. Wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft selbständig gegenüber der Gesellschaft auftreten kann, muss dies auch für den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft gelten.

41

Die Tätigkeit wird (**ausnahmsweise**) **nicht selbständig** ausgeübt, wenn die juristische Person im Rahmen der **Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG** in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist.

a) Einheits-GmbH & Co. KG

Bei einer sog. **Einheits-GmbH & Co. KG**, bei der die KG alleinige Inhaberin der Geschäftsanteile an der GmbH ist, kann eine **umsatzsteuerliche Organschaft** nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorliegen.

42

- Durch die **Beteiligung** der KG an der GmbH liegt eine **finanzielle Eingliederung** vor.
- Durch die **außerordentliche Gesellschafterstellung** kann die **KG** zudem sicherstellen, dass in der GmbH ihr Wille durchgesetzt wird, **organisatorische Eingliederung**. Dies wird unter den Voraussetzungen bei der Einheits-GmbH & Co. KG auch nicht dadurch überlagert, dass die GmbH ihrerseits Geschäftsführerin der KG ist und dadurch auf die Willensbildung des möglichen Organträgers einwirkt.
- Sofern zusätzlich zur finanziellen und organisatorischen Eingliederung das Merkmal der **wirtschaftlichen Eingliederung** vorliegt, ist eine umsatzsteuerrechtliche Organschaft anzunehmen, **vgl. A 21 Abs. 4 Satz 5 UStR**.

➤ Beispiel

Komplementärin und Geschäftsführerin der Anton-GmbH & Co. KG ist die A-GmbH. Die GmbH ist an der KG vermögensmäßig nicht beteiligt. Die Anteile an der GmbH werden zu 100 % von der KG gehalten. Kommanditist A ist Geschäftsführer bei der GmbH.

7 Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 4 UStR 2008

- 43 Die **GmbH ist Organgesellschaft der KG**. Mithin ist sie unselbständig tätig, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG.
- Die Voraussetzungen der **finanziellen Eingliederung** sind durch die 100 %-Beteiligung (Abschnitt 21 Abs. 4 UStR),
 - die **wirtschaftliche Eingliederung** durch die enge Verknüpfung der Geschäftsaktivitäten (Abschnitt 21 Abs. 5 UStR) und
 - die **organisatorische Eingliederung** durch die Personenidentität von Kommanditist und Geschäftsführer bei der GmbH erfüllt (Abschnitt 21 Abs. 6 UStR).
- 44 Die von der GmbH erbrachte Leistung (Geschäftsführung einschließlich Haftungsübernahme) stellt einen **nicht steuerbaren sog. Innenumsatz** dar.

+ Merke aber:

Der Fall der Einheits-GmbH & Co. KG ist in der Besteuerungspraxis der **Ausnahmefall!** Im Regelfall sind die Kommanditisten Inhaber der Geschäftsanteile der GmbH. In diesen Fällen bleibt es beim Grundsatz der Selbständigkeit der GmbH.

Eine GmbH, die an einer Kommanditgesellschaft als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, **kann nicht** als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser Kommanditgesellschaft eingegliedert sein, **A 21 Abs. 2 Satz 3 1. Halbsatz UStR**.

b) Weiterführende Beispiele

Betriebsaufspaltung

- 45 Die FG-OHG hält 100 % der Anteile an der FG-GmbH. Geschäftsführer der FG-OHG und FG-GmbH sind F und G. Die FG-OHG, die sich bis zum 31.12.03 mit dem Handel von Lebensmitteln befasst hatte, verpachtet ab 01.01.04 ihre gesamten Grundstücke und Betriebsvorrichtungen an die FG-GmbH, die damit ab 01.01.04 den Lebensmittelhandel fortführt. Für Januar 04 berechnet die FG-OHG der FG-GmbH 10.000 € zzgl. 1.900 € USt als Nutzungsentgelt; ebenso wird für die folgenden Monate verfahren.

Lösung

Die FG-GmbH ist als Organgesellschaft in die FG-OHG eingegliedert;

finanziell 100 % der Anteile

wirtschaftlich grundsätzlich bei Betriebsaufspaltung A 21 Abs. 5 S. 7 UStR

organisatorisch identische Geschäftsführung

- 46 Die Überlassung der Grundstücke und Betriebsvorrichtungen durch den Organträger (FG-OHG) an die Organgesellschaft (FG-GmbH) stellt keine Leistung im umsatzsteuerlichen Sinne dar (Innenumsatz). Bei der Rechnung handelt es sich um unternehmensinterne Buchungsbelege, die nicht die Rechtsfolgen nach § 14c Abs. 2 UStG auslösen; vgl. A 183 Abs. 4 UStR.

Wohnungsbau-GmbH

- 47 Bauunternehmer B ist beteiligt an der Wohnungsbau-GmbH (W-GmbH), die er finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch beherrscht. Die W-GmbH ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organgesellschaft des B. B errichtet für die W-GmbH auf deren Grund und Boden Rohbauten. Die W-GmbH veräußert die Gebäude schlüsselfertig als Eigenheime. Für die Errichtung der Rohbauten bezog B Baustoffe, wobei Vorsteuer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG angefallen ist.

 Lösung

Die Errichtung der Rohbauten durch B (Organträger) auf dem Grundstück der W-GmbH (Organgesellschaft) ist keine umsatzsteuerliche Leistung (Organschaft, Innenumsatz).

Mit der Veräußerung der schlüsselfertigen Eigenheime erbringt die **W-GmbH** (im Außenverhältnis) Grundstückslieferungen (§ 3 Abs. 1 UStG) an ihre Kunden. **Unternehmer** ist der **Organträger B**.

Die steuerbaren Leistungen, § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, sind steuerfrei nach § 4 Nr. 9a UStG.

Die Vorsteuer aus der Errichtung der Rohbauten, § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, ist für B nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG vom Abzug ausgeschlossen. Da die von B bezogenen Baustoffe für die umsatzsteuerfreien Grundstückslieferungen der schlüsselfertigen Eigenheime verwendet werden.

3. Selbständigkeit natürlicher Personen

Natürliche Personen als Gesellschafter, die Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen an eine Personengesellschaft erbringen, werden unter den Voraussetzungen des § 2 Absatz 1 UStG selbstständig tätig. Gemäß **Abschnitt 17 Absatz 2 Satz 1 UStR** ist die Frage der Selbständigkeit natürlicher Personen für die Umsatzsteuer, die Einkommensteuer und die Gewerbesteuer nach den selben Grundsätzen zu beurteilen⁸. Es ist somit danach zu fragen, ob die einheitlichen Abgrenzungskriterien bejaht werden müssen.

In der Sache ist danach zu fragen,

- ob zwischen dem Gesellschafter einerseits und der Gesellschaft andererseits ein Arbeitsvertrag geschlossen worden ist, der unter anderem Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt.
- Es ist mithin zu untersuchen, ob der Gesellschafter eine arbeitnehmerähnliche Stellung einnimmt.

Bejaht man dies, so ist der Gesellschafter **umsatzsteuerlich nichtselbständig** tätig.

Dies gilt auch dann, wenn die Vergütung für eine nichtselbständig ausgeübte Tätigkeit, die ertragsteuerrechtlich auf Grund der Sonderregelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Gewinneinkünften umqualifiziert werden⁹. Dies führt nicht automatisch zur Selbständigkeit des Gesellschafters. Bei der UStG, EStG und der GewStG wird somit unterschiedlich gewertet.

 Beispiel

Der Kommanditist einer KG erhält von dieser eine Tätigkeitsvergütung für seine Geschäftsführungsleistung gegenüber der KG. Zwischen den Parteien ist ein **Arbeitsvertrag** geschlossen, der u. a. Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt und bei Anwendung der für das Ertrag- und Umsatzsteuerrecht einheitlichen Abgrenzungskriterien zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde.

- **Einkommensteuerrechtlich** erzielt der Kommanditist aus der Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. Halbsatz.
- **Umsatzsteuerlich** ist der Kommanditist nicht selbständig und damit nicht als Unternehmer tätig. Die Tätigkeit ist **nicht steuerbar** i.S.v. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

⁸ vgl. BFH-Urteil vom 27.7.1972, VR 136/71, BStBl 1972 II S. 810

⁹ vgl. auch Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 5 Beispiel 4 UStR 2008

4. Selbständigkeit bei der GmbH & Co. KG

- 50 In der Praxis werden sich häufig Abgrenzungsprobleme bei der KG ergeben, wenn die Frage der Selbständigkeit der Kommanditisten zu beurteilen ist. Auch hier gelten die oben angesprochenen Kriterien. Die Kommanditisten-Problematik wird durch Abschnitt 17 Abs. 2 Satz 5 Beispiel 3 UStR 2008 dahingehend gelöst, dass der Kommanditist bei Vorliegen einer arbeitnehmerähnlichen Stellung mit arbeitsvertraglichen Elementen nichtselbständig ist. Es wird folglich auch hier danach gefragt, ob zwischen den Parteien ein Arbeitsvertrag geschlossen worden ist, der unter anderem Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt.

Ertragsteuerlich wird zwar auch hier seine Geschäftsführungsleistung bzw. seine Vergütung, die er hierfür von der KG erhält, in **Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umqualifiziert**, was umsatzsteuerlich jedoch keine Auswirkung haben darf.

- 51 Ein Kommanditist kann neben seiner Geschäftsführerstellung in der Komplementär-GmbH zusätzlich auch eine Geschäftsführerstellung bei der GmbH & Co. KG unmittelbar innehaben (z. B. im Rahmen eines Dienstvertrags). Wird der Dienstvertrag unmittelbar zwischen dem Kommanditisten und der GmbH & Co. KG geschlossen, schuldet der Kommanditist die Geschäftsführungsleistung gegenüber der Personengesellschaft. Für die GmbH & Co. KG wird dann zwar dieselbe natürliche Person tätig, rechtlich jedoch handelt es sich um zwei unterschiedliche Geschäftsführungsmodelle:

- Geschäftsführung durch die Komplementär-GmbH (handelnd durch ihren Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist),
- Geschäftsführung durch den per Dienstvertrag angestellten Kommanditisten.

- 52 **Beide Geschäftsführungsmodelle sind nach den umschriebenen Kriterien selbständig zu beurteilen.** In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist folglich die Frage der Selbständigkeit des Kommanditisten unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze zu klären.

➤ Beispiel 1:

Die Komplementär-GmbH erbringt Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegen Sonderentgelt an die KG. „Der Kommanditist dieser KG ist gleichzeitig der bei der Komplementär-GmbH angestellte Geschäftsführer, der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen gegenüber der GmbH erbringt.“

- 53 Aus **ertragsteuerlicher Sicht** wird unterstellt, dass die Tätigkeit selbständig ausgeübt wird; die Vergütung für die Geschäftsführung- und Vertretungsleistung gegenüber der Komplementär-GmbH gehört zu den Einkünften als (selbständiger) Mitunternehmer der KG und wird zu gewerblichen Einkünften im Sinne des **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG umqualifiziert**. In umsatzsteuerlicher Hinsicht ist die Frage der Selbständigkeit jedoch weiterhin unter Anwendung der allgemeinen Grundsätze zu klären. Es ist folglich danach zu fragen, ob ein Arbeitsvertrag geschlossen worden ist, der unter anderem Urlaubsanspruch, feste Arbeitszeiten, Lohnfortzahlung im Krankheitsfall und Weisungsgebundenheit regelt.

Die **Komplementär-GmbH** ist mit ihren Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen **selbständig** tätig. Diese werden von der Komplementär-GmbH an die KG im Rahmen eines umsatzsteuerbaren Leistungsaustausches erbracht, auch wenn z. B. die Vergütung unmittelbar an den Geschäftsführer der Komplementär-GmbH gezahlt wird.

- 54 Ein weiteres Problem ergibt sich in der Regel für die Komplementär-GmbH. Hier ist die **Frage der Organschaft zu problematisieren**. Zur Feststellung der Selbständigkeit des Gesellschafters ist unter Beachtung allgemeiner Grundsätze die Feststellung zu treffen, dass der Gesellschafter **nicht als Or-**

gangesellschaft in den Organkreis des Organträgers integriert ist. Als Organgesellschaft kommen regelmäßig juristische Personen des Zivil – und Handelsrecht in Betracht. Organträger kann jeder Unternehmer sein.

- Die UStR 2008 halten insoweit weiterhin an der Auffassung fest, dass eine Komplementär-GmbH, die an einer KG als persönlich haftende Gesellschafterin beteiligt ist, **nicht als Organgesellschaft in das Unternehmen dieser KG eingegliedert sein kann** (Abschnitt 21 Abs. 2 Satz 3 UStR 2008). Dies gilt auch in den Fällen, in denen die übrigen Kommanditisten der KG sämtliche Gesellschaftsanteile der GmbH halten¹⁰.

Allerdings wird eine Einschränkung getroffen. Im Fall der Einheits-GmbH & Co. KG (100 %ige unmittelbare Beteiligung der KG an der GmbH) soll nach Abschnitt 21 Abs. 4 Satz 5 UStR 2008 regelmäßig eine Organshaft vorliegen.

➤ Beispiel 2

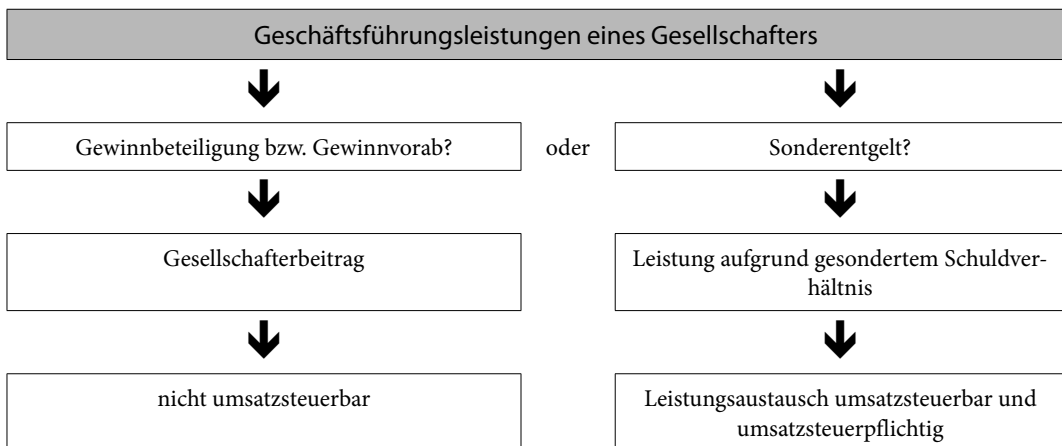
Komplementärin der Anton-GmbH & Co. KG ist die A-GmbH. Die GmbH ist an der KG vermögensmäßig nicht beteiligt. Gesellschafter der GmbH ist A, der zugleich alleiniger Kommanditist der KG ist, zu 100 %.

