

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Unternehmenssteuerrecht 2022

Teil C: Laufende Besteuerung

I. Überblick

2. Personenvereinigungen

a) Mitunternehmerschaften

Prof. Dr. Paul Richard Gottschalk
Rechtsanwalt, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
und Fachberater für Internationales Steuerrecht
Saarbrücken

- A PRÜFUNGSSCHEMA: EINKÜNFTEQUALIFIKATION
- B GEWERBLICHE TÄTIGKEIT
- C MITUNTERNEHMERSTELLUNG
- D GEWINNERMITTLUNG
- E EINKOMMENSTEUERN/ZUSCHLAGSTEUERN
- F GEWERBESTEUER

1. MITUNTERNEHMERSCHAFT UND EINHEITS-/TRENNUNGSPRINZIP:

a) Einkommensteuer:

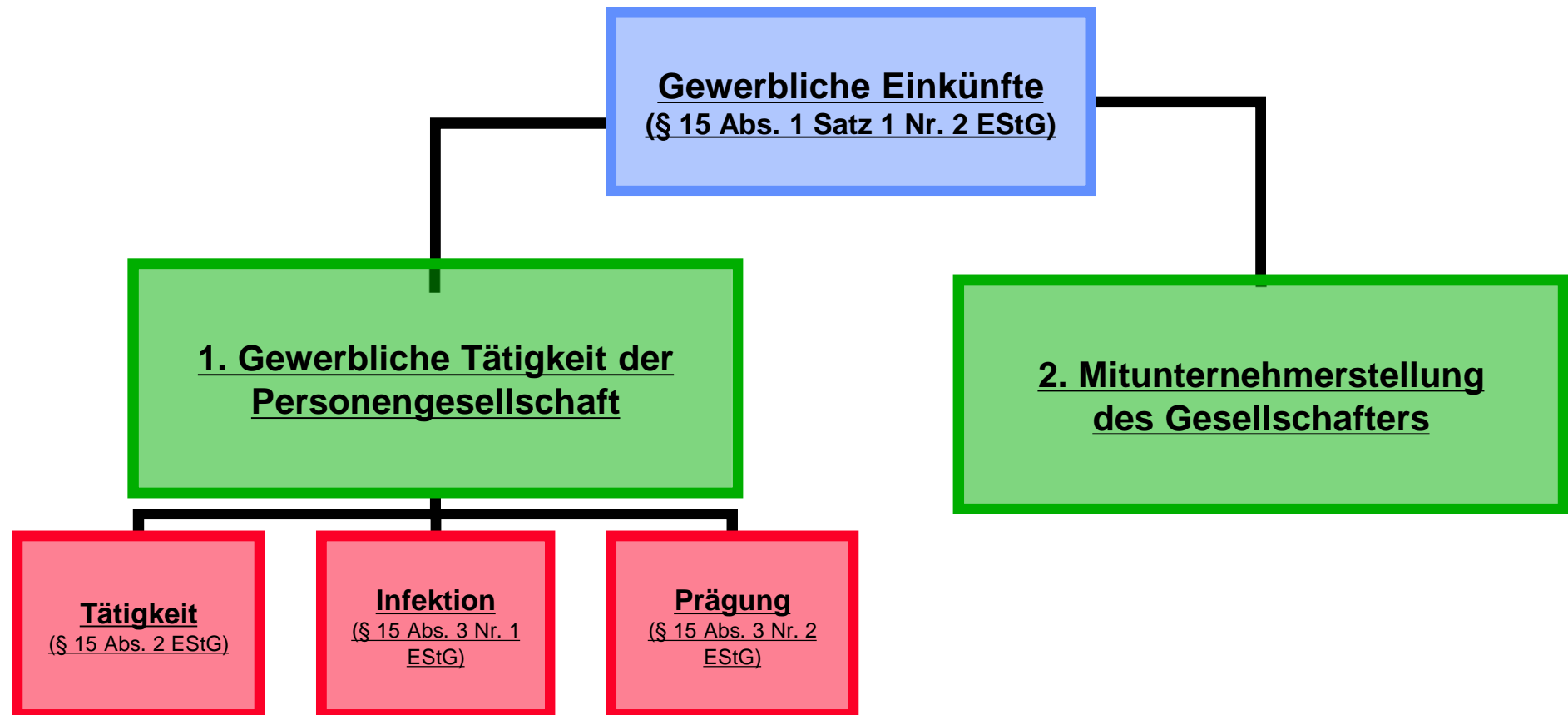
- Mitunternehmerschaft kein eigenständiges Steuersubjekt, sondern nur Subjekt der Gewinnermittlung und Gewinnerzielung
- Mitunternehmer werden wie Einzelunternehmer behandelt (Einheitsprinzip)

b) Gewerbesteuer, Grunderwerbsteuer, Umsatzsteuer:

- Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer sind eigenständige Steuersubjekte
- Behandlung wie Körperschaften und ihre Gesellschafter (Trennungsprinzip)

A PRÜFUNSSCHEMA: EINKÜNFTEQUALIFIKATION

2. PRÜFUNGSSCHEMA:



1. GEWERBLICHE TÄTIGKEIT:

a) richtet sich nach § 15 Abs. 2 EStG

→ Prüfung wie bei Einzelunternehmen

b) Problem: gemischte Tätigkeiten:

- nicht abgrenzbare Tätigkeiten:

→ entscheidend ist, welche der Tätigkeiten der Gesamttätigkeit das Gepräge gibt (BFH vom 24. 4. 1997 BStBl. II 1997, 567)

- abgrenzbare Tätigkeiten:

→ Infektion (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

2. FIKTIONSTATBESTÄNDE:

a) Gewerbliche Infektion:

- trotz der eigentlich möglichen Abgrenzung zwischen dem gewerblichen und nicht gewerblichen Bereich gilt die Gesamttätigkeit unabhängig davon, in welchem Verhältnis die Tätigkeitsbereiche zueinander stehen, stets in vollem Umfang als gewerblich (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)

b) Gewerbliche Prägung:

- Arbeitsunterlage zu Teil D.II.2 dieser Vorlesung

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

ÜBERSICHT

I. EINFÜHRUNG

II. MITUNTERNEHMERFÄHIGKEIT

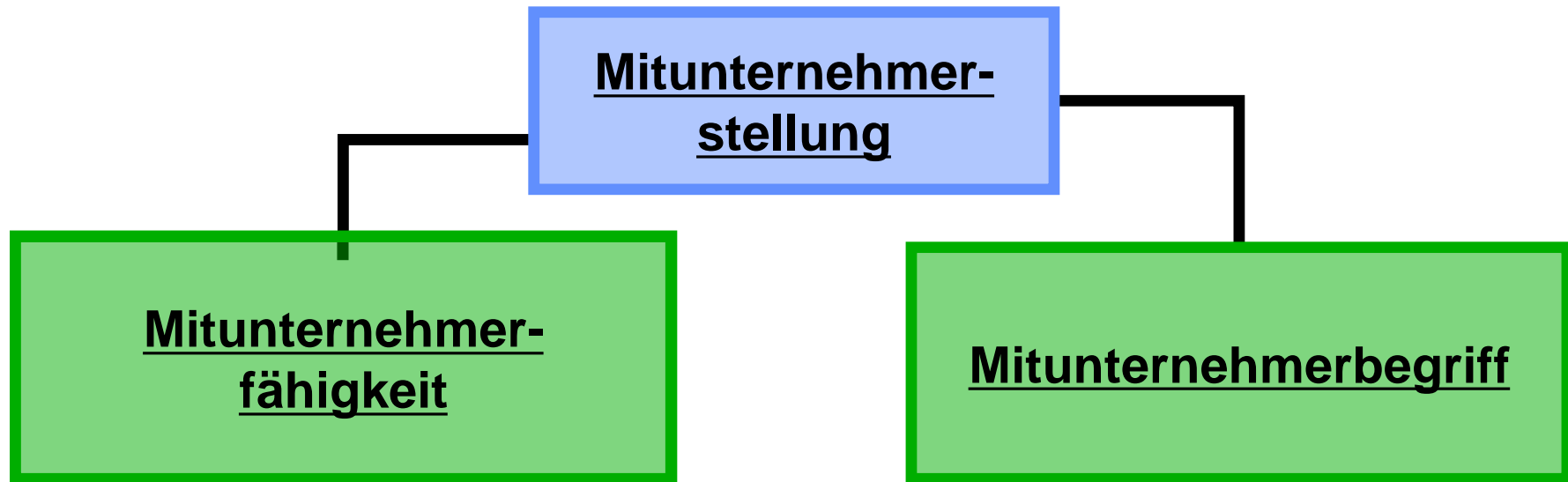
III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. Zivilrechtliche Gesellschaftsverhältnisse
2. Wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse
3. Verdeckte/faktische Mitunternehmerschaft
4. Sonderfall: Treuhand
5. Fall