A ist Geschäftsführer der A-GmbH. Insoweit wurde ein Anstellungsvertrag zwischen der GmbH und A geschlossen.

Die GmbH hat ihrerseits mit der KG einen Geschäftsführungsvertrag vereinbart, aus dem sie die Höhe der Vergütung an A als Ersatz gegenüber der KG geltend machen kann.

- Die **A-GmbH** erfüllt mit der Übernahme des Geschäftsführungsvertrages mit der KG die **Unternehmereigenschaft**. Die A-GmbH berechnet die im **Leistungsaustausch** an die KG erbrachte Leistung weiter, die unter den Voraussetzungen des **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 bis 4 UStG zum Vorsteuerabzug berechtigt** ist.
- Obwohl die Geschäftsführervergütung bei A **ertragsteuerlich** als **Sonderbetriebseinnahme** und nicht als Arbeitslohn behandelt wird, geht die Verwaltung nach wiederholter Diskussion für A hinsichtlich der Erbringung der Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen des A gegenüber der GmbH **umsatzsteuerrechtlich nicht von der Selbständigkeit des A** aus.

II. Leistungen gegen (gewinnunabhängiges) Sonderentgelt (Leistungsaustausch)



¹⁰ vgl. BFH-Urteil vom 19.05.2005, V R 31/03, BStBl. 2005 II S.672

57 Ein Gesellschafter kann an seine Gesellschaft sowohl Leistungen erbringen, die ihren Grund in einem gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnis haben, als auch Leistungen, die auf einem gesonderten schuldrechtlichen Austauschverhältnis beruhen. Der **Gesellschafter ist grundsätzlich in seiner Entscheidung frei**, in welcher Eigenschaft er für die Gesellschaft tätig werden will. Die umsatzsteuerliche Behandlung der Leistungen richtet sich danach, ob es sich um Leistungen handelt, die als Gesellschafterbeitrag durch die Beteiligung am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der Gesellschaft abgegolten werden, oder um Leistungen, die gegen Sonderentgelt ausgeführt werden und damit auf einen Leistungsaustausch gerichtet sind. Letztendlich entscheidend ist die tatsächliche Ausführung des Leistungsaustausches.

- Die **Steuerbarkeit** setzt daher das **Bestehen eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der erbrachten Leistung und dem empfangenen Sonderentgelt** voraus; unerheblich ist, dass der Gesellschafter zugleich seine Mitgliedschaftsrechte ausübt¹¹.

58 **Die tatsächliche Feststellung derartiger Gegebenheiten fordert im Einzelfall konkrete Kriterien der Orientierung.**

Eine über die gesellschaftsvertragliche Regelung hinausgehende **ausdrückliche Vereinbarung** über einen entgeltlichen Leistungsaustausch ist folglich **wünschenswert**. Dies allerdings setzt ein entsprechendes Problembewusstsein der beteiligten Personen voraus. Hiervon kann nicht in jedem Fall ausgegangen werden.

- Ist **keine gesonderte Vereinbarung** über eine Vergütung abgeschlossen, so besteht eine widerlegbare Vermutung, dass sich der Gesellschafterbeitrag im Gewinn – und Verlustanteil des Gesellschafters erschöpft¹².
- 59 ■ In der Praxis wird folglich die fehlende ausdrückliche Regelung eines Sonderentgeltes die kaum widerlegbare Vermutung eines gewinnabhängigen Gesellschafterbetrages begründen, auch wenn in grundsätzlicher Hinsicht ein Leistungsaustausch auch ohne eine derartige schriftliche Vereinbarung möglich bleibt.
- In der Sache ist die innere Verknüpfung zwischen der Leistung des Gesellschafters und dem Entgelt notwendig, aber auch ausreichend. Diese finale Verknüpfung begründet den Leistungsaustausch¹³.
 - In Ermangelung einer schriftlichen Vereinbarung können folglich anderweitige nachvollziehbare Umstände offengelegt werden, die diese Verknüpfung belegen.
- 60 Für die Praxis ist zu befürchten, dass sich hier auch Steuervermeidungsmodelle entwickeln werden. Hierauf weisen insbesondere Pump/ Fittkau hin¹⁴. Vorstellbar sind Gestaltungsmodelle, bei denen die steuerpflichtige Leistung – etwa eine Maklerleistung – als Beteiligungserlös deklariert wird, wobei die Maklerleistung der sog. Gesellschafterbeitrag sein soll¹⁵.

Bei derartigen Fallgestaltungen wird insbesondere zu hinterfragen sein, ob eine Außengesellschaft existiert. **Eine Einordnung einer Leistung als Gesellschafterbeitrag ist nur dann möglich, wenn die Voraussetzungen für einen Gesellschafterbeitrag tatbestandlich erfüllt sind.** Eine Gesellschaft muss folglich wirksam gegründet und nach außen aufgetreten sein. Bei Gelegenheitsgesellschaften dürfte dies mit erheblichen Mühen verbunden sein.

61 Neben der schriftlichen Vereinbarung eines Sonderentgeltes bleibt als **Orientierungskriterium die tatsächliche Behandlung** des Aufwandes.

11 BMF-Schreiben vom 31.05.2007, AZ IV 5-S-7100/07/0031Tz. B 1

12 Pump/Fittkau, Wann liegt ein Gesellschafterbeitrag bzw. ein gesonderter Umsatz des Gesellschafters an die Gesellschaft vor? UStB 2007, 262 mit Verweis auf weitere Literatur

13 Hundt-Eßwein, Umsatzsteuer 2006, Tz. 1.1.2.2 Abs. 1, 4

14 Pump/Fittkau a.a.O.

15 Pump/Fittkau a.a.O.

Hier ist für das Vorliegen eines Sonderentgeltes die buchtechnische Behandlung als Aufwand in der Handelsbilanz beziehungsweise bei nicht bilanzierenden Gesellschaften die Berücksichtigung als ergebnismindernde Kosten maßgebend, unabhängig davon, ob die vertragliche Regelung individualvertraglich oder gesellschaftsrechtlich vereinbart wurde beziehungsweise in schriftlicher Form nicht beobachtet werden kann.

Auf die Bezeichnung der Gegenleistung zum Beispiel als Aufwendungsersatz, als Umsatzbeteiligung oder Kostenerstattung kommt es nicht an.

62

Mit den hier möglichen Fallgestaltungen hat sich das BMF-Schreibens vom 31.5.2007 beschäftigt¹⁶. Weite Teile wurden in Abschnitt 6 Abs. 4 bis 6 UStR 2008 aufgenommen.

- Eine Geschäftsführungsleistung ist nach wie vor nur steuerbar, wenn sie der Gesellschafter selbstständig gegen ein besonderes Entgelt erbringt.
- Die Grundsätze zum Sonderentgelt haben sich zwar nicht geändert, aber der **Kreis der Gesellschafter, die ihre Geschäftsführungsleistungen im Rahmen eines Leistungsaustausches erbringen, wird dennoch größer.**

Die UStR 2008 treffen einige Modifikationen bei der Bestimmung des Begriffs „Sonderentgelt“:

63

- **Sonderentgelt** liegt nur vor, wenn die Vergütung für die Geschäftsführung **unabhängig vom Betriebsergebnis** gewährt wird;
- dies gilt allerdings **auch dann, wenn** ein sog. **Mischfall** vorliegt; erhält der Gesellschafter für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der Gesellschaft im Rahmen der Gewinnverteilung einen prozentualen Anteil am Gewinn, mindestens jedoch einen festen Betrag vorab zugewiesen, so wird – nach Auffassung der Verwaltung – der **Festbetrag als Sonderentgelt** im Rahmen eines Leistungsaustausches gezahlt; im übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig¹⁷;

➤ Beispiel

Der Gesellschafter einer OHG erhält für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der **Gewinnverteilung 25 % des Gewinns, mindestens jedoch 60.000 €** vorab zugewiesen.

Der Festbetrag von 60.000 € ist Sonderentgelt und wird im Rahmen eines Leistungsaustausch gezahlt; im Übrigen wird der Gesellschafter aufgrund eines gesellschaftsrechtlichen Beitragsverhältnisses tätig.

- **Sonderzahlungen nur im Gewinnfall sind (wie bisher) kein Sonderentgelt.** Dies wird durch Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 2 Beispiel 2 UStR 2008 nochmals deutlich zum Ausdruck gebracht.

64

➤ Beispiel

Die Führung der Geschäfte und die Vertretung der aus den Gesellschaftern A, B und C bestehenden OHG obliegen nach den gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen ausschließlich C.

- Die Leistung des C ist mit seinem nach der Anzahl der beteiligten Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Anteil am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG abgegolten; A, B und C sind zu gleichen Teilen daran beteiligt.

oder

- C ist mit 40 %, A und B mit jeweils 30 % am Ergebnis (Gewinn und Verlust) der OHG beteiligt.

oder

C erhält im Gewinnfall 25 % des Gewinns vorab, im Übrigen wird der Gewinn nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz verteilt.

¹⁶ BStBl 2007 I S. 503

¹⁷ vgl. kritisch zu dieser Aufteilung: Hundt-Eßwein Umsatzsteuer 2006 Tz.1.1.2.3.5

Die **ergebnisabhängigen Gewinn- bzw. Verlustanteile** des C sind **kein Sonderentgelt**; C führt seine Geschäftsführung- und Vertretungsleistungen **nicht** im Rahmen eines **Leistungsaustausches** aus, **sondern** erbringt jeweils **Gesellschafterbeiträge**.

- 65 ■ Ein „Gewinnvorab“ kann neuerdings im Einzelfall Sonderentgelt sein (entgegen Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 2 UStR 2005, Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 7 Beispiel 7 UStR 2008).

➤ **Beispiel**

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG im Rahmen der Gewinnverteilung **auch im Verlustfall einen festen Betrag von 120.000 € vorab zugewiesen (Vorabvergütung)**.

Der vorab zugewiesene Gewinn ist Sonderentgelt; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines **Leistungsaustauschs** aus.

- 66 ■ Bei der Betriebsergebnisermittlung **als Aufwand** behandelte Vergütung ist Sonderentgelt (zu Lasten des Geschäftsergebnisses **verbuchte Vorwegvergütung**, Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 4 Beispiel 4 UStR 2008).

➤ **Beispiel**

Der Gesellschafter einer OHG erhält neben seinem nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen Gewinnanteil für die Führung der Geschäfte und die Vertretung der OHG eine zu Lasten des Geschäftsergebnisses verbuchte Vorwegvergütung von jährlich 120.000 € als Festbetrag.

Die **Vorwegvergütung ist Sonderentgelt**; der Gesellschafter führt seine Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen im Rahmen eines **Leistungsaustauschs** aus.

- Wird keine Handelsbilanz erstellt (Steuerbilanz) oder ist die Gesellschaft nicht buchführungspflichtig, liegt Sonderentgelt vor, wenn sich die Vergütung tatsächlich ergebnismindernd auswirkt (z. B. als Werbungskosten bei Vermietungsgesellschaften, Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 7 UStR 2008).
- 67 ■ Ein gesellschaftsvertraglich vereinbartes **garantiertes Entnahmerecht** kann **Sonderentgelt** sein, wenn die den **Gewinnanteil übersteigenden Entnahmen nicht zu einer Rückzahlungsverpflichtung führen**. A 6 Abs. 4 Satz 12 UStR
- Entnahmen, zu denen der Gesellschafter nach Art eines Abschlags auf den nach der Anzahl der Gesellschafter und ihrem Kapitaleinsatz bemessenen **Anteil am Gewinn** der Gesellschaft berechtigt sind, begründen grundsätzlich keinen Leistungsaustausch.
- **Haftungsvergütungen sind für sich genommen kein Sonderentgelt.**
- 68 ■ Erbringt der persönlich haftende Gesellschafter aber zusätzlich steuerbare Geschäftsführungsleistungen, ist die pauschale jährliche Haftungsvergütung (zusätzliches) Entgelt für die umsatzsteuerpflichtige Geschäftsführungsleistung (Abschnitt 6 Abs. 6 Satz 3 UStR 2008)¹⁸.

➤ **Beispiel**

Die geschäftsführende Komplementär-GmbH einer KG, die ihrerseits keine Anteile an der GmbH besitzt, erhält neben ihrer als Sonderentgelt gezahlten Geschäftsführungsvergütung eine pauschale jährliche Vergütung für die Übernahme der Haftung.

Die **Haftungsvergütung ist zusätzliches Sonderentgelt** für die steuerpflichtige Geschäftsführungsleistung.

- 69 ■ Sonderentgelt liegt ferner vor, wenn es sich aus den Gesamtumständen des Einzelfalls und nach den Vorstellungen der Gesellschafter ergibt (insb. bei der Fondsverwaltung und Anlageberatung, Abschnitt 6 Abs. 4 Satz 7 UStR 2008).

¹⁸ hierzu kritisch: FG Berlin-Brandenburg 7 B 7378/06 B vom 19.02.2007

1. Zusammenfassendes Beispiel

Anna Fresh (AF) ist Gesellschafterin der Fresh Heizung und Klima GbR (F-GbR). Nach dem Gesellschaftsvertrag ist sie zu 50 % am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der GbR beteiligt und hat die Geschäftsführung für die GbR allein wahrzunehmen. Für die Führung der Geschäfte der GbR und für deren Vertretung nach außen hin erhält sie eine gewinnunabhängige jährliche Vergütung i.H.v. netto 120.000 €, die ab 01.04.2008 vierteljährlich in Raten, erstmalig zum 30.06.2008 ihrem Kapitalkonto gutgeschrieben wird. Für den Verlustfall ist vereinbart, dass hinsichtlich der Vergütung für die Geschäftsführung keine Rückzahlungspflicht für Anna Fresh besteht.

Über die zum 30.06.08 gutgeschriebene Geschäftsführervergütung rechnete die Buchhaltung der GbR gegenüber der Anna Fresh mit 30.000 € zzgl. 5.700 € offen ausgewiesener Umsatzsteuer im Gut-schriftswege ab. Die 5.700 € hat die GbR für den VAZ Juni 2008 als Vorsteuer geltend gemacht. In der Buchhaltung der GbR wurde das Geschäftsführergehalt der Anna Fresh als Aufwand verbucht.

Lösung

Anna Fresh (AF) ist als persönlich haftende Gesellschafterin der Fresh Heizung und Klima GbR mit der Geschäftsführertätigkeit für die GbR **Mitunternehmerin i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**.

Weil sie die Geschäftsführungstätigkeit **nicht weisungsgebunden** aufgrund eines Anstellungsvertrages mit der GbR aus-übt, ist sie auch **umsatzsteuerrechtlich als selbständig** und damit als **Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG** anzusehen.

AF erbringt ihre Geschäftsführungsleistung gegen **Sonderentgelt** gegenüber der Gesellschaft. Zwischen ihrer Geschäftsführungsleistung und dem Sonderentgelt besteht ein **unmittelbarer Zusammenhang**. Weil die Vergütung im Rahmen der Ergebnisermittlung der Gesellschaft zudem als Aufwand behandelt wird, insoweit für die Gesellschaft also eine endgültige Ergebnisminderung vorliegt, erbringt sie ihre Leistung **im Rahmen eines Leistungsaustausches** gegenüber der Gesellschaft und damit **gegen Entgelt**. Dass AF mit der Vertretung nach außen hin auch aufgrund gesellschaftsrechtlicher Verpflichtung tätig wird, ist im Hinblick auf die tatsächliche Ausführung der Leistung im Leistungsaustausch unerheblich.

Mithin ist die am (Geschäfts-)Sitz der AF nach § 3a Abs. 1 UStG im Inland ausgeführte Leistung **steuerbar** nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und mangels Steuerbefreiung nach § 4 UStG auch **steuerpflichtig** zum Regelsteuersatz von 19 %. (Hinweis: nach der Rechtslage 2010 bestimmt sich der Ort der Leistung der AF nach § 3a Abs. 2 UStG nach dem „Empfängersitzort-prinzip“, somit Sitz der GbR.) Aufgrund einer Bemessungsgrundlage, § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG, i.H.v. 30.000 € entsteht die Umsatzsteuer i.H.v. 5.700 € mit Ablauf des jeweiligen Teilleistungszeitraums, § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 und 3 UStG, hier mit Ablauf des VAZ 06/2008 (unterstellt wird der Monat als VAZ). **Steuerschuldnerin** für diese Umsatzsteuer ist nach § 13a Abs. 1 Nr. 1 **Anna Fresh**.

Die von der GbR erstellte Abrechnung über die Geschäftsführertätigkeit stellt eine **Gutschrift** i.S.d. § 14 Abs. 2 UStG dar, die Voraussetzungen für eine Abrechnung mittels Gutschrift (Einvernehmen zwischen GbR und AF über die Abrechnung mittels Gutschrift) können als gegeben unterstellt werden). Die **GbR** ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG dem Grunde nach zum **Vorsteuerabzug** berechtigt. Ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 UStG ist nach dem Sachverhalt nicht erkennbar.

Abwandlung

AF ist Gesellschafterin der F-GbR. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist sie zu 50 % am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der GbR beteiligt und hat die Geschäftsführung für die GbR allein wahrzunehmen. Für die Führung der Geschäfte der GbR und für deren Vertretung nach außen hin erhält sie im Vorgriff auf die endgültige Verteilung des Bilanzgewinns eine jährliche Vergütung i.H.v. netto 120.000 €, die ab 01.04.2008 vorab vierteljährlich in Raten, erstmalig zum 30.06.08 ihrem Kapitalkonto gutgeschrieben wird. Im Verlustfall besteht eine Rückzahlungspflicht des Gewinnvorabs in Höhe des auf Anna Fresh entfallenden Verlustanteils.

70

3

71

72

**Lösung**

Anna Fresh erbringt ihre Geschäftsführungsleistung nicht auf der Grundlage eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen der von ihr erbrachten Leistung und der empfangenen Vorabvergütung. Die Vorabvergütung wird im Rahmen der **Ergebnisverwendung aus dem Bilanzgewinn der GbR** verteilt und ist damit nicht als Sonderentgelt anzusehen.

Mithin erbringt AF ihre Leistung **nicht im Rahmen eines Leistungsaustausches** gegenüber der Gesellschaft und damit nicht gegen Entgelt. Der Vorgang ist damit **nicht steuerbar**.

2. Praxisprobleme

- 73 Die Möglichkeit der Vereinbarung eines Sonderentgeltes schafft Reaktionsmöglichkeiten, falls bei Anschaffungsvorgängen der Gesellschafter Gegenstände angeschafft hat, ohne bisher unternehmerisch tätig geworden zu sein. Bei einer derartigen Fallgestaltung ist der Abzug der auf den Erwerb des Gegenstandes entfallenden Vorsteuer durch die Gesellschaft ausgeschlossen, weil der Gegenstand nicht für das Unternehmen der Gesellschaft geliefert worden ist¹⁹.

**Beispiel:**

Die Rechtsanwälte A (Kleve) und B (Krefeld) haben sich zu einer Anwaltssozietät A&B (Krefeld) zusammengeschlossen. Ihre anwaltliche Tätigkeit erfolgt stets im Namen der A&B Sozietät. A erwirbt einen PKW zum Preis von 50.000 EUR zuzüglich 9.500 EUR USt.

A schließt mit B, der dabei als Vertreter der A & B Sozietät auftritt, einen Mietvertrag, in dem **A den PKW der Sozietät für eine Miete von monatlich 1.200 EUR überlässt**. Die von A zu zahlende KFZ-Versicherung beträgt monatlich 50 EUR. Außerdem ist mit monatlichen Ausgaben für Wartung bzw. Inspektion von 100 EUR zuzüglich USt zu rechnen. Außerhalb der Sozietät entfaltet A im Übrigen keinerlei unternehmerische Tätigkeit.

- 74 ■ A wird allein durch die Vermietung an die A&B Sozietät zum **Unternehmer** im Sinne des § 2 Abs. 1 UStG.
- Er fällt zwar aufgrund seines geringen Jahresumsatzes grundsätzlich unter die Kleinunternehmerregelung des § 19 Abs. 1 UStG, kann jedoch nach § 19 Abs. 2 UStG auf die Anwendung dieser Regelung verzichten.
- 75 ■ Als Folge darf er die beim Erwerb des PKW angefallene Umsatzsteuer als Vorsteuer geltend machen, § 15 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG (Abschnitt 6 Absatz 7 Beispiel 1 und Abschnitt 213 Abs. 1 UStR 2008).
- Seine Vermietungsumsätze gegenüber der A & B Sozietät hat er der Umsatzsteuer zu unterwerfen; § 3 Abs. 9 in monatlichen Teilleistungen § 13 Abs. 1 Nr. 1 a S. 3 UStG; der Ort bestimmt sich gemäß § 3 a Abs. 4 Nr. 11 nach § 3 a Abs. 1 UStG und ist somit Kleve; die Überlassung erfolgt im Leistungsaustausch, da sie gegen ein vereinbartes Sonderentgelt erfolgt; steuerbar und mangels Steuerbefreiung steuerpflichtig. (Hinweis: nach der Rechtslage 2010 bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG „Empfängersitzortprinzip“, der Ort ist somit Krefeld, Sitz der Anwaltssozietät.)
- 76 ■ § 10 Abs. 1 Satz 1 und 2 UStG $1.200 : 1.19 = 1.008$ EUR und Umsatzsteuer i.Hv. 192 EUR;
- es ist allerdings die **Mindestbemessungsgrundlage zu prüfen** (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 2. Alternative UStG ; § 10 Abs. 4 Nr. 2 nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben

¹⁹ Abschnitt 213 Absatz 1 Satz 3 UStR 2008

Anschaffungskosten (§ 15a Berichtigungszeitraum)

: 12 Monate = monatlich	834 €
Versicherung keine Vorsteuer	0 €
Instandhaltung	100 €
Mindestbemessungsgrundlage	934 €

77

Damit verbleibt es bei dem vereinbarten Sonderentgelt. In Fällen der vorliegenden Art kann auch dann ein Leistungsaustausch vorliegen, wenn der Gesellschafter den PKW ausschließlich selbst nutzt²⁰.

3. Unentgeltliche Überlassung

Der Gesellschafter hat schlussendlich die Möglichkeit, Gegenstände seiner Gesellschaft unentgeltlich zu überlassen.

78

Handelt es sich hierbei um **Gegenstände des Privatvermögens**, so löst ein derartiger Vorgang **keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen** aus. In diesem Fall wird regelmäßig ein Gesellschafterbeitrag vorliegen, der durch die Beteiligung am Gewinn und Verlust der Gesellschaft abgegolten ist.

Ungeachtet der konkreten Veranlassungsgründe ist in Ermangelung einer Vorsteuerberechtigung der Tatbestand einer unentgeltlichen Wertabgabe (§ 3 Abs. 1b und § 3 Abs. 9a UStG) zu verneinen.

Dies gilt auch für die Gesellschaft, wenn diese den Gegenstand unentgeltlich an den Gesellschafter rücküberlässt.

Handelt es sich hingegen um **Gegenstände des Unternehmensvermögens**, die **mit Vorsteuerberechtigung erworben** worden sind, so kann die Überlassung den Tatbestand des **§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG** auslösen.

- Hierfür ist allerdings erforderlich, dass sie aus unternehmensfremden Gründen erfolgt.
- Sofern hier unternehmerische Gründe vorliegen, ist auch bei Unentgeltlichkeit eine Steuerbarkeit zu verneinen.

Die unentgeltliche Nutzungsüberlassung enthält keinen dem § 3 Abs. 1b Nr. 3 UStG vergleichbaren Tatbestand. Insofern gelangt man bei der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung zu anderen Ergebnissen als bei der unentgeltlichen Lieferung. Dort ist bei Unentgeltlichkeit die Steuerbarkeit zu bejahen. Nach der in der Richtlinie bekundeten Auffassung ist dies bei der unentgeltlichen Lieferung auch dann zu bejahen, wenn eine Beteiligung am Gewinn oder Verlust gegeben ist²¹.

79

➤ Beispiel (Abwandlung des obigen Beispiels)

Die Rechtsanwälte A (Kleve) und B (Krefeld) haben sich zu einer Anwaltssozietät A&B (Krefeld) zusammengeschlossen. Ihre anwaltliche Tätigkeit erfolgt nicht nur im Namen der A&B Sozietät. Beide Gesellschafter sind neben der Betreuung der Mandanten der A&B Sozietät auch noch als Einzelunternehmer gegenüber eigenen Mandanten tätig.

Rechtsanwalt A hat in seiner Funktion als Einzelunternehmer einen PKW für 50.000 EUR zuzüglich 9.500 EUR USt erworben und den PKW seinem Einzelunternehmen zugeordnet. Er nutzt den PKW im Rahmen seines Einzelunternehmens zu den dort erforderlichen betrieblichen Veranlassungsgründen zu mehr als 10 % der Gesamtnutzung. A überlässt der PKW darüber hinaus auch unentgeltlich der A&B Sozietät, die wiederum sodann den Wagen ihrem Gesellschafter A überlässt.

²⁰ vgl. BFH- Urteil vom 16.03.1993, XI R 45/90

²¹ Abschnitt 6 Absatz 7 3a UStR 2008

**Lösung**

Die Nutzungsüberlassung ist nicht steuerbar. Dies gilt sowohl für die Überlassung seitens des A an die Gesellschaft wie auch die der Gesellschaft gegenüber A. Mangels Entgeltlichkeit ist der Tatbestand des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 UStG nicht erfüllt. Die betriebliche Veranlassung schließt die Anwendung des § 3 Absatz 9 a Nr. 1 UStG mit der Konsequenz aus, dass in Ermangelung einer dem § 3 Absatz 1b Nr. 3 UStG vergleichbaren Regelung die Steuerbarkeit eines solchen Geschehens zu verneinen ist.

III. Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter

- 80 Zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern ist ein **Leistungsaustausch möglich**. Es gelten die allgemeinen Grundsätze. Die Leistung der Gesellschaft kann erfolgen durch
- Veräußerung von Wirtschaftsgütern
 - unentgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern
 - Überlassung von Gegenständen (z. B. PKW) gegen Entgelt
 - unentgeltliche Überlassung von Gegenständen.
- 81 Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter, für die der Gesellschafter ein Entgelt aufwendet, sind **steuerbar** nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG.
- Das Entgelt bei einer Personengesellschaft des Handelsrechts liegt i.d.R. darin, dass das handelsrechtliche Privatkonto des Gesellschafters belastet wird.
 - Für die Steuerbarkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG spielt es keine Rolle, ob das Entgelt angemessen ist.
 - Die Frage der Angemessenheit ist erst im Rahmen der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu prüfen. Ist nämlich das Entgelt unangemessen niedrig, greift nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG als **Mindestbemessungsgrundlage** die Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG ein.
- 82 ■ Erfolgen Leistungen der Gesellschaft an den Gesellschafter unentgeltlich, **liegen unentgeltliche Wertabgaben i.S.d. § 3 Abs. 1b oder § 3 Abs. 9a UStG** vor, die den entgeltlichen Leistungen gleichgestellt werden (Fiktion). Die Steuerbarkeit ergibt sich in diesen Fällen ebenfalls aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG.

**Beispiel**

Die Rechtsanwaltssozietät der Rechtsanwältinnen A und B unterhält einen Fuhrpark von insgesamt 3 PKW. A und B sind sich einig, dass sie diese PKW jederzeit auch für Fahrten zwischen Wohnung und Sozietät sowie für Privatfahrten einsetzen dürfen, ohne hierfür einen Ausgleichsbetrag an die Sozietät entrichten zu müssen. Die Fahrzeuge wurden unter Inanspruchnahme des Vorsteuerabzugs von der Sozietät angeschafft.