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

I. EINFÜHRUNG



C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

II. MITUNTERNEHMERFÄHIGKEIT

1. MITUNTERNEHMERFÄHIGKEIT:

a) Natürliche und juristische Personen

b) Problem: Personengesellschaften

- **Zivilrecht:**

- ▶ **Personenhandelsgesellschaften:** Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft ist OHG, wenn die Firma des Unternehmens in das Handelsregister eingetragen ist (§ 105 Abs. 2 HGB)
- ▶ **GbR:** Außengesellschaft bürgerlichen Rechts besitzt **Rechtsfähigkeit**

- **Steuerrecht:**

- ▶ **keine Subjekte der Ertragsbesteuerung** (§ 1 EStG: Nur natürliche Personen)
- ▶ **keine Körperschaftsteuerpflicht** als nichtrechtsfähige Personenvereinigungen (§ 3 KStG), da ihr Einkommen nach dem EStG unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen (Mitunternehmern) zu versteuern ist

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

II. MITUNTERNEHMERFÄHIGKEIT

1. MITUNTERNEHMERFÄHIGKEIT:

b) Problem: Personengesellschaften

- Steuerrecht:

- ▶ **Doppelstöckige Personengesellschaft:**

- BGH GrS v. 25. 2. 1991 (BStBl. II, 691): kein Durchgriff auf Gesellschafterebene
- Entscheidung ist durch Anfügung eines Satzes 2 in § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 im Rahmen des StÄndG v. 25. 2. 1992 (BStBl. I, 146) teilweise überholt.

III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

1. MITUNTERNEHMERBEGRIFF:

a) Definition:

- Mitunternehmer kann nur sein, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, oder wer zivilrechtlich nicht Gesellschafter ist, aber aufgrund eines anderen Rechtsverhältnisses eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat

(BFH GrS v. 25. 6. 1984, BStBl. II, 751, 768; BFH v. 10. 11. 1987, BStBl. II 1989, 758; GrS v. 25. 2. 1991, BStBl. II, 691)
- dabei kann es sich auch um eine bloße Innengesellschaft handeln

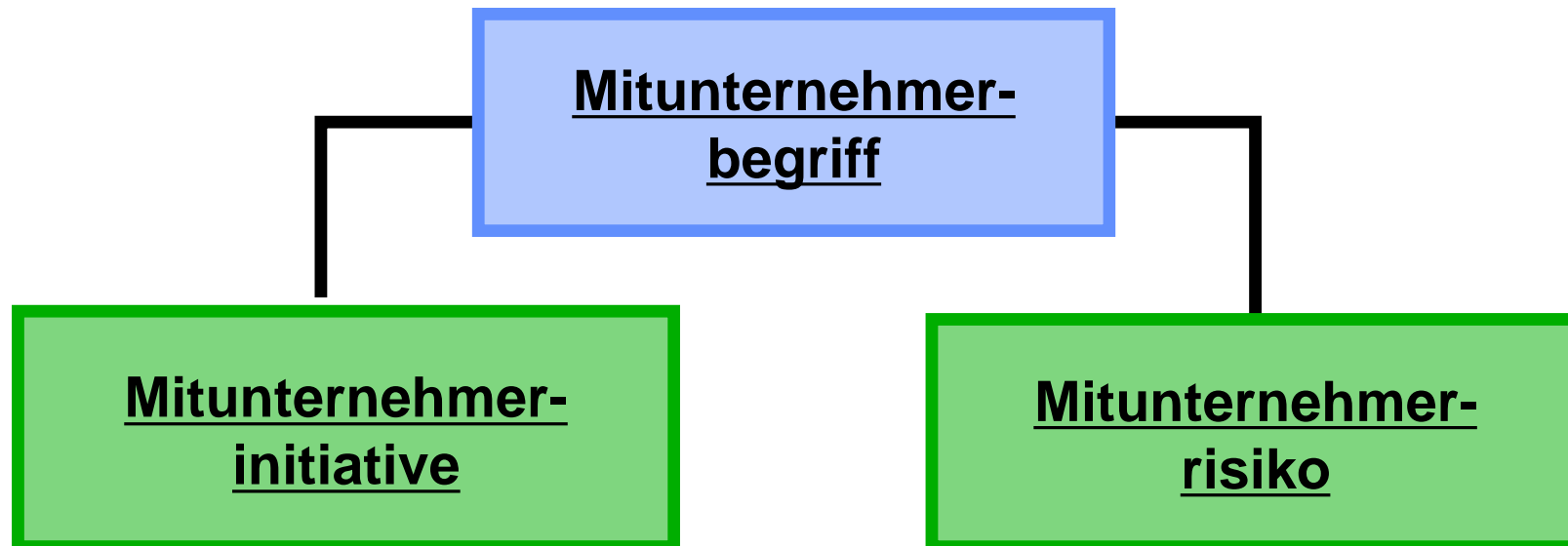
(BFH v. 2. 9. 1985, BStBl. II 1986, 10, v. 21. 9. 1995, BStBl. II 1996, 66)

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

1. MITUNTERNEHMERBEGRIFF:

b) Zwei Merkmale müssen vorliegen:



III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

1. MITUNTERNEHMERBEGRIFF:

b) Zwei Merkmale müssen vorliegen:

- **Mitunternehmerinitiative:**

- ▶ Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. 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 (Regelstatut) oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen

(BFH GrS v. 25. 6. 1984, a.a.O.)

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

1. MITUNTERNEHMERBEGRIFF:

b) Zwei Merkmale müssen vorliegen:

- **Mitunternehmerrisiko:**

- ▶ gesellschaftsrechtliche oder dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens.
- ▶ Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt.

III. MITUNTERNEHMERBEGRIFF

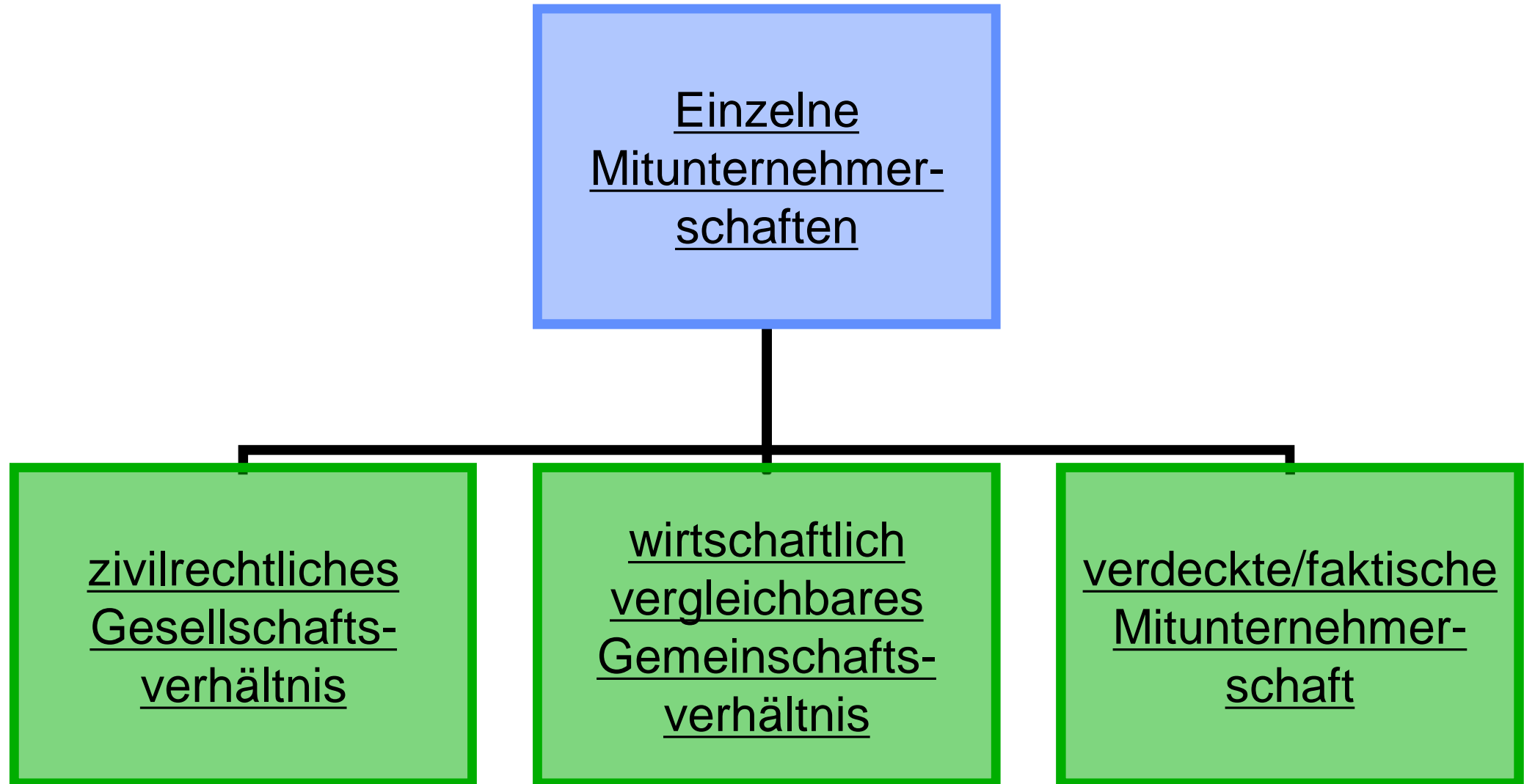
1. MITUNTERNEHMERBEGRIFF:

c) Weitere Erläuterungen:

- „Typusbegriff“, dessen Merkmale austauschbar sind, wobei stets das Gesamtbild der Verhältnisse entscheidend ist (vgl. auch Groh, BB 1982, 1229, Woerner, BB 1986, 704).
- **Verhältnis Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko:**
 - ▶ Kennzeichnend für den Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 ist, dass er zusammen mit anderen Personen eine **Unternehmerinitiative** (sog. Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein **Unternehmerrisiko** (sog. Mitunternehmerrisiko) trägt (BFH GrS v. 25. 6. 1984, BStBl. II, 751, 769 m.w.N.)
 - ▶ Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Sie müssen jedoch beide vorliegen
 - ▶ Hauptmerkmale der Mitunternehmerstellung sind in gewisser Weise **kompensierbar**. So kann Mitunternehmer auch derjenige sein, der geringes Mitunternehmerrisiko trägt, aber ausgeprägte Mitunternehmerinitiative entfaltet (etwa BFH v. 5. 6. 1986, BStBl. II, 802)
 - ▶ Beurteilung kann in besonders gelagerten Fällen in den einzelnen Jahren der Beteiligung unterschiedlich sein

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN



C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

a) Personenhandelsgesellschaften:

- OHG, KG

- GmbH & Co. KG

- ▶ Komplementär-GmbH:

ist wegen ihrer unbeschränkten Haftung für die Gesellschaftsschulden und ihrer alleinigen Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis regelmäßig auch dann Mitunternehmer, wenn sie nicht am Vermögen und am Verlust der KG beteiligt und im Innenverhältnis weisungsgebunden ist

- ▶ Kommanditisten:

sind im Regelfall Mitunternehmer, wenn ihnen wenigstens annäherungsweise diejenigen Rechte eingeräumt werden, die nach dem Regelstatut des HGB dem Kommanditisten einer KG zustehen

Sonderfälle:

Publikums-GmbH & Co. KG, Arbeitnehmer-Kommanditisten

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

b) Gesellschaft bürgerlichen Rechts:

- im Regelfall Mitunternehmerschaften bei gewerblicher Betätigung

- Beachte:

Zahlreiche GbR stellen mangels Gewerbebetrieb keine Mitunternehmerschaft dar, so z.B. Zusammenschlüsse von Angehörigen der freien Berufe, Zusammenschlüsse von Einzelpersonen zu gemeinsamer Verwaltung von privatem Grundbesitz oder von Landwirten zu gemeinsamer Berufsausübung.

- Problem:

Arbeitsgemeinschaften

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

c) Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV):

- Zweck:
Förderung der wirtschaftlichen Tätigkeit ihrer Mitglieder zu erleichtern; sie hat nicht den Zweck, Gewinn für sich selbst zu erzielen.
- Behandlung wie OHG (§ 1 EWIV-Ausführungsgesetz)
- widerlegbare Vermutung für gewerbliche Einkünfte (Mitunternehmerschaft)

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

d) Partnerschaftsgesellschaft:

- Behandlung wie OHG
- Mitunternehmerschaft, wenn nicht alle Partner eine freiberufliche Qualifikation haben oder aber nicht leitend und eigenverantwortlich tätig sind und deshalb keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielen

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

e) Hilfsgesellschaften:

- Zweck: Sie dienen ihren Gesellschaftern für deren eigene Geschäftstätigkeit durch die gemeinsame Übernahme von Aufwendungen wirtschaftliche Vorteile vermitteln wollen, z.B. Labor- oder Bürogemeinschaften
- regelmäßig mangels Gewinnabsicht i.S. des Erstrebens eines betrieblichen Totalgewinns der Gesellschaft keine Mitunternehmerschaften (z.B. StEK EStG § 15 Nr. 156 für Gemeinschaft zur Nutzung medizinischer Großgeräte)

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

f) Atypisch stille Gesellschaft:

- stiller Gesellschafter ist dann als atypisch stiller Gesellschafter und Mitunternehmer anzusehen, wenn seine gesellschaftsvertragliche Rechtsstellung von den gesetzlichen Regelungen über die stille Gesellschaft in den §§ 230 ff. HGB so erheblich abweicht, dass sie nach dem Gesamtbild der Stellung eines Mitunternehmers entspricht (vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 4, 2. Halbs. EStG)
- Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss der stillen Reserven und eines Geschäftswerts erforderlich

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

f) Atypisch stille Gesellschaft:

- **Betriebsvermögen:**

- ▶ Betriebsvermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts (dieses stellt kein Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der atypisch stillen Gesellschaft dar, da es eine Tätigkeit der atypisch stillen Gesellschaft nicht gibt)

sowie

- ▶ etwaiges Sonderbetriebsvermögen des stillen Gesellschafters, sofern der atypisch stille Gesellschafter dem Inhaber des Handelsgeschäfts Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt (BFH v. 2. 5. 1984, BStBl. II, 820, 823)

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. ZIVILRECHTLICHE GESELLSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

g) Atypische Unterbeteiligung:

- Rechtsstellung des Unterbeteiligten muss vertraglich so ausgestaltet sein, dass sie dem Typus des Mitunternehmers entspricht (BFH v. 24. 7. 1986, BStBl. II 1987, 54; vgl. auch BFH v. 6. 7. 1995, BStBl. II 1996, 269)
- zwei Mitunternehmerschaften; für jede Mitunternehmerschaft sind die Einkünfte gesondert festzustellen, wenn nicht alle Beteiligten mit einer Zusammenfassung in einem Verfahren einverstanden sind (BFH v. 9. 11. 1988, BStBl. II 1989, 343).

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

1. WIRTSCHAFTLICH VERGLEICHBARE GEMEINSCHAFTSVERHÄLTNISSE:
 - a) Erbengemeinschaft
 - b) Gütergemeinschaft

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

2. WIRTSCHAFTLICH VERGLEICHBARE GEMEINSCHAFTSVERHÄLTNISSE:

c) Nießbrauch:

- Nießbraucher: Mitunternehmer, wenn er aufgrund der im Einzelfall getroffenen Abreden eine rechtliche und tatsächliche Stellung erlangt, die dem Typusbegriff des Mitunternehmers entspricht (BFH v. 11. 4. 1973, BStBl. II, 528)
- Nießbrauchbesteller: neben dem Nießbraucher Mitunternehmer, wenn
 - ▶ seiner Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert im Liquidationsfall mehr als untergeordnete Bedeutung zukommt,
 - ▶ nach dem Gesellschaftsvertrag nicht der gesamte Gewinnanteil entnahmefähig ist und dem Nießbraucher nur der entnahmefähige Teil des Gewinnanteils zusteht
 - ▶ sowie ihm gegenüber dem Nießbraucher die Rechte nach §§ 164, 166 HGB zustehen
- Unterscheide: Nießbrauch am Gewinnstammrecht
 - ▶ führt unabhängig von der Frage nach seiner zivilrechtlichen Zulässigkeit nicht zu einer Mitunternehmerstellung des Berechtigten

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

3. VERDECKTE/FAKTISCHE MITUNTERNEHMERSCHAFT:

a) Grundsatz:

Mitunternehmer kann auch eine Person sein, die in bestimmten Rechtsbeziehungen (z.B. Dienst- oder Arbeitsverhältnis) zu einer gewerblich tätigen OHG, KG oder GbR mit Gesamthandsvermögen oder zu einer natürlichen oder juristischen Person als Einzelunternehmer, aber zivilrechtlich nicht in einem äußerlich erkennbaren Gesellschaftsverhältnis zur OHG, KG, GbR, der natürlichen oder juristischen Person steht

b) Beschluss des Großen Senats vom 25.6.1984:

Abweichend von der bis dahin maßgebenden Rechtsprechung kann Mitunternehmer i.S. von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 nur sein, „wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder - in Ausnahmefällen - eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat“

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

3. VERDECKTE/FAKTISCHE MITUNTERNEHMERSCHAFT:

c) Prüfungsreihenfolge:

- Gesellschaft
- Gesellschaftsähnliches Rechtsverhältnis
- Abgrenzung zu Austauschverträgen: „wirtschaftlich vergleichbare Stellung“
 - ▶ Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko
 - ▶ Anzeichen für ein derartiges Rechtsverhältnis: z.B. die Vereinbarung unangemessener (überhöhter) Vergütungen, Vereinbarung gewinn- oder umsatzabhängiger Vergütungen, die darauf gerichtet sind, den Gewinn der Gesellschaft über die "Austauschverträge" im wesentlichen abzuschöpfen

C MITUNTERNEHMERSTELLUNG

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

4. SONDERFALL: TREUHAND

a) Zivilrecht:

Gesellschafter der Personengesellschaft ist allein der Treuhänder (BFH v. 21. 4. 1988, BStBl. II 1989, 722)

b) Steuerrecht:

regelmäßig nur der Treugeber Mitunternehmer, da der Treuhänder als Gesellschafter und Träger aller Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsverhältnis ausschließlich für Rechnung des Treugebers handelt und diesem aufgrund des Treuhandvertrages weisungsunterworfen ist

c) Verfahrensrecht:

- wie atypische Unterbeteiligung
- Für das Treuhandverhältnis ist analog § 179 Abs. 2 S. 3 AO ein zweites Gewinnfeststellungsverfahren durchzuführen; bei offenen Treuhandverhältnissen können beide Feststellungen miteinander verbunden werden

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

4. SONDERFALL: TREUHAND

d) Abgrenzung zur Unterbeteiligung:

- Treugeber hat im Innenverhältnis sämtliche Rechte und Pflichten aus dem Hauptgesellschaftsverhältnis inne; Unterbeteiligte ist an diesen Rechten nur beteiligt
- Treuhänder handelt nur auf fremde Rechnung; der Hauptbeteiligte ist Gesellschafter für eigene und fremde Rechnung (BFH v. 24. 5. 1977, BStBl. II, 737 m.w.N)

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

5. FALL:

a) Sachverhalt:

- A ist Gesellschafter einer zweigliedrigen offenen Handelsgesellschaft (oHG; Beteiligungsquote 50 %), die vier, ausschließlich eine an Dritte vermietete Immobilien hält. Die oHG hatte die Immobilien vor 2 Jahren angeschafft.
- Im Veranlagungszeitraum 01 erzielt die oHG ausschließlich Einkünfte aus der mietweisen Überlassung der Immobilien.
- Im Veranlagungszeitraum 02 veräußert die oHG eine Immobilie.
- Im Veranlagungszeitraum 03 veräußert A seine Beteiligung an der oHG an einen Dritten.

b) Frage:

Welcher Einkunftsart sind die Einkünfte der oHG in Bezug auf A zuzuordnen?

IV. EINZELNE MITUNTERNEHMERSCHAFTEN

5. FALL:

c) Lösung:

- VZ 01: Die oHG ist nicht gewerblich tätig, auch liegt keine Infektion oder gewerbliche Prägung vor, somit ist die oHG keine Mitunternehmerschaft. Es gilt die uneingeschränkte Transparenz (§ 39 AO). A erzielt Einkünfte aus VuV (§ 21 EStG).
- VZ 02: A erzielt Einkünfte aus Spekulationsgeschäft (§ 23 Abs. 1 EStG). Außerhalb der Spekulationsfrist wäre die Veräußerung nicht steuerbar.
- VZ 03: Über die Beteiligung an der oHG veräußert A (uneingeschränkte Transparenz!) steuerlich 50 %-Anteile an den verbliebenen drei Immobilien. Unter Einschluss der Veräußerung im VZ 02 veräußert A somit mehr als drei Immobilien in fünf Jahren. A erzielt betreibt demnach unter Berücksichtigung der Rechtsprechung zur 3-Objekte-Grenze (s. Arbeitsunterlage zu Teil B.I.1 der Vorlesung) seit der Anschaffung der Immobilien einen Gewerbebetrieb. Die Einkünfte in den VZ 01 und VZ 02 werden in gewerbliche umqualifiziert. Auch die Einkünfte aus der Veräußerung der Beteiligung sind gewerbliche Einkünfte. Diese Beurteilung gilt nur für A, nicht für B, da nur für A die Kriterien der 3-Objekte-Grenze erfüllt sind.

D GEWINNERMITTLUNG

ÜBERSICHT

I. EINFÜHRUNG

1. Bilanzbündel- und Einheitstheorie
2. Zweistufige Gewinnermittlung (Schema)

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

V. FALL

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

- a) Zweck der mitunternehmerischen Gewinnermittlung: weitgehende Gleichbehandlung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer (steuersystematisches Argument)

Konsequenz: Als Anknüpfungspunkt für die Besteuerung sind theoretisch sowohl die Mitunternehmerschaft als auch die Mitunternehmer denkbar

- b) Bilanzbündeltheorie (BFH vom 8. 1. 1975 BStBl. II 1975, 437):

Personengesellschaft ist für die Besteuerung unbeachtlich, Steuersubjekteigenschaft des Gesellschafters steht im Vordergrund → inzwischen aufgegeben

- c) Einheitstheorie (BFH vom 25. 6. 1984 BStBl. II 1984, 751):

- Personengesellschaft ist im Hinblick auf ihre (relative) Rechtsfähigkeit auch einkommensteuerlich eine Einheit
- Personengesellschaft ist zwar kein Steuersubjekt, aber Subjekt der Gewinnermittlung und Gewinnerzielung („partielles Steuersubjekt“)

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

- Personengesellschaft hat wirtschaftliches Eigentum an den ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgütern (anders noch Bilanzbündeltheorie → wirtschaftliches Eigentum liegt anteilig bei den Gesellschaften gemäß § 39 AO)
- Dennoch ist das steuerliche Ergebnis gesellschaftsbezogener zu ermitteln
- Die für den einzelnen Gesellschafter erforderliche Gewinnermittlung erfolgt auch nach dem Prinzip des Betriebsvermögensvergleichs (s. Grobübersicht Vorlesungsunterlagen C, Folie 3), und zwar wie folgt:

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

- Gesellschafterbezogene Gewinnermittlung nach dem Betriebsvermögensvergleich:
 - ▶ Das Betriebs(rein)vermögen (Eigenkapital) ist auf die Gesellschafter aufzuteilen
 - ▶ Aufteilung des Eigenkapitals erfolgt über Bildung sog. „steuerlicher Kapitalkonten“ für die einzelnen Gesellschafter
 - ▶ Das Kapitalkonto repräsentiert den Betriebsvermögensanteil des Gesellschafters
 - ▶ Anhand der Veränderungen des Kapitalkontos ist nach den § 4 EStG der Gewinn zu ermitteln: Veränderung stl. Kapitalkonto + Entnahmen ./ . Einlagen = Gewinn
 - ▶ FAZIT: MEHRERE BETRIEBSVERMÖGENSVERGEICHE IN EINER BILANZ!

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

Aktiva	Bilanz ABC OHG zum 31.12.01		Passiva
Sachanlagen	500	(250)	Eigenkapital
Vorräte	300	(100)	• Kapitalkonto A (25%) 120 (100)
Forderungen	650	(850)	• Kapitalkonto B (30%) 300 (100)
Kassenbestand	450	(300)	• Kapitalkonto C (45%) 300 (120)
			Summe Eigenkapital 720 (320)
			Rückstellungen 500 (450)
			Verbindlichkeiten 680 (730)
Summe Aktiva	1.900	(1.500)	Summe Passiva 1.900 (1.500)

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

Gewinn- und Verlustrechnung ABC OHG VZ 01

Umsatzerlöse	5.000
Materialaufwand	3.275
Personalaufwand	950
Sonstige betriebliche Aufwendungen	450
Saldo der Zinsen	-25
Gewinn	300
Gutschrift Kapitalkonto A (25%)	75
Gutschrift Kapitalkonto B (30%)	90
Gutschrift Kapitalkonto C (45%)	135

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

Gesellschafter A (25%)		Gesellschafter B (30%)		Gesellschafter B (45%)	
Veränd. Kapitalkonto	+20	Veränd. Kapitalkonto	+200	Veränd. Kapitalkonto	+180
+ Entnahmen	+100	+ Entnahmen	+80	+ Entnahmen	0
./. Einlagen	./.45	./. Einlagen	./.190	./. Einlagen	./.45
Gewinn	+75	Gewinn	+90	Gewinn	+135


 Entspricht dem beteiligungsquotalen Anteil am Gesamtgewinn (300) gemäß Gewinn- und Verlustrechnung!