**Lösung**

Bezüglich der Privatnutzung der PKW durch die Gesellschafterinnen liegt eine unentgeltliche Wertabgabe der Sozietät nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG vor, die nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG steuerbar und mangels Steuerbefreiung auch steuerpflichtig ist zum Steuersatz von 19 %, § 12 Abs. 1 UStG. Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG lässt die Finanzverwaltung unterschiedliche Bewertungsmethoden zu.

**Beachte:**

Der PKW kann an den Gesellschafter auch im Rahmen eines Leistungsaustausches entgeltlich zur privaten Nutzung überlassen werden, z. B. durch eine entgeltliche Vermietung des PKW von der Gesellschaft an den Gesellschafter.

Von einer entgeltlichen Überlassung ist auch auszugehen, wenn das Privatkonto des Personengesellschafters für die private Nutzungsmöglichkeit des PKW belastet wird, vgl. Abschnitt 158 Abs. 1 Beispiel 1 UStR.

IV. Austritt/Ausscheiden aus der Personengesellschaft

Ausscheiden gegen Abfindung durch Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Unternehmensvermögens der Personengesellschaft als Leistungsaustausch der Gesellschaft an den ausscheidenden Gesellschafter 83

- **Ausscheiden durch Tod und Anwachsung** der Anteile – **kein** steuerbarer Vorgang
- **Veräußerung der Anteile** an einen anderen (neuen) Gesellschafter – **kein** steuerbarer Vorgang (entsprechend der Beurteilung bei Gründung der Gesellschaft)
- **Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters** – **kein** steuerbarer Vorgang

Scheidet ein Gesellschafter aus einer Personengesellschaft (GbR, OHG, KG) aus, ohne dass diese dadurch aufgelöst wird, so verliert er notwendig seinen Anteil am Gesellschaftsvermögen und wird auf einen schuldrechtlichen Ausgleichsanspruch beschränkt; sein Anteil wächst kraft Gesetzes den übrigen Gesellschaftern zu. 84

- Dieser Sachverhalt bildet **keinen steuerbaren Vorgang**.
- Dieser Grundsatz gilt auch, wenn bei einer nur aus zwei (oder mehreren) Gesellschaftern bestehenden Personengesellschaft der vorletzte Gesellschafter ausscheidet und der verbliebene Gesellschafter das Unternehmen als Einzelunternehmer fortführt (keine Geschäftsveräußerung!).

Erhält der ausscheidende Gesellschafter Gegenstände des Betriebsvermögens (Anlage- oder Umlaufvermögen) der Gesellschaft (unter Anrechnung auf die Abfindung), so führt die Gesellschaft eine steuerbare Lieferung oder sonstige Leistung an den Gesellschafter aus; die Gegenleistung ist darin zu sehen, dass der ausscheidende Gesellschafter seine Anteilsrechte aufgibt. 85

➤ Beispiel

Aus der A-B-C OHG scheidet A aus. A erhält als Abfindung von der OHG einen ihrer LKW.

💡 Lösung

Die **Veräußerung des Gesellschaftsanteils** gegen den LKW an die OHG stellt auf Seiten des **A** eine **nicht steuerbare Leistung** dar.

Die **Übertragung des LKW** auf A gegen die Rückgewähr des Gesellschaftsanteils des A (tauschähnlicher Umsatz § 3 Abs. 12 S. 2 UStG) ist **bei der OHG steuerbar und steuerpflichtig**.

Bemessungsgrundlage ist nach **§ 10 Abs. 2 S. 2 und 3 UStG** der **gemeine Wert des Gesellschaftsanteils** des A, abzüglich Umsatzsteuer.

Die **Anwachsung des Gesellschaftsvermögens** des A bei B und C ist ein **umsatzsteuerrechtlich nicht relevanter Vorgang**.

Die Unternehmeridentität der OHG bleibt trotz des Ausscheidens des A gewahrt.

V. Fälle zur PKW Überlassung

Die Rechtsanwältinnen Rosi (Kleve) und Maria (Krefeld) haben sich zu der Anwaltssozietät Rosemarie GbR (Krefeld) zusammengeschlossen. Ihre anwaltliche Tätigkeit erfolgt stets im Namen der Rosemarie – Sozietät. Rosi erwirbt einen PKW zum Preis von 30.000 € zzgl. USt i.H.v. 5.700 €. Rosi schließt mit Maria, die dabei als Vertreterin der Rosemarie Sozietät auftritt, einen Mietvertrag, in dem Rosi den PKW der Sozietät für eine Miete von mtl. 700 € in vollem Umfang zur Nutzung überlässt; die Mietzahlungen erfolgen jeweils zum Ende des Monats. Die von Rosi zu zahlende Kfz-Ver-

86

sicherung beträgt mtl. 45 €, außerdem ist mit mtl. Ausgaben für Wartung bzw. Inspektion von 100 € zzgl. USt zu rechnen. Außerhalb der Sozietät entfaltet Rosi im Übrigen keinerlei unternehmerische Tätigkeit.

- 87 **Rosi wird allein durch die Vermietung des PKW an die Rosemarie – Sozietät zur Unternehmerin i.S.d. § 2 UStG.**

Sie fällt zwar aufgrund ihres geringen Jahresumsatzes grundsätzlich unter die Kleinunternehmerregelung des § 19 (1) UStG, kann jedoch nach § 19 (2) UStG auf die Anwendung dieser Regelung verzichten.

Als Folge darf sie die beim Erwerb des PKW angefallene USt i.H.v. 5.700 € als VoSt geltend machen, § 15 (1) Nr. 1 S. 1 + 2 UStG und § 15 (1) S. 2 UStG. (Abschnitt 6 Beispiel 1 und Abschnitt 213 Abs. 1 UStR)

- 88 **Andererseits hat sie ihre Vermietungsumsätze gegenüber der Rosemarie Sozietät der USt zu unterwerfen; § 3 (9) S. 1 u. 2 UStG in mtl. Teilleistungen § 13 (1) Nr. 1a S. 3 UStG, Ort bestimmt sich gem. § 3a (4) Nr. 11 nach § 3a (1) UStG und ist somit Kleve (Unternehmenssitzortprinzip); im im Leistungsaustausch da gegen vereinbartes Sonderentgelt erbracht. (Hinweis: nach der Rechtslage 2010 bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG „Empfängersitzortprinzip“, der Ort ist somit Krefeld Sitz der Sozietät.)**

§ 1 (1) Nr. 1 S. 1 steuerbar und mangels St-Befreiung § 4 UStG gem. § 12 (1) UStG zu 19 % steuerpflichtig,

§ 10 (1) S. 1 + 2 UStG $BMG\ 700 : 1,19 = 588\ €$ und $USt = 112\ €$

- § 10 (5) Nr. 1 Alternative 2 UStG Einzelunternehmer an ihm nahe stehende Person
- § 10 (4) Nr. 2 UStG, nach den bei der Ausführung dieser Umsätze entstandenen Ausgaben, soweit sie zum vollen oder teilweisen VoSt-Abzug berechtigt haben

- 89 **AK** 30.000 €
- : 5 Jahre (§ 15a UStG-Berichtigungszeitraum) : 12 Monate = mtl. 500 €
- Versicherung (keine VoSt-Abzugsberechtigung) - €
- Instandhaltung 100 €
- Mindest-BMG 600 €

- 90 **Ansatz der Mindest-BMG, da die BMG nach § 10 (4) Nr. 2 das Entgelt nach § 10 (1) S. 1 + 2 UStG übersteigt**

§ 13 (1) Nr. 1a S. 1 + 2 UStG mit Ablauf des jeweiligen Monats (VAZ)

Rosemarie – Sozietät: erst bei Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. § 14 UStG hat die Sozietät den VoSt-Abzug aus der Eingangsleistung § 15 (1) Nr. 1 S. 1 + 2 UStG unter Beachtung des § 15 (2) und § 15 (3) UStG;

die Rosemarie Sozietät hat keinen VoSt-Abzug aus der Anschaffung des PKW

- 91 **Die ABC-OHG (Neuss) erwirbt im März 2008 einen PKW für 50.000 € zzgl. 9.500 € USt, den sie ihrem Gesellschafter und Geschäftsführer A unentgeltlich zur Verfügung stellt. A darf den PKW benutzen**

- für Fahrten als Geschäftsführer der ABC-OHG
- für Fahrten zwischen Wohnung und OHG, Entfernung 10 km an 180 Tagen im Jahr
- für Privatfahrten

- 92 **Zuordnung des PKW zum Unternehmensvermögen?**
Umsatzsteuerliche Behandlung?

! Hinweis:

Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung soll 65.000 € betragen. Die betriebliche Nutzung beträgt insgesamt mehr als 50 %.

Fahrten als Geschäftsführer der OHG

93

kein § 3 (9a) Nr. 1 UStG, da Verwendung für Zwecke der OHG

Fahrten Wohnung – OHG

kein § 3 (9a) Nr. 1 UStG, da Verwendung für unternehmerische Zwecke

ertragsteuerlich nichtabzugsfähige Betriebsausgaben nach § 4 (5) Nr. 6 EStG

Privatfahrten

94

Privatnutzung wird gem. § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG einer entgeltlichen Leistung der ABC-OHG an A gleichgestellt; Ort § 3f UStG, Sitz der OHG in Neuss; steuerbar § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und mangels Befreiung § 4 UStG zu 19 %, § 12 (1) UStG steuerpflichtig

BMG § 10 (4) Nr. 2 UStG, nach den bei der Ausführung der Umsätze entstandenen Ausgaben

Zur Ermittlung der BMG kann die ABC-OHG von der Vereinfachungsregelung der Verwaltung Gebrauch machen, wonach die 1 %-Regelung bei der ESt auch für die USt zugelassen wird

1 % vom Bruttolistenpreis (65.000 €) 650 €

x 10 Monate (März bis Dezember) 6.500 €

./. 20 % für nicht vorsteuerbelastete Kosten 1.300 €

BMG 5.200 €

netto somit + 19 % USt = 988 €

Entstehungszeitpunkt § 13 (1) Nr. 2 UStG mit Ablauf Dezember 2008

Die Kunigunde KG (Goch) überlässt ihrer Komplementärin Kuni einen firmeneigenen PKW zur privaten Nutzung. Die Belastung des Privatkontos der Gesellschafterin erfolgt i.H.v. 2.000 € für das Kalenderjahr.

95

Die auf die private Nutzung entfallenden Ausgaben betragen tatsächlich 4.000 € (Anteil an den mit USt belasteten Gesamtkosten Garagenmiete, Kraftstoff, Öl, Reparaturen und anteilige AK).

§ 3 (9) S. 1 + 2 UStG Nutzungsüberlassung des PKW; § 3a (4) Nr. 11 i.V.m. § 3a (1) UStG in Goch; § 13 (1) Nr. 1a S. 3 jährliche Teilleistungen

im LAT, da gegen Entgelt i.H.v. brutto 2.000 €,

aber § 10 (5) Nr. 1 UStG Mindest-BMG i.V.m. § 10 (4) Nr. 2 UStG (Abschnitt 158 Abs. 1 Beispiel 1) Nettowert 4.000 € + USt 760 €; die Mindest-BMG ist anzuwenden; die USt i.H.v. 760 € entsteht gem. § 13 (1) Nr. 1a S. 1 mit Ablauf des jeweiligen KJ. § 13 (1) Nr. 1a S. 2, 3 UStG

Der Kommanditist (Fleißig), Wohnort Köln einer KG (D`dorf) erwirbt für eigene Rechnung einen PKW und überlässt das Fahrzeug der Gesellschaft gegen einen angemessenen Mietzins von 800 € zzgl. USt. Der PKW wird ausschließlich von dem Gesellschafter Fleißig für die betrieblichen Belange der KG und für seine Privatfahrten genutzt. Die von der KG neben der Miete zu tragenden Aufwendungen betragen jährlich 540 € für die Kfz-Versicherung, jährlich 1.200 € zzgl. USt für Kraftstoff und jährlich 1.800 € zzgl. USt für Wartung bzw. Inspektion. Der Anteil der Privatnutzung des Fleißig an der Gesamtnutzung des PKW beträgt 15 %.

96

97 Beurteilung des Fleißig

Gesellschafter Fleißig wird mit der Nutzungsüberlassung des PKW an die KG gegen ein vereinbartes Sonderentgelt selbständig als Unternehmer i.S.d. § 2 (1) UStG tätig.

Rahmen seines Unternehmens = Vermietung des zu seinem Unternehmensvermögen gehörenden PKW's

aus Sicht des Fleißig ausschließlich unternehmerische Verwendung des PKW

§ 3 (9) S. 1 + 2 UStG Nutzungsüberlassung eines voll dem Unternehmensvermögen zugeordneten Gegenstandes

vereinbarte mtl. Teilleistungen § 13 (1) Nr. 1a S. 3 UStG

§ 3a (4) Nr. 11 i.V.m. § 3a (1) Sitzort des leistenden Unternehmers Fleißig in Köln

(Hinweis: nach der Rechtslage 2010 bestimmt sich der Ort nach § 3a Abs. 2 UStG „Empfängersitzortprinzip“, der Ort ist mit Düsseldorf, Sitz der KG.)

§ 10 (1) S. 1 + 2 BMG 800 €; USt § 12 (1) UStG 19 % = 152 €; § 13 (1) Nr. 1a S. 1 + 2 UStG

§ 15 (1) Nr. 1 S. 1 + 2 UStG und Abschnitt 192 UStR Zuordnung zum Unternehmensvermögen des Fleißig, damit VoSt-Abzug bei Vorlage ordnungsgemäßer Rechnung

98 Beurteilung der Gesellschaft

Gesellschaft VoSt-Abzug aus den Eingangsleistungen (Anmietung des PKW) gem. § 15 (1) Nr. 1 S. 1, 2 UStG bei Vorlage einer ordnungsgemäßen Rechnung i.S.d. § 14 UStG

Zuordnung zum Unternehmensvermögen der KG (vgl. Abschnitt 192)

außerunternehmerische Verwendung unterliegt der Besteuerung nach § 3 (9a) Nr. 1 UStG

Ort § 3a (1) i.V.m. § 3f UStG (Unternehmenssitzortprinzip) D' dorf

BMG § 10 (4) Nr. 2 UStG, die bei der Ausführung entstanden Ausgaben:

Miete mtl. 800 € x 12 (netto)	9.600 €
+ Kraftstoff (netto)	1.200 €
+ Wartung, Inspektion (netto)	1.800 €
(ohne Kfz-Versicherung, da nicht mit VoSt belastet)	
gesamt	12.600 €
davon 15 %	1.890 €
BMG § 10 (4) Nr. 2 UStG	1.890 €
USt 19 % gem. § 12 Abs. 1 UStG	359,10 €

§ 13 (1) Nr. 2 UStG mit Ablauf des VAZ der Leistungsausführung

99 Eifrig ist Gesellschafter-Geschäftsführer der D-GmbH in Dortmund. In seinem Anstellungsvertrag ist geregelt, dass er einen PKW der GmbH sowohl für dienstliche als auch für private Fahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebssitz der GmbH verwenden darf. Ein besonderes Entgelt muss Eifrig nicht entrichten.

- Eifrig nutzt den PKW für Privatfahrten im Umfang von 6.000 km und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte an 180 Tagen; die Entfernung zwischen der Wohnung und der Arbeitsstätte des E im Bürogebäude der GmbH beträgt 10 km.

- Der Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des PKW betrug 30.150 € einschl. USt. Nach den zutreffenden Berechnungen der D-GmbH betragen die Gesamtkosten für den PKW pro gefahrenen Kilometer 0,37 €, die mit abzugsfähiger Vorsteuer behafteten Kosten (in den Gesamtkosten enthalten) betragen 0,34 € pro gefahrenen Kilometer.
- Bei der PKW-Überlassung handelt es sich um eine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 Satz 1 und 2 UStG. 100
- Gem. § 3a (1) S. 1 UStG ist der Ort der sonstigen Leistungen Dortmund.
- Die Leistung erfolgt im LAT; Gegenleistung ist die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers, die nicht durch den Barlohn abgegolten ist.
- Es handelt sich somit um einen tauschähnlichen Umsatz; § 3 (12) S. 2 UStG.
- Der Umsatz ist steuerbar, § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG und mangels Befreiungsvorschrift (§ 4 UStG) zu 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG) steuerpflichtig.
- BMG ist gem. § 10 (1) S. 1, 2 UStG i.V.m. § 10 (2) S. 2 + 3 UStG der Wert, der nicht durch den Barlohn abgegoltenen Arbeitsleistung.
- Bei der Ermittlung der BMG kann gem. BMF-Schreiben vom 27.08.2004 IV B 7 – S 7300 – 70/04 von den Gesamtkosten des dem Arbeitnehmer überlassenen Fahrzeugs ausgegangen werden. Dabei sind die nicht mit abzugsfähiger VoSt behafteten Kosten mit einzubeziehen.

Der so ermittelte Wert ist ein Nettowert, auf den die USt mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist. 101

Hiernach ergibt sich eine BMG von:

für Privatfahrten > 6.000 km x 0,37 € =	2.220 €
für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte > 180 Tage x 2 x 10 km x 0,37 =	<u>1.332 €</u>
	3.552 €

Die USt beträgt in diesem Fall (3.552 x 19 %)	674,88 €
---	----------

Aus Vereinfachungsgründen wird es gem. dem genannten BMF-Schreiben nicht beanstandet, wenn statt dessen der für lohnsteuerliche Zwecke gem. § 8 (2) Satz 2 und 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG aus dem Listenpreis abgeleitete Pauschalwert angesetzt wird. 102

Der Pauschalwert ist als sog. Bruttowert anzusehen, aus dem die USt herauszurechnen ist.

1 % x 30.100 x 12 Mon. =	3.612,00 €
0,03 % x 30.100 x 10 km x 12 Mon.	<u>1.083,60 €</u>
	4.695,60 €

4.695,60 : 1,19 = 3.945,88 € (netto)

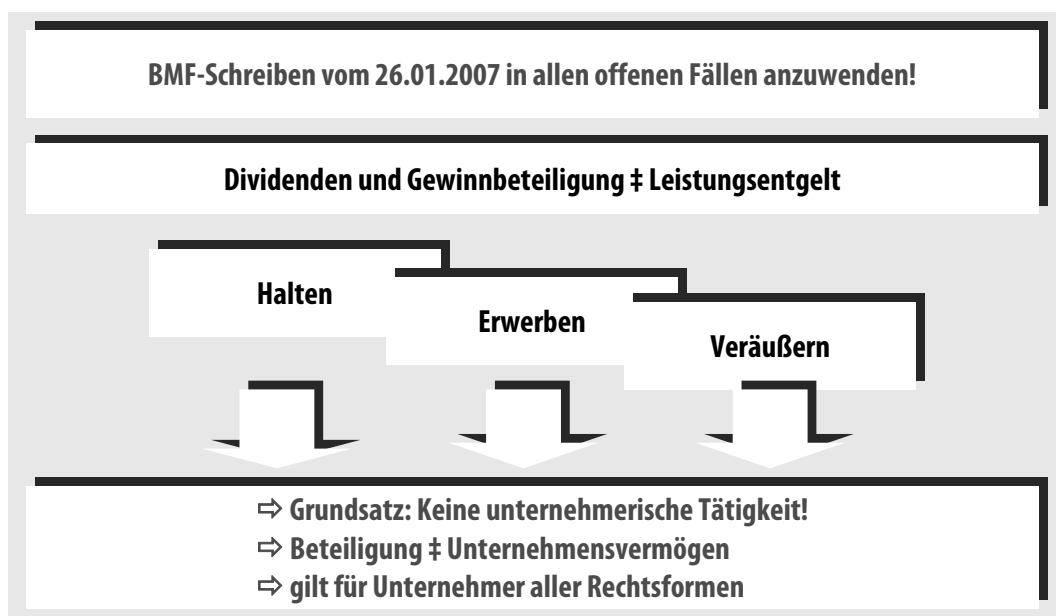
Die USt beträgt in diesem Fall	749,72 €
--------------------------------	----------

Entstehung § 13 (1) Nr. 1a S. 1 UStG grds. mit Ablauf eines jeden VAZ, da Lohn mtl. (somit mtl. Teilleistungen § 13 Abs. 1 Nr. 1a S. 2, 3 UStG) [nicht zu beanstanden jährlich] 103

D. Halten von Beteiligungen als gewerbliche oder berufliche Tätigkeit – Unternehmereigenschaft

- 104 ■ § 1 Abs. 1 UStG und § 2 UStG
- BMF-Schreiben vom 26.01.2007, BStBl I 2007, S. 211
- Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 26.01.2007 sind grundsätzlich in allen noch offenen Fällen anzuwenden.
- Abschnitt 18 UStR 2008

Halten von Beteiligungen



- 105 Das BMF nimmt mit Schreiben vom 26.01.2007 (BStBl I 2007, S. 211) Stellung zur Frage der Unternehmereigenschaft beim Erwerben und Halten von Beteiligungen und des Vorsteuerabzugs aus den mit dem Erwerben, Halten und Veräußern einer Beteiligung zusammenhängenden Aufwendungen.
- 106 **Erwerben, Halten und Veräußern gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen als unternehmerische Tätigkeit**

Halten von Beteiligungen

Halten, Erwerben und Veräußern unternehmerisch...

Gewerblicher Wertpapier-handel

Förderung der unternehmerischen Tätigkeit

Beispiele:

- Sicherung günstiger Einkaufs-
- bzw. Absatzkonditionen
- Einfluss bei Konkurrenten

Unmittelbarer Eingriff in Verwaltung der Tochter

Beispiele: entgeltliches

- Erbringen von
- administrativen,
- finanziellen,
- kaufm. oder
- techn. Dienstleistungen

Das bloße Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen ist keine unternehmerische Tätigkeit. Wer sich an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft beteiligt, übt zwar eine „Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen“ aus. Gleichwohl ist er im Regelfall **nicht Unternehmer im Sinne des UStG**, weil Dividenden und andere Gewinnbeteiligungen aus Gesellschaftsverhältnissen nicht als umsatzsteuerrechtliches Entgelt im Rahmen eines Leistungsaustauschs anzusehen sind.

- Soweit daneben eine weitergehende Geschäftstätigkeit ausgeübt wird, die für sich die Unternehmereigenschaft begründet, ist diese **vom nichtunternehmerischen Bereich zu trennen**.

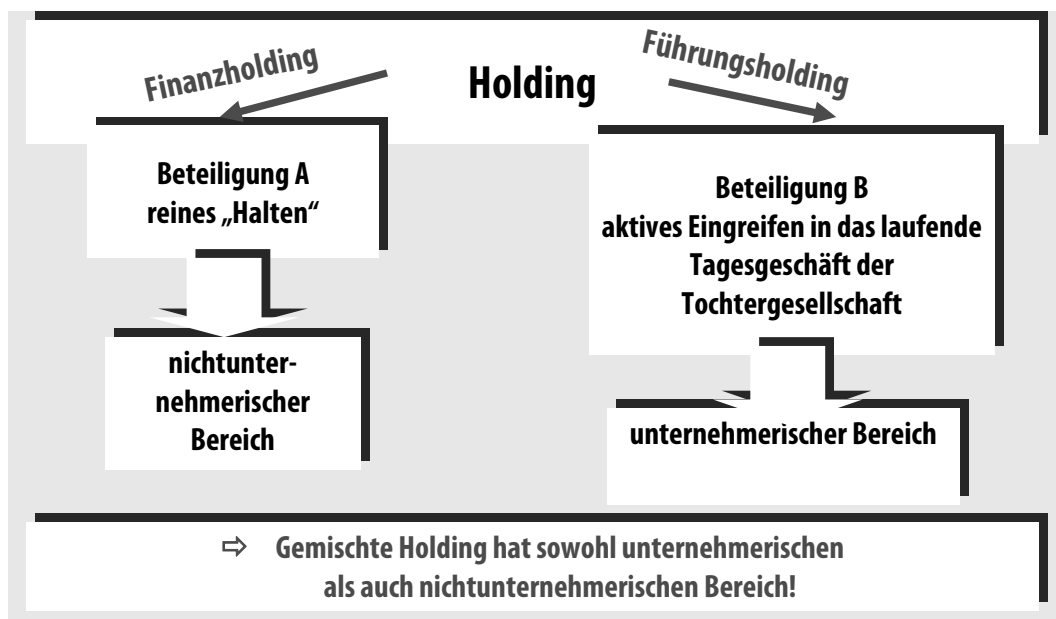
Unternehmer, die neben ihrer unternehmerischen Betätigung auch Beteiligungen an anderen Gesellschaften halten, können diese Beteiligungen **grundsätzlich nicht dem Unternehmen zuordnen**. Bei diesen Unternehmern ist deshalb eine Trennung des unternehmerischen Bereichs vom nichtunternehmerischen Bereich geboten.

Dieser Grundsatz gilt **für alle Unternehmer gleich welcher Rechtsform**. Auch Erwerbsgesellschaften können daher gesellschaftsrechtliche Beteiligungen im nichtunternehmerischen Bereich halten.

107

108

Halten von Beteiligungen



- 109 ■ Dies bedeutet, dass eine Holding, deren Zweck sich auf das Halten und Verwalten gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen beschränkt und die keine Leistungen gegen Entgelt erbringt (**sog. Finanzholding**), **nicht Unternehmer im Sinne des § 2 UStG** ist.
- Demgegenüber ist eine Holding, die im Sinne einer einheitlichen Leitung aktiv in das laufende Tagesgeschäft ihrer Tochtergesellschaften eingreift (**sog. Führungs- oder Funktionsholding**), **unternehmerisch tätig**.
- 110 ■ Wird eine Holding nur gegenüber einigen Tochtergesellschaften geschäftsleitend tätig, während sie Beteiligungen an anderen Tochtergesellschaften lediglich hält und verwaltet (**sog. gemischte Holding**), **hat sie sowohl einen unternehmerischen als auch einen nichtunternehmerischen Bereich**.

Das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt **nur dann** eine **unternehmerische Tätigkeit** dar,

- 111 ■ soweit Beteiligungen im Sinne eines gewerblichen Wertpapierhandels gewerbsmäßig erworben und veräußert werden und dadurch eine nachhaltige, auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit entfaltet wird (BFH V R 3/77, BStBl S. 512 und EuGH vom 29.04.2004), oder
- wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen (bloßer Wille, Dividenden zu erzielen) gehalten wird, sondern der **Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit** (z. B. Sicherung günstiger Einkaufskonditionen, Verschaffung von Einfluss bei potenziellen Konkurrenten, Sicherung günstiger Absatzkonditionen) **dient**, oder
- 112 ■ soweit die Beteiligung, abgesehen von der Ausübung der Rechte als Gesellschafter oder Aktionär, **zum Zweck des unmittelbaren Eingreifens in die Verwaltung der Gesellschaften, an denen die Beteiligung besteht**, erfolgt. Die Eingriffe müssen dabei zwingend durch unternehmerische

Leistungen im Sinne der § 1 Abs. 1 Nr. 1 und § 2 Abs. 1 UStG erfolgen, z. B. durch das entgeltliche Erbringen von administrativen, finanziellen, kaufmännischen und technischen Dienstleistungen an die jeweilige Beteiligungsgesellschaft.

Das Innehaben einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung stellt demnach, abgesehen von der Fällen des gewerblichen Wertpapierhandels, **nur dann eine unternehmerische Tätigkeit** dar, wenn

113

- die gesellschaftsrechtliche Beteiligung im Zusammenhang mit einem unternehmerischen Grundgeschäft erworben, gehalten und veräußert wird,
- es sich hierbei also um Hilfgeschäfte handelt (vgl. A 20 Abs. 2 UStR).

Dabei **reicht nicht jeder beliebige Zusammenhang** zwischen dem Erwerb und Halten der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit aus.

114

- Vielmehr muss zwischen der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung und der unternehmerischen Haupttätigkeit ein erkennbarer und objektiver wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen, vgl. A 192 Abs. 17 UStR.
- Das ist der Fall, wenn die Aufwendungen für die gesellschaftsrechtliche Beteiligung zu den Kostenelementen der Umsätze aus der Haupttätigkeit gehören.