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

1. BILANZBÜNDEL- UND EINHEITSTHEORIE:

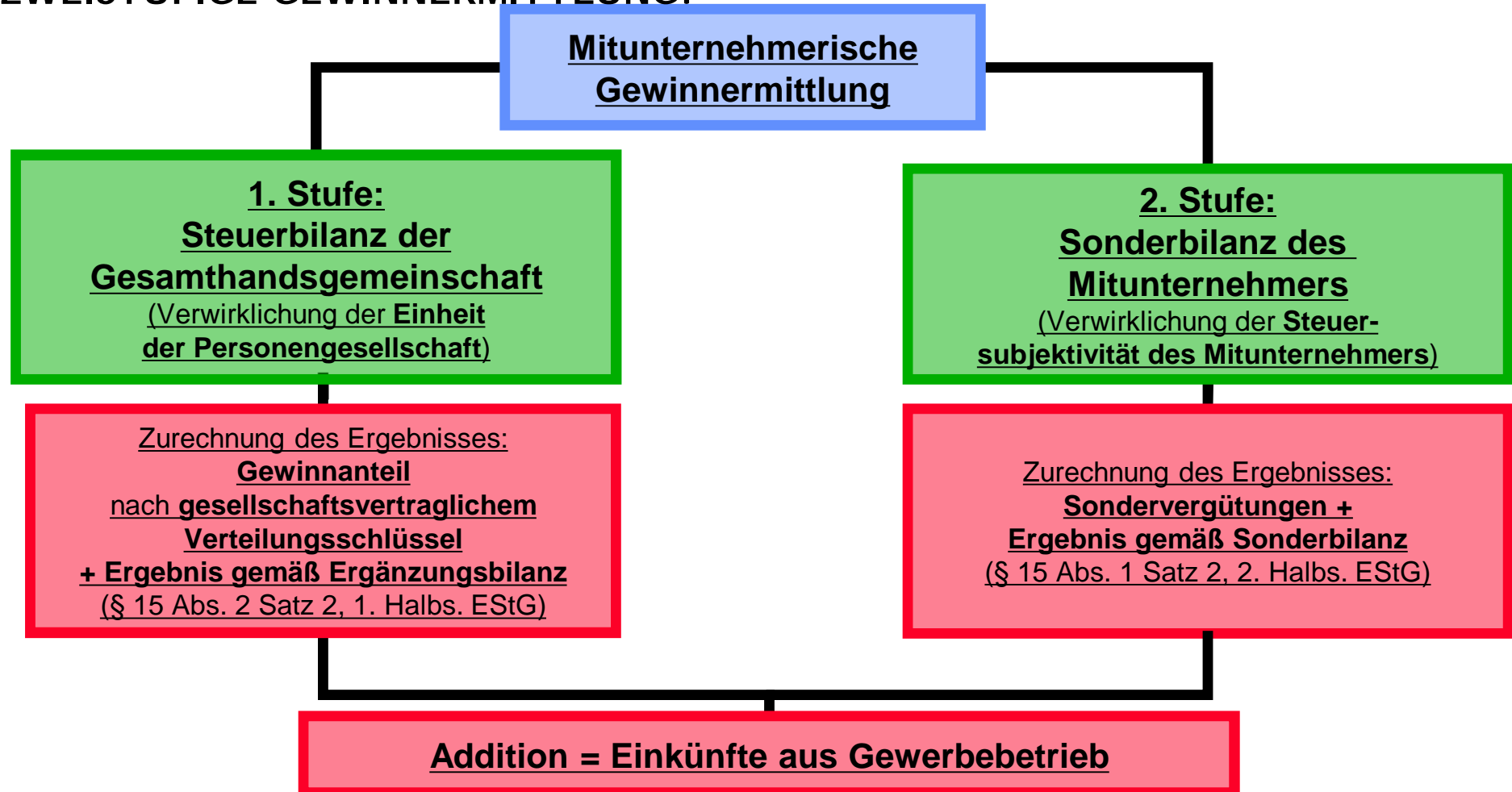
d) Konsequenzen aus der Einheitstheorie:

- **Merke: Der „mehrfachen Betriebsvermögensvergleich in der Gesamthandsbilanz“ ist Konsequenz der Einheitstheorie und gilt nur im Betriebsvermögen**
- **Bei Personengesellschaften mit Privatvermögen gilt die uneingeschränkte Transparenz gemäß § 39 AO:**
 - ▶ **Wirtschaftsgüter sind nicht der Personengesellschaft, sondern anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen**
 - ▶ **Gewinnermittlung unmittelbar auf Gesellschafterebene**
 - ▶ **Es existieren keine steuerliche Kapitalkonten**

D GEWINNERMITTLUNG

I. EINFÜHRUNG

2. ZWEISTUFIGE GEWINNERMITTLUNG:



D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. ANTEIL AM GEWINN DER PERSONENGESELLSCHAFT:

a) Anknüpfung an die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft:

- Gewinn ist so zu ermitteln, als ob die Personengesellschaft selbständig steuerpflichtig wäre
- Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte sind auf der Ebene der Personengesellschaft einheitlich auszuüben
- Ausnahme: personenbezogene Steuervergünstigungen, sofern nicht alle Gesellschafter die betreffenden Voraussetzungen erfüllen (§ 7a Abs. 7 EStG)
 - Ermittlung der Steuervergünstigungen für die betreffenden Gesellschafter in einer Ergänzungsbilanz (= Korrekturposten zum Ausweis in der Gesamthandsbilanz)

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. ANTEIL AM GEWINN DER PERSONENGESELLSCHAFT:

a) Anknüpfung an die Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft:

- **Betriebsvermögen:**

- ▶ Eine Personengesellschaft kann nur notwendiges, niemals gewillkürtes Betriebsvermögen haben (Grund: keine Privatsphäre, vgl. BFH, BStBl. II 1996, 642)
- ▶ Schuldrechtliche Beziehungen zwischen Gesellschaftern und der Personengesellschaft werden - wie in der Handelsbilanz - berücksichtigt
- ▶ Wirtschaftsgüter, die einem Gesellschafter gehören werden nicht angesetzt
→ Sonderbetriebsvermögen (2. Stufe der Gewinnermittlung)

- **Entnahmen und Einlagen:**

- ▶ Arbeitsunterlage zu Teil C.II.1 dieser Vorlesung

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. ERGEBNIS GEMÄSS ERGÄNZUNGSBILANZ:

- a) Ergänzungsbilanz: „ergänzende Bilanz“ eines Gesellschafters zur Steuerbilanz (Gesamthandsbilanz) der Personengesellschaft
- b) Zweck: Ergänzungsbilanz korrigiert (ergänzt) das steuerliche Kapitalkonto des betreffenden Gesellschafters
- c) Ergänzungsbilanz ist Konsequenz der Einheitstheorie (BV-Vergleich in der Gesamthandsbilanz): Aufgrund der Gewinnermittlung in der Personengesellschaft können sich „falsche“ Kapitalkonten ergeben

BEACHTEN: Nach der Bilanzbündeltheorie ergäben sich die „richtigen“ Steuerwerte unmittelbar aus der Bilanz des Gesellschafters ausgewiesen: Ergänzungsbilanz wäre nicht notwendig

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. ERGEBNIS GEMÄSS ERGÄNZUNGSBILANZ:

d) Beispiele:

- Erwerb eines Gesellschaftsanteils über dem Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos („positive“ Ergänzungsbilanz)
- Bildung einer gewinnvermeidenden Rücklage gemäß § 6b EStG bei Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter durch die Personengesellschaft
- Korrektur von Buchwerten einzelner Wirtschaftsgüter mit Auswirkung auf das Kapitalkonto („negative“ Ergänzungsbilanz; z.B. bei Überführung von Wirtschaftsgütern gemäß § 6 Abs. 5 EStG)

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. ERGEBNIS GEMÄSS ERGÄNZUNGSBILANZ:

e) Ergänzung Beispiel Folie 36: A hatte seinen OHG-Anteil zu 500 erworben

Aktiva		Ergänzungsbilanz A bei der ABC OHG zum 31.12.01		Passiva	
Ant. Firmenwert	75	(80)	Mehrkapital A	269	(400)
Ant. Mehrwert Sachanlagen	194	(200)			
Ant. Mehrwert Vorräte	0	(120)			
Summe Aktiva	269	(400)	Summe Passiva	269	(400)
Ergebnis gemäß Ergänzungsbilanz					
AfA Firmenwert	5	(0)			
AfA Sachanlagen	6	(0)			
Abgang Vorräte	120	(0)			
Verlust	131	(0)			

Kaufpreis	500
./. BW Kapitalkonto	100
= Mehrwert	400

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. ERGEBNIS GEMÄSS ERGÄNZUNGSBILANZ:

e) Ergänzung Beispiel Folie 36

Aktiva	Bilanz ABC OHG zum 31.12.01		Passiva
Sachanlagen	500	(250)	Eigenkapital
Vorräte	300	(100)	• Kapitalkonto A (25%)
Forderungen	650	(850)	• Kapitalkonto B (30%)
Kassenbestand	450	(300)	• Kapitalkonto C (45%)
Summe Aktiva	1.900	(1.500)	Summe Eigenkapital
			Rückstellungen
			Verbindlichkeiten
			Summe Passiva
			1.900 (1.500)

„richtiger“ BW steuerliches Kapitalkonto A	= 389
--	-------

Mehrkapital laut Ergänzungsbilanz A	+ 269
-------------------------------------	-------

Diagramm zur Berechnung des steuerlichen Kapitalkontos A: Mehrkapital laut Ergänzungsbilanz A (+ 269) wird zu den 120 (100) des Kapitalkontos A addiert, was zu einem steuerlichen Kapitalkonto A von 389 führt.