I. Zuordnung von Beteiligungen zum Unternehmen

Halten von Beteiligungen

Rechtsfolgen aus Unternehmenszugehörigkeit der Beteiligung

- **Abzugsfähigkeit der Vorsteuern im Rahmen des § 15 UStG**
 - **ggf. Aufteilung des VorSt-Abzugs nach Ausgangsumsätzen**
 - **bei gemischter Holding: Aufteilung der Eingangsleistungen (z.B. allg. Verwaltungskosten, Beratungskosten, Steuerberatungskosten)**
-
- **Veräußerung einer im Unternehmen gehaltenen Beteiligung ist steuerfrei nach § 4 Nr. 8 e oder f UStG**
 - **damit im Zusammenhang stehende Vorsteuern sind nicht abzugsfähig.**

Wird der Anteilseigner beim Erwerb der gesellschaftsrechtlichen Beteiligung nach den o.g. Grundsätzen als Unternehmer tätig, muss er die Beteiligung seinem Unternehmen zuordnen.

115

Vorsteuern, die im Zusammenhang mit den im unternehmerischen Bereich gehaltenen gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen anfallen, sind unter den allgemeinen Voraussetzungen des § 15 UStG abziehbar. Dabei ist darauf abzustellen, in welche Ausgangsumsätze die dem Erwerben und Halten von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen zugrunde liegenden Aufwendungen als Kostenelemente

eingehen. In den Fällen, in denen keine direkte wirtschaftliche Zuordnung möglich ist, ist die Aufteilung der Vorsteuer nach der Gesamtschau des Unternehmens vorzunehmen.

- 116 Hält der Unternehmer (z. B. eine gemischte Holding) gesellschaftsrechtliche Beteiligungen sowohl im unternehmerischen als auch im nichtunternehmerischen Bereich, sind Eingangsleistungen, die für beide Bereiche bezogen werden (z. B. allgemeine Verwaltungskosten der Holding, allgemeine Beratungskosten, Steuerberatungskosten, usw.), für Zwecke des Vorsteuerabzugs aufzuteilen.

■ **Hinweis auf Abschnitt 213b UStR**

II. Veräußerung von Beteiligungen aus dem unternehmerischen Bereich

- 117 Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung, die im unternehmerischen Bereich gehalten wird, erfolgt im Rahmen des Unternehmens. Die Veräußerung einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung ist grundsätzlich steuerfrei nach § 4 Nr. 8 Buchst. e oder f UStG. Ein Vorsteuerabzug aus Aufwendungen, die mit der Veräußerung in unmittelbarem Zusammenhang stehen, ist nach § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UStG ausgeschlossen.

E. Die umsatzsteuerliche Organschaft

I. Bedeutung

- 118 Nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG wird eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nicht selbstständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse **finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch** in das Unternehmen eines Organträgers eingegliedert ist. Eine solche Organschaft vermeidet die (umsatzsteuerliche, nicht juristische) Selbstständigkeit der Organgesellschaft(en). Die Organschaft hat zur Folge, dass

- die Umsätze innerhalb des Organkreises nicht der Umsatzsteuer unterliegen,
- die Umsätze der Organgesellschaft(en) dem Organträger zuzurechnen sind. Umsatzsteuerlicher Unternehmer ist allein der Organträger.

Die Bezeichnung „Organschaft“ ist als nicht glücklich zu betrachten. Mit der Begrifflichkeit „Organ“ umschreibt die Rechtsordnung in der Regel eine Person oder eine Institution, die für eine Gesellschaft, juristische Person oder ein anderes Gebilde deren Willen bildet und für diese/ dieses handelt²². In Anlehnung an dieses Verständnis finden sich die Unterscheidungsformen „Selbstorganschaft“, „Fremd- bzw. Drittorganschaft“. So betrachtet ist die Organschaft in der Umsatzsteuer als terminus technicus zu verstehen. Sie umschreibt hier ein anderes, auf die obigen Rechtsfolgen gerichtetes Geschehen.

- 119 Mit der Bezeichnung hat das Gesetz eine Begriffsschöpfung des Reichfinanzhofs übernommen²³.

²² Vgl. Art. 20 Abs. 2 Satz 2, Art. 93 Abs. 1 Nr. 1 GG

²³ Zur Geschichte dieser Rechtsfigur FHB, BStBl. III 1953, 234

Der Hintergrund dieser Entwicklung ist historischer Natur. Im alten Umsatzsteuerrecht **ohne** Vorsteuerberechtigung (Allphasen-Brutto-Umsatzsteuersystem) war das Institut der Organschaft kodifiziert worden, um der Tendenz in der Wirtschaft entgegenzuwirken, durch Fusionen von Unternehmen Wirtschaftsstufen einzusparen; diese Wirkung sollte schon bei einer Mehrheitsbeteiligung an einem anderen Unternehmen eintreten²⁴.

Mit Einführung des „Allphasen-Netto-Umsatzsteuer-Systems **mit** Vorsteueranspruch“ hat die Regelung ihre **wirtschaftspolitische Rechtfertigung verloren** und ist unter diesem Aspekt betrachtet als überflüssig zu bezeichnen. Bei Umsätzen zwischen verbundenen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen ist es wegen des Vorsteuerabzuges im Ergebnis ohne Auswirkung, ob eine Organschaft besteht oder nicht. Sie dient hier lediglich Vereinfachungszwecken.

Wirtschaftliche Vorteile entstehen hingegen bei Umsätzen innerhalb des Organkreises, wenn einer der Beteiligten nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist und die Umsätze zwischen ihnen ohne die Organschaft steuerpflichtig wären.

Dies möge folgender Fall verdeutlichen:

Eine Bau-KG beabsichtigt, ständig und ausschließlich mit einer GmbH zusammenzuarbeiten und für diese Wohngebäude zu errichten. Die Wohnungen sollen von der GmbH (Eigentümer) an Nichtunternehmer zu Wohnzwecken vermietet werden (§ 4 Nr. 12 Buchstabe a UStG). Die Bausumme wird voraussichtlich jährlich 10.000.0000 EUR plus 1.900.000 EUR betragen. Bei der Bau-KG fallen voraussichtlich im Jahresdurchschnitt etwa 450.000 EUR Vorsteuern an.

Die Begründung eines Organschaftsverhältnisses führt dazu, dass die Leistungen zwischen der KG und der GmbH zum nicht steuerbaren Innenumsatz werden. Damit entfällt die ansonsten auftretende Belastung durch die Umsatzsteuer auf die Bauleistungen bei der GmbH. Die Vermietungssumme ist nun der KG als Organträger zuzurechnen, so dass sie insoweit den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG verliert. Daraus resultiert eine Belastung durch nicht abziehbare Vorsteuern in der Höhe von 450.000 EUR. Dennoch kommt es zu einer Ersparnis in der Höhe von jährlich 1.450.000 EUR.

Ohne Begründung einer Organschaft würde bei der GmbH eine Umsatzsteuer für die ausgeführten Bauleistungen in der Höhe von jährlich 1.900.000 EUR entstehen, die allerdings partiell mit den Vorsteueranspruch in der Höhe von 450.000 EUR verrechnet werden könnte.

Die Wettbewerbsvorteile resultieren hier letztendlich aus der Bestimmung des § 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG über die Nichtabziehbarkeit von Vorsteuern bei der Erbringung steuerfreier Umsätze. Ein Verstoß gegen den Gleichheitssatz kann hierin nicht erblickt werden. Eine durch die Rechtsordnung gebilligte Fusion würde die Vorteile in gleicher Weise entstehen lassen²⁵.

Die Rechtsfolgen der Organschaft sind zwingend und nicht etwa disponibel²⁶. Diese insbesondere von der Rechtsprechung vertretene Auffassung ist nicht frei von Bedenken. Sowohl die Entstehungsgeschichte wie auch der vom Gesetzgeber verfolgte Zweck könnten dafür angeführt werden, im Wege der teleologischen Reduktion der Norm dem beherrschenden Gesellschafter ein Wahlrecht einzuräumen, ob er bei Vorliegen der Voraussetzungen die Organschaftsregelungen anwenden will oder nicht²⁷. Berücksichtigt werden muss, dass die Begründung der Steuerschuld des Organträgers immer auch die Möglichkeit einer „Haftung“ begründet. Die nach zivilrechtlichen Strukturen getrennten Haftungsmassen vermag der Fiskus hier zu durchbrechen. Seinen Steueranspruch kann er gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter nach den Haftungsvorschriften der Abgabenordnung verfolgen. Hierin könnte man einen Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG sehen, demzufolge eine sachlich

24 vgl. Stadi UStG § 2 Rdnr. 191

25 Stadi UStG § 2 Rdnr. 192

26 BFH v. 29.10.2008 XI R 74/07.

27 Vgl. hierzu insbesondere Stadi UStG § 2 Rdnr. 195 mit Verweis auf weitere Literatur

nicht zu rechtfertigende Bevorzugung des Staates als Steuergläubiger gegenüber anderen Gläubigern der Kapitalgesellschaft gegeben ist, die ihre Ansprüche nicht gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter verfolgen können²⁸.

II. tatbestandliche Voraussetzungen der Organschaft

1. Organträger

- 124 Organträger kann jedes unternehmerische Gebilde sein. Voraussetzung ist allerdings eine **unternehmerische Tätigkeit des Organträgers**. Die Tätigkeit als potentieller Organträger unterstellt die Unternehmereigenschaft nicht, d.h., die Unternehmereigenschaft eines potentiellen Organträgers muss gegenüber dem FA hinreichend dargelegt werden. Die Zurechnung der Umsätze der Organgesellschaft ist erst Folge der Organschaft, für die die Unternehmereigenschaft Voraussetzung ist.

Insbesondere bei der Holding bestanden hier Zweifelsfragen. Ungeklärt war früher, unter welchen Voraussetzungen sie zur Absicherung des Vorsteuerabzugs einen Organkreis mit den Beteiligungsgesellschaften gründen kann.

- 125 Auf jeden Fall kann weder eine Finanzholding noch eine Führungsholding, die keine entgeltlichen Leistungen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG an ihre Beteiligungsgesellschaften erbringen und damit keine unternehmerische Tätigkeit ausführen, tauglicher Organträger nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG sein.²⁹

Darüber hinaus hat der BFH nunmehr klargestellt, dass der Organträger auf Grund eigener Umsätze Unternehmer sein kann, auch wenn er diese gegenüber der Organgesellschaft erbringt³⁰. Stimmen in der Literatur gehen hier weiter. Hiernach soll auch eine mittelbare unternehmerische Betätigung über die beherrschte Gesellschaft ausreichend sein³¹.

2. Organgesellschaft

- 126 Organgesellschaften können nur juristische Personen sein, so dass Personengesellschaften und andere nichtrechtsfähige Personenvereinigungen nicht einem anderen Unternehmen eingegliedert sein können. Als juristische Personen kommen regelmäßig nur solche des Privatrechts in Betracht.

Unter Bezugnahme auf die Eingliederungsmerkmale ist immer eine finanzielle Eingliederung erforderlich, mithin ist die Ausstattung mit einem Grundkapital geboten. Letztendlich kommen nur Kapitalgesellschaften in Betracht, da nur bei ihnen eine Mehrheitsbeteiligung möglich ist.

28 Reifß, StuW 1979, 343(345)

29 OFD Stuttgart v. 25.8.2004, DStR 2004, 1705.

30 BFH, BStBl. 2003, 375(377f); 2005, 849 (851); A.A: noch BFH, UR 1996, 266

31 Stadie UStG § 2 Rdnr. 204

3. Eingliederungsmerkmale

a) Allgemeines

Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG verlangt die Organschaft, dass die juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist. Es wird damit ein **Verhältnis der Unterordnung** umschrieben. Die angeordnete Rechtsfolge verdeutlicht die zu fordernden Gegebenheiten.

127

Die juristische Person muss ihre **Selbständigkeit verloren** haben. Maßgebend ist mithin, dass sie dem Willen eines Unternehmers derart untergeordnet ist, dass sie keinen eignen Willen mehr hat, mithin die Prägung einer unselbständigen Betriebsabteilung aufweist. Das hat der XI. Senat in einer Entscheidung vom 29. Oktober nochmals bestätigt³².

Die Voraussetzungen der umsatzsteuerlichen Organschaft decken sich **nicht** mit denen der körperschaftsteuerrechtlichen und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft. Ein **Gewinnabführungsvertrag** ist **nicht erforderlich**.

128

Für die Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft ist es **nicht** erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale (finanziell, wirtschaftlich, organisatorisch) gleichermaßen ausgeprägt sind.³³ Sie soll deshalb auch dann gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf anderen Gebieten umso eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung aus dem **Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse** ergibt.³⁴

Keines der drei Eingliederungsmerkmale ist **vollständig verzichtbar**.

129

Maßgebend für die Beurteilung der umsatzsteuerlichen Organschaft sind stets die Gegebenheiten im **Zeitpunkt der Umsatzerbringung**. Eine **rückwirkende Organschaft** ist umsatzsteuerlich **nicht möglich**.

b) Finanzielle Eingliederung

Finanzielle Eingliederung erfordert den Besitz der **entscheidenden** Anteilsmehrheit an der Organgesellschaft (**Beherrschungs- oder Über-/Unterordnungsverhältnis**). Folglich ist nicht erforderlich, dass dem beherrschenden Gesellschafter **sämtliche** Anteile an der beherrschten Gesellschaft gehören.

130

Sichergestellt sein muss lediglich, dass im Rahmen der Willensbildung der Gesellschafter seinen eigenen Willen durchzusetzen vermag.

Insofern ist die Mehrheit der Stimmrechte entscheidend, die wiederum nach Satzung oder Gesellschaftsvertrag durch entsprechende Beteiligungsverhältnisse vermittelt wird.

131

Bei einer **mittelbaren Beteiligung** ist es ausreichend, wenn die **Stimmenmehrheit der Stimmrechte** an der Organgesellschaft von dem Organträger gehalten wird³⁵.

³² XI R 74/07.

³³ Abschn. 21 Abs. 1 Satz 2 UStR.

³⁴ Abschn. 21 Abs. 1 Satz 3 UStR unter Berufung auf BFH V 184/61 vom 23.4.1964, BStBl. 1964 III, 364 und V R 89/66 vom 22.6.1967, BStBl. 1967 III, 715.

³⁵ Vgl. FG Münster v. 23.8.2007, EFG 2008, 1828 (n. rkr.).

c) wirtschaftliche Eingliederung

- 132 **Wirtschaftliche Eingliederung** erfordert eine im Rahmen des Gesamtunternehmens wirtschaftliche, fördernde und ergänzende Tätigkeit der Organgesellschaft. Dabei liegt eine **wirtschaftliche Eingliederung** bereits dann vor, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft aufgrund **gegenseitiger Förderung und Ergänzung** mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen (Abschn. 21 Abs. 5 Satz 2 UStR). Erforderlich ist ein vernünftiger wirtschaftlicher Zusammenhang im Sinne einer wirtschaftlichen Einheit, Kooperation oder Verflechtung.

Eine derartige Verbindung kann aus einem **gemeinsamen Auftreten** am Markt gegenüber Kunden, der Verwendung desselben Firmenlogos oder einem Hinweis auf „das dreißigjährige Bestehen des Betriebs“ hergeleitet werden. Weiteres Indiz ist nach dem BFH die Erbringung **erheblicher Umsätze** zwischen Organträger und Organgesellschaft.³⁶

- 133 Diese in der Sache geringen Anforderungen haben Stimmen in der Literatur dazu veranlasst, das Tatbestandsmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung als verzichtbar zu betrachten³⁷. Unter Berücksichtigung der finanziellen Eingliederung bestimme der beherrschende Gesellschafter die wirtschaftliche Ausrichtung der Organgesellschaft³⁸. Die Organgesellschaft folge damit seinem wirtschaftlichen Gesamtkonzept³⁹.

Unterstellt man dieses Konzept als sinnvoll, so ist die Tätigkeit von Organträger und Organgesellschaft aufeinander abgestimmt. Dies begründet den geforderten Zusammenhang.

- 134 Eine neuere Entscheidung des BFH misst diesem Eingliederungsmerkmal jedoch große Aufmerksamkeit bei.

Dort ist die wirtschaftliche Eingliederung, die zwischen einer Besitz- und einer Betriebsgesellschaft durch die Vermietung eines Grundstückes, das die räumliche und funktionale Grundlage der Geschäftstätigkeit der Organgesellschaft bildete, in dem Moment verneint worden, in dem für das Grundstück die Zwangsverwaltung **und** Zwangsversteigerung angeordnet worden ist⁴⁰. Durch die Anordnung der Zwangsversteigerung stehe bereits zu diesem Zeitpunkt fest, dass das Grundstück in Zukunft nicht mehr dauerhaft für Zwecke der Organgesellschaft zur Verfügung stehen und deren Tätigkeit nicht mehr fördern könne⁴¹. Dies genüge zur Verneinung der wirtschaftlichen Eingliederung.⁴²

- 135 Diese Betrachtung ist nicht frei von Bedenken. Die Tätigkeit der sog. Betriebsgesellschaft gehört zum wirtschaftlichen Konzept des beherrschenden Gesellschafters. Dieses Konzept existiert so lange, wie die Organgesellschaft tätig sein kann. Damit endet der wirtschaftliche Zusammenhang erst, wenn die Überlassung des Grundstückes seitens des Organträgers und damit die Tätigkeit des Organträgers endet. Jegliche zeitliche Vorverlagerung lässt unberücksichtigt, dass die ausgeübte Tätigkeit der Organgesellschaft für sich allein betrachtet das einheitliche Konzept einer wirtschaftlichen Betätigung trägt. Das absehbare Ende in der Überlassung hat hierauf keinen Einfluss. So betrachtet würdigt die Entscheidung des BFH nicht alle in Betracht kommende Aspekte.

Die wirtschaftliche Eingliederung, die regelmäßig durch Lieferungen von Waren oder – wie im Streitfall – durch das Erbringen sonstiger Leistungen begründet werden kann, endet erst mit eben diesem Leistungsaustausch. Selbst wenn man auf diese Leistungsbeziehung und ihre absehbare Endlichkeit

36 BFH V B 138/05, AEAO.

37 Stadie UstG § 2 Rdnr. 215

38 Stadie a.a.O.

39 Stadie a.a.O.

40 BFH v. 29.01.2009 V R 67/07

41 BFH a.a.O.

42 BFH a.a.O.

abstellt, darf nicht unberücksichtigt bleiben, dass die dienende Funktion der Organgesellschaft und die damit begründete wirtschaftliche Einheit zunächst aufrechterhalten bleiben.

Der BFH fasst somit das Tatbestandmerkmal der wirtschaftlichen Eingliederung in dieser Entscheidung eng. Er fordert einen Leistungsaustausch zwischen den beteiligten Gesellschaften. Dem könnte unter dem Gesichtspunkt hinreichender Klarheit hinsichtlich der inhaltlichen Anforderung gefolgt werden. Darüber hinaus reklamiert der BFH eine in die Zukunft gerichtete Ausrichtung. Diese prognostische Betrachtung schafft Unsicherheit.

Darüber hinaus finden sich weitere Entscheidungen mit geringeren Anforderungen.

Der XI. Senat hat mit Urteil vom 29.10.2008⁴³ festgestellt, dass eine wirtschaftliche Eingliederung auch bei mehr **als nur unerheblichen Geschäftsbeziehungen** vorliegen kann. Zum ersten Mal wurde entschieden, dass **die Leistungen des Organträgers und der Organgesellschaft zu einer Leistung „verklammert“** werden können, indem einige Leistungen Nebenleistung zur Hauptleistung werden.

d) organisatorische Eingliederung

Für die **organisatorische Eingliederung** muss der Organträger durch organisatorische Maßnahmen sicherstellen, dass in der Organgesellschaft sein unternehmerischer Wille durchgesetzt und ausgeführt wird.

Mit seiner **Entscheidung vom 5.12.2007** (der ersten von insgesamt drei Entscheidungen in dieser Fragestellung) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die **aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung** nach § 17 AktG **ohne Bedeutung** für die umsatzsteuerliche Beurteilung der Organschaft ist.⁴⁴ Darüber hinaus hat der BFH in dieser Entscheidung hervorgehoben, dass die **organisatorische Eingliederung** voraussetzt, dass der Organträger eine von seinem Willen **abweichende Willensbildung** in der Organgesellschaft **verhindern** kann.⁴⁵ Nach Auffassung des BFH muss sichergestellt sein, dass eine vom Willen des Organträgers abweichende Willensbildung **schlechthin nicht möglich** ist.⁴⁶

Die organisatorische Eingliederung kann sich insbesondere bei einer **Personenidentität** in den **Leitungsgremien** ergeben. Im Streitfall hat der Bundesfinanzhof die Personenidentität in den Vertretungsorganen **verneint**, da die **Organgesellschaft über zwei Geschäftsführer** verfügte. Im Hinblick auf eine **für beide Geschäftsführer** bestehende **Einzelvertretungsbefugnis verneint** der Bundesfinanzhof die organisatorische Eingliederung.

Aus dieser Entscheidung ergeben sich für die Praxis weitreichende Konsequenzen. Eine dem Urteil vergleichbare Fallgestaltung muss verhindert werden, soll die Organschaft beibehalten werden. Dem Mehrheitsgesellschafter muss es folglich möglich sein, eine von seinem Willen abweichende Willensbildung in der Tochtergesellschaft zu verhindern! Eine Geschäftsführungsordnung als Gestaltungsmerkmal der Beziehungen zwischen den Parteien kann dem entgegenwirken, auch wenn sie lediglich internen Charakter hat.

Weitere Möglichkeiten, die organisatorische Eingliederung vorzuhalten, sind etwa⁴⁷:

- allgemeiner Weisungsvorbehalt des Organträgers gegenüber der Organgesellschaft,
- arbeitsrechtliche Einbindung des Führungspersonals der Organgesellschaft über die gesetzlichen Einflussmöglichkeiten hinaus,

⁴³ AZ: XI R 74/07, DB 2009, 37.

⁴⁴ AA noch die Vorinstanz FG Baden-Württemberg 14 K 157/04 vom 2.3.2006, EFG 2006, 1462.

⁴⁵ BFH V R 26/06 vom 5.12.2007, BStBl. 2008 II, 541.

⁴⁶ BFH V R 26/06, AEAÖ, 453; S. auch V R 96/96 vom 13.3.1997, BStBl. 1997 II, 580, jew. m.w.N.

⁴⁷ Vgl. Hidien / Lohmann, GmbHR 2008, 917.

- zentrales Controlling, zentrale Mittelbeschaffung, zentrales Marketing,
- äußerlich erkennbare tatsächliche Weisungen (Kopien vorhalten)
- Zustimmungsvorbehalte gem. GmbHG.

Das Gericht hat in einem weiteren Urteil vom 14.2.2008⁴⁸ **seine Rspr. bestätigt**. Es gibt **keine Automatik**, wonach nach Feststellung einer finanziellen Eingliederung die organisatorische Eingliederung **unterstellt** werden kann. **Eine Geschäftsführungsordnung** kann dies verhindern. **Reine Berichtspflichten** des Geschäftsführers, ohne dass die Muttergesellschaft tatsächlich Einfluss auf die Tochter nehmen kann, sind **nicht ausreichend**.

- 140 In der dritten **Entscheidung vom 3.4.2008**⁴⁹ wurde noch einmal seitens des erkennenden Gerichtes hervorgehoben, dass die aktienrechtliche Abhängigkeitsvermutung aus § 17 AktG keine Bedeutung für die organisatorische Eingliederung bei der umsatzsteuerlichen Organschaft hat. Darüber hinaus bekräftigte der Bundesfinanzhof hier, dass von einer finanziellen Eingliederung weder auf die organisatorische noch auf die wirtschaftliche Eingliederung geschlossen werden kann und insoweit die **Selbständigkeit der organschaftlichen Eingliederungsmerkmale** erhalten bleibt.

Im Leitsatz der Entscheidung heißt es darüber hinaus:

„Die organisatorische Eingliederung setzt in aller Regel die personelle Verflechtung der Geschäftsführungen des Organträgers und der Organgesellschaft voraus.“

- 141 Dies führt für den Praktiker zu einer gewissen Orientierung bei der Prüfung organschaftlicher Strukturen.⁵⁰ Insbesondere bei fehlender **Personenidentität** ist die umsatzsteuerliche Organschaft gefährdet. Daher sollte in Zweifelsfällen eine Geschäftsführungsordnung erlassen werden, die die organisatorische Eingliederung der Tochtergesellschaft **durch klare Eingriffsmöglichkeiten** der Mutter regelt, z. B. dass dem Geschäftsführer der Muttergesellschaft **das Letztentscheidungsrecht bei Meinungsverschiedenheiten** zukommt.

4. weitere aktuelle Entscheidungen

a) Holding

- 142 Aufgrund des weiten Organschaftsbegriffes wird man damit wohl auch eine Organschaft annehmen, wenn die Holding **nicht gegenüber allen Tochtergesellschaften entgeltliche Leistungen** erbringt.⁵¹

Dafür spricht auch RN. 7 des BMF – Schreibens vom 26.1.2007⁵², wonach eine unternehmerische Tätigkeit der Holding dann gegeben sein kann, wenn die Beteiligung an der Tochtergesellschaft der Förderung **einer bestehenden oder beabsichtigten** unternehmerischen Tätigkeit, z. B. Sicherung günstiger Absatzkonditionen, **dient**.

- 143 **Die finanzielle Eingliederung** soll auch **mittelbar** über eine nichtunternehmerisch tätige Tochtergesellschaft des Organträgers („**Zwischenholding**“) ausreichen, die in diesem Fall jedoch **nicht Bestandteil des Organkreises** wird.⁵³

48 V R 12/06, BFH / NV 2008, 1365.

49 BFH V R 76/05 vom 3.4.2008, BStBl II 2008, 905.

50 S. auch Kaufmann/Schmitz-Herscheidt, BB 2008, 2111 f.; Scholz/Nattkämper, UR 2008, 716 ff.

51 Eggers / Korf, DB 2007, 361, 362.

52 A.a.O.

53 BMF v. 26.1.2007 – IV A 5 – S 7300 – 10/07.

Es besteht **bis zum 30.06.2007** eine Frist, die entsprechenden Verträge umzustellen, z.B. um die Zwischenholding in den Organkreis zu übernehmen.

Der BFH hat in einer Entscheidung vom 3.4.2008 noch einmal klargestellt, dass die bloße Eigenschaft als Holdinggesellschaft an sich der umsatzsteuerlichen Organschaft nicht entgegensteht.⁵⁴ Voraussetzung für die umsatzsteuerliche Organschaft ist die Unternehmereigenschaft des potentiellen Organträgers.⁵⁵ Die Unternehmereigenschaft kann also nicht bereits aus der Organschaft an sich hergeleitet werden.⁵⁶ Die Zurechnung der Umsätze der Organgesellschaft ist erst Folge der Organschaft, für die die Unternehmereigenschaft Voraussetzung ist.

Allerdings kann die für eine Organschaft erforderliche „wirtschaftliche Eingliederung“ bereits dann vorliegen, wenn zwischen herrschenden und beherrschenden Unternehmen gegenseitige wirtschaftliche Beziehungen bestehen, durch die die Unternehmen miteinander verbunden sind (vgl. Abschn. 21 UStR).

144

b) Reaktion der FinVerw

Im **BMF-Schreiben vom 26.1.2007**⁵⁷ hat die Finanzverwaltung auch zu Fragen der Organschaft in Holdingfällen Stellung genommen:

145

Eine Organschaft zwischen einer juristischen Person und ihrem Anteilseigner nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG kann nur vorliegen, wenn die juristische Person finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Anteilseigners eingegliedert ist. Dabei liegt eine wirtschaftliche Eingliederung bereits dann vor, wenn zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft aufgrund **gegenseitiger Förderung und Ergänzung** mehr als nur unerhebliche wirtschaftliche Beziehungen bestehen (Abschn. 21 Abs. 5 Satz 2 UStR). Eine wirtschaftliche Eingliederung liegt **nicht** vor, wenn die Anteile nach den o.g. Grundsätzen nicht im unternehmerischen Bereich des Anteilseigners gehalten werden.