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

3. FAZIT:

a) Schema:

- Gewinnanteil gemäß Steuerbilanz der Personengesellschaft
 - +/- Ergebnis gemäß Ergänzungsbilanz des Mitunternehmers
-

- = Ergebnis der Gewinnermittlung in der ersten Stufe
-

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

3. FAZIT:

b) Im Beispiel ergibt sich folgendes Ergebnis:

- Gewinnanteil gemäß Steuerbilanz (25% von 300): +75
 - Ergebnis gemäß Ergänzungsbilanz: -131
-
- Ergebnis in der ersten Stufe: -56
-

D GEWINNERMITTLUNG

II. ERSTE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

3. FAZIT:

b) Im Beispiel ergibt sich folgendes Ergebnis:

- oder ausgedrückt über die Veränderung des Kapitalkontos des A -

- Veränderung Kapitalkonto Gesamthandsbilanz +20
- Veränderung Kapitalkonto Ergänzungsbilanz -131

-
- Veränderung steuerliches Kapitalkonto -111
 - + Entnahmen (Gesamthandsbilanz) +100
 - ./ Einlagen (Gesamthandsbilanz) -45

-
- Gewinn A in der ersten Stufe -56
-

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. SONDERVERGÜTUNGEN/SONDERBETRIEBSVERMÖGEN:

a) Gewinnermittlungsmethode:

- wie auf der ersten Stufe
- **Aufstellung einer Sonderbilanz**
 - ▶ Aktivseite: Wirtschaftsgüter, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen und als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren sind (hierzu sogleich)
 - ▶ Passivseite: Verbindlichkeiten, die zur Anschaffung oder Herstellung von Sonderbetriebsvermögen eingegangen wurden
- **Ermittlung wie Steuerbilanz der Gesamthandsgemeinschaft (gemäß §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG, Betriebsvermögensvergleich)**
- **Rechtsgrundlage der Buchführungspflicht: § 141 AO**

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. SONDERVERGÜTUNGEN/SONDERBETRIEBSVERMÖGEN:

b) Sonderbetriebsvermögen (SBV):

- Grundlagen: Arbeitsunterlage zur Übung
- notwendiges SBV:

alle dem Gesellschafter gehörenden Wirtschaftsgüter - und hiermit zusammenhängende Verbindlichkeiten -,

- ▶ wenn sie dem Betrieb der Personengesellschaft dienen („SBV I“)

Beispiel: Mitunternehmer überlässt der Personengesellschaft Wirtschaftsgüter zur betrieblichen Nutzung (Rechtsgrund der Nutzungsüberlassung unbeachtlich)

- ▶ wenn sie bestimmt und geeignet sind, der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen („SBV II“)

Beispiele: Geschäftsanteil eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG; Darlehen zur Finanzierung der Gesellschaftsbeteiligung

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

1. SONDERVERGÜTUNGEN/SONDERBETRIEBSVERMÖGEN:

b) Sonderbetriebsvermögen (SBV):

- **gewillkürtes SBV:**

Der Mitunternehmer kann gewillkürtes SBV bilden, wenn das Wirtschaftsgut - ohne dass es bereits notwendiges SBV darstellt - objektiv geeignet ist, den Betrieb der Personengesellschaft oder die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern und es in der Buchführung (Sonderbilanz) als Betriebsvermögen ausgewiesen ist

Beispiel: Verpfändung von Gesellschaftersicherheiten für Gesellschaftsverbindlichkeiten (BFH v. 4. 4. 1973 BStBl. II 1973, 628)

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. SONDER-GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG:

a) Sonderbetriebseinnahmen (SBE):

- Sondervergütungen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG:

Beispiele: Geschäftsführungsentgelte, Darlehenszinsen, Miet- oder Pachtzinsen

- darüber hinaus: persönliche Erträge eines Gesellschafters, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit SBV oder der Beteiligung an der Personengesellschaft stehen

Beispiele: Erträge aus Nutzungsüberlassung von SBV; Gewinnausschüttung einer Komplementär-GmbH an die Kommanditisten einer GmbH & Co. KG

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. SONDER-GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG:

b) Sonderbetriebsausgaben (SBA):

- keine gesetzliche Definition
- persönliche Aufwendungen eines Gesellschafters, die durch SBV oder die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sind

Beispiele:

- ▶ Darlehenszinsen, Abschreibungen, Versicherungsbeiträge, Instandhaltung eines als SBV ausgewiesenen Grundstücks (BFH v. 29. 9. 1966 BStBl. III 1967, 180)
- ▶ Aufwendungen für die Fremdfinanzierung der Beteiligung an der Personengesellschaft (BFH v. 9. 4. 1981 BStBl. II 1981, 621)

D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. SONDER-GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG:

c) Achtung! Als SBE/SBA kommen nicht in Betracht:

- Gegenleistungen des Gesellschafters für Leistungen der Personengesellschaft an den Gesellschafter

Beispiel: vom Gesellschafter aufgewendete Zinsen für ein von der Gesellschaft gewährtes Darlehen

- Veräußerungsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und dem Gesellschafter

Beispiel: Gesellschaft veräußert an den Gesellschafter ein Grundstück (oder umgekehrt)

Grund: Diese Vorgänge stehen nicht im Zusammenhang mit SBV oder der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft

→ Behandlung nach allgemeinen Grundsätzen

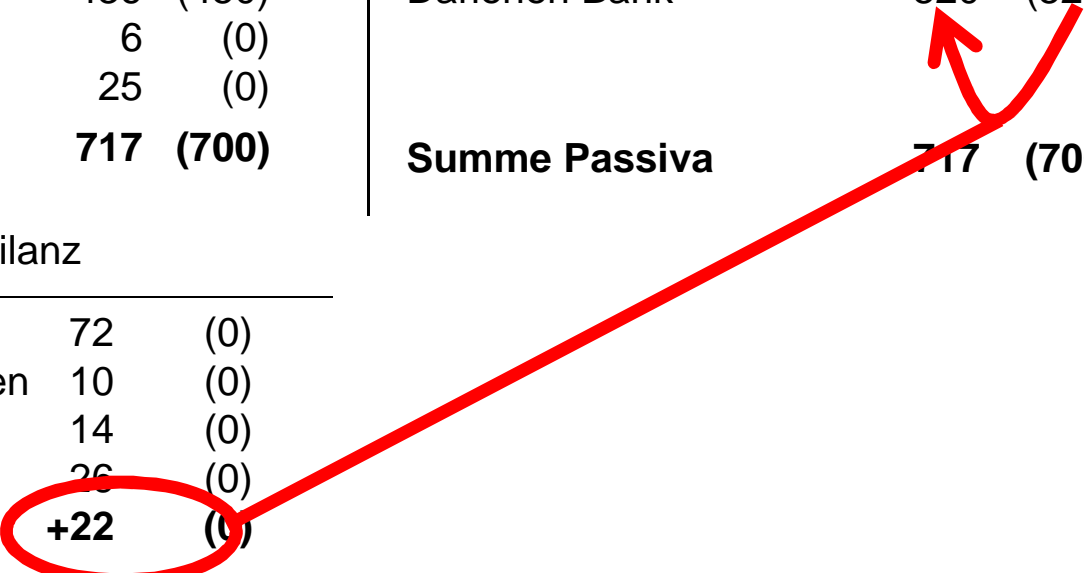
D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

2. SONDER-GEWINN- UND VERLUSTRECHNUNG:

- d) **Ergänzung Beispiel Folie 36:** A vermietet eine am 31.12.00 für einen Kaufpreis von 700 erworbene und zu 75 % fremdfinanzierte Immobilie an die ABC-OHG

Aktiva	Sonderbilanz A zum 31.12.01		Passiva	
Grundstück	250	(250)	Kapital A	197 (175)
Gebäude	436	(450)	Darlehen Bank	520 (525)
Forderung Miete 12/01	6	(0)		
Bank	25	(0)		
Summe Aktiva	717	(700)	Summe Passiva	717 (700)
Ergebnis gemäß Sonderbilanz				
Mieterlöse	72	(0)		
Grundstücksaufwendungen	10	(0)		
AfA Sachanlagen	14	(0)		
Zinsaufwand	26	(0)		
Gewinn	+22	(0)		



D GEWINNERMITTLUNG

III. ZWEITE STUFE DER GEWINNERMITTLUNG

3. FAZIT:

- Das Kapital gemäß Sonderbilanz ist - anders als das Kapital gemäß Ergänzungsbilanz - NIEMALS Bestandteil des steuerlichen Kapitalkontos des Mitunternehmers, sondern wird immer gesondert behandelt (zweite Stufe).
- Diese Feststellung ist insbesondere wichtig für die Anwendung des § 15a EStG (s. Teil E.III der Vorlesung).
- In Ausnahmefällen hat das Schicksal des SBV Auswirkung auf die steuerliche Wertung von Geschäftsvorfällen, z.B. bei Veräußerung, Aufgabe oder unentgeltlicher Zuwendung des Mitunternehmeranteils (hierzu eingehend in Teil F.II und G der Vorlesung).
- Dies ändert jedoch nichts an der getrennten Betrachtung des steuerlichen Kapitalkontos einerseits und des SBV andererseits.

D GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

1. ADDITION 1. UND 2. STUFE = EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB

2. WIRKUNG:

Addition verändert nicht die Summe der Einkünfte, sondern nur die Aufteilung auf die einzelnen Gesellschafter

→ Vereinbarung einer Sondervergütung wirkt damit wirtschaftlich wie ein Vorabgewinn

D GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

3. BEISPIEL (Zusammenfassung des Beispiels auf Folie 36/45/56):

Beteiligung der Gesellschafter A mit 25%, B mit 30 % und C mit 45%, Gewinn der Personengesellschaft 300.000, Sondervergütung A (Miete) 72, Aufwendungen des A für das Grundstück A 50

a) 1. Stufe:

• Gewinn vor Sondervergütung (Folie 37)	+ 300
• Mietaufwand (s.o.)	./. 72
• Gewinn laut Steuerbilanz der Personengesellschaft	+ 228
• Gewinnanteil A (25 %)	+ 57
• Ergebnis laut Ergänzungsbilanz (Folie 45)	./. 131
• Ergebnis A in der ersten Stufe	./. 74

D GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

3. BEISPIEL (Zusammenfassung des Beispiels auf Folie 36/45/56):

b) 2. Stufe:

- Sonderbetriebseinnahmen (Folie 56) +72
- Sonderbetriebsausgaben (Folie 56) ./ . 50
- Ergebnis A in der zweiten Stufe +22

c) Addition:

- Einkünfte A: ./ . 74 [erste Stufe] + 22 [zweite Stufe] = ./ . 52
- Einkünfte B: +68 [erste Stufe] + 0 [zweite Stufe] = +68
- Einkünfte C: +103 [erste Stufe] + 0 [zweite Stufe] = +103
- Summe der Einkünfte laut Feststellungserklärung +119

D GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

3. BEISPIEL (Zusammenfassung des Beispiels auf Folie 36/45/56):

d) Hinweis:

Gleiches Ergebnis bei Übernahme des Mietobjekts in das Gesellschaftsvermögen (Gewinn nach Grundstücksaufwendungen: $300 \text{ ./. } 50 = 250$) und Zuweisung eines Vorabgewinns von 22 an A:

Gewinn lt. Steuerbilanz $250 \text{ ./. } 22 \text{ Vorabgewinn} = 228$ Restgewinn (zu verteilen wie oben)

D GEWINNERMITTLUNG

IV. ADDITION 1. UND 2. STUFE

4. PROBLEM: KORRESPONDIERENDE BILANZIERUNG?

Beispiel: Gesellschafterdarlehen 100.000 €. Gesellschafter nimmt wegen einer Unternehmenskrise eine Teilwertabschreibung vor. Aus Gesellschaftssicht bleibt das Darlehen eine vollwertige Verbindlichkeit

- Die bilanzsteuerlichen Grundsätze (Imparitätsprinzip, Vorsichtsprinzip) lassen grundsätzlich eine abweichende Bilanzierung zu
- h.M. bejaht dennoch korrespondierende Bilanzierung mit Rücksicht auf den Zweck der mitunternehmerischen Gewinnermittlung (Gleichbehandlung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer; vgl. Groh, JbFSt 1983/84, 265; Raupach, DStZ 1992, 692)

V. FALL

1. SACHVERHALT:

- A ist Kommanditist einer zweigliedrigen, gewerblich tätigen GmbH & Co. KG (Beteiligungsquote: 40 %). A ist mit 40 % an der Komplementär-GmbH beteiligt. Im VZ 01 weist die KG - vor Berücksichtigung der nachfolgenden Sachverhalte - einen Gewinn von 500.000 € aus.
- A hat sein ihm gehörendes Grundstück gegen Zahlung einer Miete von 100.000 € an die KG überlassen. Ihm sind 20.000 € Grundstücksaufwendungen entstanden. Die Immobilie ist fremdfinanziert (Zinsaufwand: 10.000 €).
- Die Komplementär-GmbH schüttet im VZ 01 einen Betrag von 30.000 € an A aus.
- A hat sich wegen eines Liquiditätsengpasses von der KG ein privates Darlehen in Höhe von 50.000 € gewähren lassen. A verwendet den Gegenwert zu privaten Zwecken. Die KG berechnet Zinsen von 2.500 €.

D GEWINNERMITTLUNG

V. FALL

2. AUFGABE:

Ermitteln Sie die steuerlich zu berücksichtigenden Einkünfte des A für den VZ 01.

V. FALL

3. LÖSUNG:

- Die GmbH & Co. KG ist gewerblich tätig, A ist als Kommanditist Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- Das Grundstück ist SBV I, da es den Betrieb der KG fördert. Die Immobilienfinanzierung ist wegen Zusammenhangs mit dem Grundstück ebenfalls (negatives) SBV I.
- Die Beteiligung an der Komplementär-GmbH ist SBV II, da sie die Beteiligung des A an der KG fördert.
- Der Darlehensanspruch der KG gegen A ist Betriebsvermögen der KG, die daraus resultierende Darlehensverbindlichkeit des A ist steuerliches Privatvermögen (nicht SBV).

V. FALL

3. LÖSUNG:

- Ermittlung der Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb:

- Erste Stufe:

▶ Vorläufiges Ergebnis	500.000 €
▶ Mietaufwand	././ 100.000 €
▶ Zinsertrag Darlehen A	<u>+2.500 €</u>
▶ Ergebnis laut Steuerbilanz KG	402.500 €
▶ <u>Anteil A (40 %) = Ergebnis 1. Stufe</u>	<u>+161.000 €</u>

D GEWINNERMITTLUNG

V. FALL

3. LÖSUNG:

- Ermittlung der Einkünfte des A aus Gewerbebetrieb:

- **Zweite Stufe:**

▶ Mietertrag Immobilie	100.000 €
▶ Grundstücksaufwendungen	././ 20.000 €
▶ Zinsaufwand Immobilie	././ 10.000 €
▶ Gewinnausschüttung Kompl.-GmbH	+30.000 €
▶ hiervon steuerfrei 40 % gemäß § 3 Nr. 40 EStG*)	<u>././ 12.000 €</u>
▶ <u>Summe = Ergebnis 2. Stufe</u>	<u>+88.000 €</u>

- Addition 1. + 2. Stufe +249.000 €

*) sofern Voraussetzungen des Teileinkünfteverfahrens vorliegen; sonst: Abgeltungssteuer
näher: Arbeitsunterlage zu C.II.1 dieser Vorlesung

V. FALL

3. LÖSUNG:

- Ergebnis:

A erzielt im VZ 01 positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 249.000 €. Der Zinsaufwand des A für die Darlehensverbindlichkeit gegenüber der KG in Höhe von 2.500 € ist wegen des Zusammenhangs mit der privaten Lebenshaltung steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.