- Eine Organschaft kommt in Holdingfällen somit nur dann in Betracht, wenn der Anteilseigner die Anteile im unternehmerischen Bereich hält und darüber hinaus auch die finanzielle und die organisatorische Eingliederung in das Unternehmen des Organträgers gegeben sind.

Allerdings kann eine finanzielle Eingliederung auch durch eine **nichtunternehmerische Zwischenholding** vermittelt werden, die dadurch jedoch nicht Bestandteil des Organkreises wird.⁵⁸ Bei einer mittelbaren Beteiligung nach Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR kann eine Organschaft zwischen einer Personengesellschaft als Organträger und einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft auch dann vorliegen, wenn die Gesellschafter der Personengesellschaft auch an der Kapitalgesellschaft beteiligt sind und sie ihre Beteiligung an der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft jeweils im nichtunternehmerischen Bereich halten.⁵⁹

146

III. Rechtsfolgen der Organschaft

Die durch die Organschaft verbundenen Unternehmungen werden umsatzsteuerlich als **ein Unternehmen** angesehen. **Unternehmer** ist der **Organträger**, der somit **Schuldner der Umsatzsteuer** aus allen von den verbundenen Unternehmungen bewirkten Umsätzen ist. Dies bezieht sich auch auf die Steuerschuldnerschaft wegen unberechtigtem Steuerausweis⁶⁰.

147

54 BFH V R 76/05 vom 3.4.2008, DB 2008, 1544 = BB 2008, 2109 = UR 2008, 549.

55 Siehe auch Eggers/Korf, DB 2002, 1237, 1238.

56 BFH V R 63/01 vom 3.4.2003, BStBl. 2004 II, 434.

57 BMF v. 26.1.2007 – IV A 5 – S 7300 – 10/07.

58 BMF-Schreiben vom 26.1.2007, AEAO, Rz. 17.

59 BMF-Schreiben vom 26.1.2007, AEAO, Rz. 18.

60 FG Münster, EFG 1994, S. 590 und 1996, S. 294

- Der Organträger ist darüber hinaus Gläubiger von Erstattungsansprüchen, selbst wenn eine rechtsgrundlose Zahlung von einer Organgesellschaft aufgrund eines an sie gerichteten Umsatzsteuerbescheides gezahlt worden ist⁶¹.
- 148 ■ Den Organträger treffen auch die verfahrensrechtlichen Pflichten wie Aufzeichnungs-, Anmeldungs-, Vorauszahlungs- und Abschlusszahlungspflichten.
- Hiervon existieren Ausnahmen. Organgesellschaften, die innergemeinschaftliche Warenlieferungen ausführen, müssen nach § 18 a Abs. 1 Satz 5 UStG eigene Zusammenfassende Meldungen abgeben. Sie benötigen deshalb eine eigene USt-IdNr., die ihnen gemäß § 27 a Abs. 1 Satz 4 auf Antrag erteilt wird.
- 149 Die Rechtfolgen der Organschaft betreffen nur das Innenverhältnis der verbundenen Unternehmen und wirken sich nicht auf das zivilrechtliche Außenverhältnis zu den Geschäftspartnern aus.
Die hier begründeten schuldrechtlichen Pflichten bestehen somit weiterhin zwischen den Vertragsparteien, auch wenn eine von ihnen ihre umsatzsteuerliche Selbständigkeit verliert. Die für die Praxis insoweit wichtigste Konsequenz ist die, dass die Organgesellschaft in Erfüllung ihrer schuldrechtlichen Verpflichtung dazu berechtigt und verpflichtet ist, in **ihrem Namen** Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis zu erteilen.
Die Rechnung einer Eingangsleistung weist als Leistungsempfängerin die Organgesellschaft aus. Auch hier ist eine derartige Rechnungserteilung an den schuldrechtlichen Gegebenheiten zu orientieren. Der Organträger ist es jedoch, der aus der Rechnung zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, die von dem Geschäftspartner an diesen gerichtet ist⁶².
- 150 Leistungsabgaben innerhalb des Organkreises sind nicht steuerbare Innenumsätze. Werden innerhalb eines Organkreises Rechnungen mit gesondertem Steuerausweis erteilt, so handelt es sich nach Verwaltungsauffassung um unternehmensinterne Buchungsbelege, die nicht die Rechtsfolgen des § 14 c Abs. 1 und 2 UStG auslösen⁶³.
Für Vorsteuerberichtigungen nach § 15 a UStG kommt es **nicht** auf die Verwendung der Wirtschaftsgüter für Innenleistungen im Organkreis, sondern ausschließlich auf Außenumsätze des Gesamtunternehmens des Organträgers an. Das gilt auch für Wirtschaftsgüter, die von einer Organgesellschaft vor Begründung der Organschaft angeschafft wurden⁶⁴. Die Begründung der Organschaft als solche ist kein Verwendungsvorgang im Sinne des § 15 a UStG und deshalb nicht geeignet, Vorsteuerberichtigungen auszulösen.
- 151 Führt die Verlagerung der Umsatzsteuerschuld von der Organgesellschaft auf den Organträger zu einer erweiterten „Haftung“⁶⁵ des Organträgers im Organkreis, so ordnet die Abgabenordnung an, dass die Organgesellschaft für die von dem Organträger geschuldete Umsatzsteuer nach § 73 AO haftet. Die Haftung (Tochter für Mutter) wird aber durch den Umfang der Organschaft beschränkt.
Sind z. B. nur die Voraussetzungen einer umsatzsteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG) erfüllt, kommt eine Haftung für KSt oder GewSt nicht in Betracht⁶⁶.
Wer im Innenverhältnis zwischen Organträger und Organgesellschaft für die Steuern aufkommen muss, richtet sich nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechts. Gegebenfalls besteht ein Anspruch nach §§ 426, 421 BGB⁶⁷.

61 BFH, BFH/NV 1988, S. 201

62 BMF vom 29.01.2004, BSBl I S. 258 Tz. 35

63 Abschn. 183 Abs. 4 UStR

64 BFH, BStBl 2003 II S. 784

65 von einer Haftung im steuerlichen Sinne kann hier nicht gesprochen werden, da für eine eigene Verbindlichkeit eingestanden wird

66 vgl. AEAO zu § 73 Nr. 1

67 BGH, DB 1993S. 368

Stichwortverzeichnis

fette Zahlen = Paragraph

andere Zahlen = Randnummer

- A**
Auflösung **1** 115, 150
Aufwand **3** 66
Ausländische Kapitalgesellschaft **2** 345
Ausscheiden eines Gesellschafters **1** 63
Ausschüttungen **2** 338
Austritt/Ausscheiden aus der Personengesellschaft **3** 83
- B**
Bargründung **2** 29
Beteiligungen als Tätigkeit **3** 104
Betriebsaufspaltung **2** 59, 341
Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG **2** 110
Bilanz, GmbH & Co. KG **1** 155
Bilanz, OHG **1** 96
Bilanz, Personengesellschaft **2** 35
Bilanzierungskonkurrenz **2** 57
Billigkeitsregelung **2** 232
Bruchteilsgemeinschaften **1** 13
Buchführungspflicht **2** 20
Buchwertansatz **2** 156
Buchwertprivileg **2** 66
Bürgschaft **2** 354
Büro-/Praxisgemeinschaft **2** 316
- D**
Darlehen **2** 295
Drittunternehmer **2** 336
- E**
Einbringung **2** 137
Einheits-GmbH & Co. KG **3** 42
Einkünfte aus Gewerbebetrieb **2** 37; **3** 51
Einkünfte aus Mitunternehmerschaft **2** 38
Einlageminderung **2** 355
Einlagen **2** 354
Einlagenminderung **2** 105
Eintritt eines weiteren Gesellschafters **2** 151
Entnahmerechte **1** 62, 113
Entstehungszeitpunkt **1** 29
Erbengemeinschaft **2** 316, 342
Erbschaft- und Schenkungsteuer **2** 212
Ergänzungsbilanzen **2** 131, 189, 195
- F**
Folgebilanzierung **2** 204
Förderungspflicht **1** 12, 29, 121
Formfreiheit **1** 25
- G**
GbR **1** 20
Gegenstände des Privatvermögens **3** 78
Gemeinsamer Zweck **1** 28
Gesamthänderische Bindung **1** 46
Gesamthandsvermögen **2** 111
Geschäftsführung OHG **1** 91
Geschäftsführung **1** 31, 33
Geschäftsführung, KG **1** 127
Geschäftsführungsbefugnis **1** 31
Geschäftsführungsleistungen **2** 255; **3** 29
Gesellschaft **1** 3
Gesellschafter **1** 23, 119
Gesellschafterwechsel **1** 64; **2** 174
Gesellschaftsbilanz **2** 64, 160
Gesellschaftsformen **1** 14
Gesellschaftsrecht **1** 1
Gesellschaftsschulden **1** 51
Gesellschaftsvermögen **1** 41, 128
Gesellschaftsvertrag **1** 24, 74
Gesellschaftszweck **1** 75, 120
Gewerbesteuerbefreiung **2** 343
Gewerbesteuerentlastung **2** 106
Gewinn- und Verlustbeteiligung **1** 59, 106
Gewinn- und Verlustbeteiligung, KG **1** 136
Gewinn- und Verlustbeteiligung, Stille **1** 163
Gewinnermittlung **2** 65
Gewinnermittlungsart **2** 41
Gewinnerzielungsabsicht **2** 344
Gewinnverteilung **1** 137
GmbH & Co. KG **1** 151
Gründung **1** 22
Gründung, KG **1** 117
- H**
Haftung der Gesellschaft, GbR **1** 51
Haftung der Gesellschaft, KG **1** 129
Haftung der Gesellschaft, OHG **1** 103
Haftung der Gesellschafter, GbR **1** 52

Haftung der Gesellschafter, OHG **1** 104
 Haftung der Kommanditisten **1** 131
 Halten von Beteiligungen **3** 104
 Handelsbilanz **2** 45, 170
 Handelsregister **1** 125
 Holding **3** 108

K

Kapitalanteil **1** 99
 Kapitalanteil, KG **1** 141
 Kapitalkontenverzinsung **2** 331
 Kapitalkonto **1** 101; **2** 25, 99
 KG **1** 18, 116
 Kleingewerbetreibende **1** 81
 Kommanditgesellschaft **1** 116
 Kommanditist **1** 123
 Komplementär **1** 121

L

Latente Steuern **2** 242
 Leistungen der Gesellschaft an die
 Gesellschafter **3** 80
 Leistungen der Gesellschafter an die
 Gesellschaft **3** 26
 Leistungen gegen Sonderentgelt **3** 57
 Leistungsaustausch **2** 253, 368
 Leistungsgewährung **3** 4
 Leistungstausch **3** 56

M

Mehrgewinne **2** 332
 Miterben **2** 318
 Mitunternehmerrisiko **2** 320

N

Negatives Kapitalkonto **2** 93
 Nießbrauch **2** 322

O

Offene Handelsgesellschaft **1** 70
 OHG **1** 18, 70
 Organgesellschaft **2** 323; **3** 124

P

Partnerschaft, Gründung **1** 169
 Partnerschaft, Vermögen **1** 173
 Pensionszusagen **2** 226, 333
 Personengesellschaften **1** 14; **2** 1
 Personenvereinigung **1** 4
 PKW Überlassung **3** 86
 Publikumsgesellschaften **1** 14

R

Rechtsfähigkeit, Allgemein **1** 17
 Rechtsfähigkeit, KG **1** 117

Rechtsgrundlagen **1** 15
 Rückdeckungsversicherung **2** 238

S

Sachgründung **2** 30
 Sanierungsgewinn **2** 357
 Selbständigkeit bei der GmbH & Co. KG **3** 50
 Selbständigkeit juristischer Personen **3** 41
 Selbständigkeit natürlicher Personen **3** 48
 Selbständigkeit **3** 27
 Sonderbetriebsausgaben **2** 62
 Sonderbetriebseinnahmen **2** 63
 Sonderbetriebsvermögen der GmbH **2** 125
 Sonderbetriebsvermögen der
 Kommanditisten **2** 126
 Sonderbetriebsvermögen **2** 339
 Sonderbilanz **2** 64
 Sonderentgelt **3** 67
 Sonderzahlungen **3** 64
 Steuerbilanz **2** 45
 Steuerliche Gewinnermittlung **2** 42
 Steuern, latente **2** 242
 Steuern, Mitunternehmergesellschaften **2** 18
 Steuern, Umsatzsteuer **2** 252
 Steuerschulden **1** 105
 Steuervergünstigung **2** 42
 Stille Gesellschaft **1** 157
 Stille Reserven **2** 358
 Strohmannverhältnis **2** 325

T

Tätigkeitsvergütungen **2** 334
 Teilwertansatz **2** 159
 Testamentsvollstreckung **2** 325
 Tod eines Gesellschafters **2** 337
 Treugeber **2** 326

U

Übertragung und Überführung **2** 163
 Übertragung **2** 66
 Umsatz **3** 6
 Umsatzsteuer **2** 252; **3** 1
 Umsatzsteuer, Einheits-GmbH &
 Co. KG **3** 42
 Umsatzsteuer, Organschaft **3** 118
 Unentgeltliche Überlassung **3** 78
 Unentgeltliche Übertragung **2** 69, 359
 Unternehmensvermögen **3** 14

V

Veräußerungsgewinn **2** 359
 Verlust, KG **2** 98

Verlustausgleich **2** 103, 361
Vermietung **2** 328
Vertragsfreiheit **1** 27
Vertretung bei der GbR **1** 37
Vertretung **1** 31
Vertretung, KG **1** 127
Vertretungsmacht **1** 32
Verweisungsvorschriften **1** 16
Vorabanteile **2** 337
Vorsteuerabzug **3** 11

W

Wertkorrektur **2** 204
Wirtschaftsjahr **2** 339
Zinsberechnung **1** 109
Zuordnung von Beteiligungen zum
Unternehmen **3** 115

Z

Zweck **1** 7, 28