E EINKOMMENSTEUER/ZUSCHLAGSTEUERN

I. EINKOMMENSTEUER

1. ZEITPUNKT DER ERFASSUNG:

- in dem Jahr, in dem das Wirtschaftsjahr des Einzelunternehmers endet (§ 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG)

2. VERLUSTAUSGLEICH/VERLUSTABZUG:

- Teil D.II.3 der Vorlesung

3. TARIFLICHE EINKOMMENSTEUER:

- zu versteuerndes Einkommen x Steuersatz

4. VERFAHREN:

- einheitliche und gesonderte Feststellung (§ 180 AO)

I. EINKOMMENSTEUER

5. THESAURIERUNGSRÜCKLAGE (§ 34a ESTG):

a) UntStRefG 2008:

- Einerseits sind die von EU und MUS erzielten Gewinne einkommensteuerpflichtig (eingeschränkte Transparenz)
- Andererseits wurde die Thesaurierungsbelastung von KapGes „im Interesse der internationalen Wettbewerbsfähigkeit“ und der „Signalwirkung für ausländische Investoren“ (BT-Drucks. 16/4841) deutlich auf 29,83 % gesenkt
- daher wird „ertragsstarken und im internationalen Wettbewerb stehenden Personengesellschaften das Recht eingeräumt, die Belastung für thesaurierte Gewinne derjenigen von KapGes anzunähern

I. EINKOMMENSTEUER

5. THESAURIERUNGSRÜCKLAGE (§ 34a EStG):

b) Thesaurierungs-/Ausschüttungsbelastung von KapGes:

- Thesaurierungsbelastung: 29,83 % (15 % KSt, 14,83 % GewSt bei 400 % GewSt-Hebesatz)
- Nachgelagerte Ausschüttungsbelastung ohne KiSt: 18,41 % (Ausschüttung ins PV: Abgeltungssteuer + SolZ), 19,99 % (Ausschüttung ins BV bei 45 % Spitzensteuersatz mit Teileinkünfteverfahren und gewst. Schachtelprivileg)
→ Einzelheiten Arbeitsunterlage zu Teil D.II.1 dieser Vorlesung
- Summe Ausschüttungsbelastung: 48,33 % bzw. 49,81 %

I. EINKOMMENSTEUER

5. THESAURIERUNGSRÜCKLAGE (§ 34a EStG):

c) Steuerbelastung von Mitunternehmern (natürliche Personen ohne KiSt):

- bei ESt-Spitzensteuersatz 45 % und GewSt-Hebesatz von 400 %:
47,44 %

I. EINKOMMENSTEUER

5. THESAURIERUNGSRÜCKLAGE (§ 34a EStG):

d) Beseitigung des Steuereffalles zwischen EU/MUS und KapGes

- § 34a EStG gewährt auf Antrag für den vom Unternehmer/MU nicht entnommenen Gewinn eine Tarifiermäßigung:

proportionaler Sonder-ESt-Satz: $28,25 \% + 5,5 \% \text{ SolZ} = 29,80 \%$

- Bei späterer Entnahme entfällt der Begünstigungsgrund, so dass auf den nachsteuerpflichtigen Betrag (70,2 % des des Gewinns) eine gleichfalls proportionale Nachsteuer i.H.v. 25 % zuzüglich 5,5 % SolZ = 18,51 % erhoben wird

- Gesamtbelastung bei Inanspruchnahme der Thesaurierungsrücklage + Nachversteuerung:

$29,80 \% + 18,51 \% = 48,31 \%$

Die Gesamtbelastung in diesem Fall derjenigen einer KapGes mit Ausschüttung vergleichbar

Sie ist aber höher als Steuerbelastung der Mitunternehmer zum normalen Tarif!

E EINKOMMENSTEUER/ZUSCHLAGSTEUERN

I. EINKOMMENSTEUER

6. GEWERBESTEUERANRECHNUNG (STEUERERMÄSSIGUNG, § 35 EStG):

- a) Pauschale - von der tatsächlichen Gewerbesteuerbelastung unabhängige - Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um das 3,8 fache des für das gewerbliche Unternehmen festgesetzten Gewerbesteuerermessbetrags
- b) Anteil der Mitunternehmer am Gewerbesteuerermessbetrag wird nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel berechnet
→ Vorabgewinne sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 EStG)
- c) beschränkt auf die tarifliche Einkommensteuer, die auf die gewerblichen Einkünfte entfällt

I. EINKOMMENSTEUER

6. GEWERBESTEUERANRECHNUNG (STEUERERMÄSSIGUNG, § 35 EStG):

d) Problem: Behandlung der Gewerbesteuer auf Sondervergütungen

- Sondervergütungen erhöhen die Gewerbesteuer der Mitunternehmerschaft (hierzu sogleich)
→ über die allgemeine Gewinnverteilung werden alle Gesellschafter wirtschaftlich mit Gewerbesteuer auf Sondervergütungen belastet
- Bei Verteilung der Gewerbesteueranrechnung allgemeinem Gewinnverteilungsschlüssel (s.o.) bleiben die Gesellschafter ohne Sondervergütungen wirtschaftlich mit diesbezüglicher Gewerbesteuer belastet
- Ungleichmäßige Belastung kann nur durch vertragliche Gesellschaftervereinbarungen beseitigt werden

I. EINKOMMENSTEUER

6. GEWERBESTEUERANRECHNUNG (STEUERERMÄSSIGUNG, § 35 EStG):

e) „Problem: Steuerüberhang bei Sondervergütungen

Tarifiermäßigung kann ins Leere gehen (sog. „Steuerüberhang“), wenn der potentielle Ermäßigungsbetrag den auf die gewerblichen Einkünfte entfallenden Anteil an der Einkommensteuer übersteigt

→ Bei Sondervergütungen ist der Anteil an der Gewerbesteueranrechnung desjenigen Gesellschafters, der keine Sondervergütungen bezogen hat, i.d.R. höher als die entsprechenden gewerblichen Einkünfte nach EStG (da hier keine Sondervergütungen enthalten sind)

E EINKOMMENSTEUER/ZUSCHLAGSTEUERN

II. ZUSCHLAGSTEUERN

1. SOLIDARITÄTSZUSCHLAG:

- Bemessungsgrundlage: Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags und des Betreuungsfreibetrags (§ 3 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 SolZ)
- Steuermäßigung gemäß § 35 EStG wird berücksichtigt
- Steuersatz: 5,5 %

E EINKOMMENSTEUER/ZUSCHLAGSTEUERN

II. ZUSCHLAGSTEUERN

2. KIRCHENSTEUER:

- nur bei Kirchensteuerpflicht des Mitunternehmers
- Bemessungsgrundlage: Einkommensteuer unter Berücksichtigung des Kinderfreibetrags und des Betreuungsfreibetrags (wie bei SolZ, § 51a Abs. 2 EStG)
- Steuerermäßigung gemäß § 35 EStG wird nicht berücksichtigt (§ 51a Abs. 2 Satz 3 EStG)
- Steuersatz: unterschiedlich in den einzelnen Bundesländern, überwiegend bei 9 %

1. GEWERBEBETRIEB:

Mitunternehmerschaften sind Gewerbebetriebe kraft gewerblicher Betätigung (§ 2 Abs. 1 GewStG)

2. STEUERSCHULDNER:

Personengesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG)

Mitunternehmer sind keine Steuerschuldner, da das Halten einer Beteiligung selbst kein Gewerbe darstellt (anders: Einzelunternehmen)

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE:

- a) Gewinnanteil des Mitunternehmers gemäß Einkommensteuergesetz (§ 7 GewStG):
- erste Stufe der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung
 - zweite Stufe der einkommensteuerlichen Gewinnermittlung:
Sondervergütungen und Ergebnis gemäß Sonderbilanz werden auch für die Gewerbesteuer vollumfänglich berücksichtigt

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE:

a) Gewinnanteil des Mitunternehmers gemäß Einkommensteuergesetz (§ 7 GewStG):

- **Problem: Gewerbesteuer auf Sondervergütungen**

- ▶ Durch den Abzug der Gewerbesteuer auf der ersten Stufe (Gesamthandsbilanz) werden diejenigen Gesellschafter, die die keine Sondervergütungen bezogen haben, über die Gewinnverteilung mit der entsprechenden Gewerbesteuer belastet
→ Vertragliche Vereinbarungen auf Gesellschafterebene notwendig
- ▶ **Verletzung des Objektsteuercharakters:**
Gewerbesteuerlich ist es von Belang, ob eine Dienstleistung oder eine Nutzungsüberlassung von einem Gesellschafter erbracht wird oder nicht

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE:

- b) modifiziert um Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG)
- c) Freibetrag: 24.500 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)
- d) Abzug eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts (§ 10a GewStG)
 - siehe Arbeitsunterlage zu Teil D.II.3 dieser Vorlesung

3. BEMESSUNGSGRUNDLAGE:

e) Bemessungsgrundlage (Steuermessbetrag):

- Summe a) bis d) x Steuermesszahl 3,5 % = Steuermessbetrag
- Feststellung durch Betriebsstättenfinanzamt:
Steuermessbescheid (Grundlagenbescheid)
- gegebenenfalls Zerlegung des Steuermessbetrags auf die beteiligten heheberechtigten Gemeinden (Zerlegungsbescheid)

4. GEWERBESTEUER:

Steuermesszahl gemäß Steuermessbescheid x Hebesatz = Gewerbesteuer
(Steuerbescheid der Gemeinde = Folgebescheid)