

V. Die laufende Besteuerung von Mitunternehmerschaften

1. Betriebsvermögen einer Personengesellschaft

1.1 Handelsrechtliches Vermögen/Abgrenzung zum steuerlichen Vermögen

Handelsrecht

Es gelten die allgemeinen Grundsätze wie für alle Kaufleute. Die Personengesellschaft darf nur diejenigen Vermögensgegenstände bilanzieren, die bei wirtschaftlicher Betrachtung **Gesamthandsvermögen** (= **Gesellschaftsvermögen**) sind (§ 718 BGB).

Zum Gesamthandsvermögen gehören:

- die Beiträge der Gesellschafter (= Wirtschaftsgüter, die die Gesellschafter entsprechend einer Verpflichtung im Gesellschaftsvertrag in die Gesellschaft einbringen,
- die durch die Geschäftsführung der Gesellschaft erworbenen Gegenstände,
- was aufgrund eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstandes erworben wird.

Steuerrecht

Maßgebend für die Bilanzierung ist bei Auseinanderfallen von zivilrechtlichem und wirtschaftlichem Eigentum nicht das zivilrechtliche, sondern das **wirtschaftliche Eigentum** (§ 246 Abs. 1 S. 2 HGB, § 39 Abs. 2 AO).

Beispiel:

Eine KG erwirbt mit Kaufvertrag vom 01.10.01 ein Grundstück. Nutzungen, Lasten und Gefahr gehen laut Vertrag am 01.11.01 über. Die Eintragung im Grundbuch erfolgt erst am 10.01.02.

Lösung:

Die KG ist bereits ab 01.11.01 wirtschaftliche Eigentümerin des Grundstücks und muss es in ihrer Bilanz zum 31.12.01 ausweisen.

Gewillkürtes Gesamthandsvermögen gibt es bei einer Personengesellschaft nicht (BFH vom 20.05.1994, BFH/NV 1995, 101).

Beispiel:

Eine OHG erwirbt Wertpapiere.

Lösung:

Unabhängig von der Frage, ob die Wertpapiere beim Einzelunternehmer zum Betriebsvermögen gezogen werden können, gehören die Wertpapiere zum Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft.

Beispiel:

Eine KG ist Eigentümerin eines bebauten Grundstücks, das wie folgt genutzt wird:

- eigenbetriebliche Zwecke 20 %
- fremdbetriebliche Zwecke 30 %
- fremde Wohnzwecke 50 %

Lösung:

Das **Gebäude** besteht aus **3 Wirtschaftsgütern** (R 4.2 Abs. 4 EStR). Unabhängig von dieser (steuerlichen) Aufteilung ist das Grundstück in vollem Umfang bei der KG als Gesamthandsvermögen zu bilanzieren (R 4.2 Abs. 11 EStR).

1.2 Steuerliches „Privatvermögen“

Gesamthandsvermögen ist nicht automatisch **steuerliches Betriebsvermögen**.

Ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens kann nicht (steuerliches) Betriebsvermögen sein, wenn es **ausschließlich** oder **fast ausschließlich** der privaten Lebensführung eines, mehrerer oder aller Mitunternehmer der Gesellschaft dient.

Beispiel 1:

An der A-OHG sind B und C mit jeweils 50 % beteiligt. Im Betriebsvermögen der OHG ist ein Einfamilienhaus bilanziert, das vom Gesellschafter B nicht nur vorübergehend unentgeltlich für eigene Wohnzwecke genutzt wird.

Lösung:

Das Einfamilienhaus ist Gesamthandsvermögen der OHG, gehört jedoch nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der OHG.

Es rechnet zum notwendigen privaten Vermögen der Gesellschafter (**H 4.2 Abs. 11 < Ausnahme bei privater Nutzung > EStH**).

Der **Maßgeblichkeitsgrundsatz** der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 S. 1 EStG) wird in diesem Fall **durchbrochen**.

Beispiel 2:

Die Personengesellschaft gewährt einem Gesellschafter ein **zinsloses** und **ungesichertes Darlehen**.

Lösung:

Die **Darlehensforderung ist privatrechtlich Gesamthandsvermögen der Gesellschaft**.

Das Gesellschaftsvermögen und die sich in den Kapitalkonten manifestierenden Anteile der einzelnen Gesellschafter an ihm ändern sich somit nicht.

Steuerlich indessen **darf die Darlehensforderung nicht mehr als Betriebsvermögen erfasst werden** (BFH vom 09.05.1996, BStBl II 1996, 642).

Da sie jedoch weiterhin zum Gesamthandsvermögen gehört, stellt sie sich als **Entnahme** dar, **die allen Gesellschaftern anteilig unter Minderung ihrer Kapitalkonten zuzurechnen ist** (**H 4.3 Abs. 2–4 < Personengesellschaften > EStH**).

Wird die **Darlehensforderung uneinbringlich**, entfällt mithin nicht nur die steuerliche Berechtigung einer Teilwertabschreibung, sondern auch die Möglichkeit, dass beim Ausscheiden des Schuldners aus der Gesellschaft die verbleibenden Gesellschafter einen steuerlichen Verlust geltend machen können.

Beispiel 3:

Die AB-KG erwirbt eine Luxus-Limousine, die nur zu 6 % für betriebliche Zwecke genutzt wird. Ansonsten nutzt der Gesellschafter A das Fahrzeug zu privaten Zwecken.

Lösung:

Das Kfz wird zu weniger als 10 % für betriebliche Zwecke genutzt. Es gehört deshalb nicht zum steuerlichen Betriebsvermögen der AB-KG (R 4.2 Abs. 1 EStR, **H 4.2 Abs. 11** < **Ausnahmen bei privater Nutzung** > EStH).

Beispiel 4:

Die Z-OHG errichtet auf einem ihr gehörenden Grundstück mit Fremdfinanzierung (Bankdarlehen) ein Einfamilienhaus, das sie mit Zustimmung aller Gesellschafter langfristig an einen Gesellschafter für dessen private Wohnzwecke unentgeltlich überlässt.

Lösung:

Das Haus gehört zum privatrechtlichen Gesamthandsvermögen der OHG. Ebenso stellt das mit dem Haus zusammenhängende Bankdarlehen von Anfang an privatrechtliches Gesamthandsvermögen der OHG dar (R 4.2 Abs. 13-15 EStR).

Beachte! Der **Grund und Boden** muss aus dem steuerlichen Betriebsvermögen entnommen werden. Ein Entnahmegewinn ist allen Gesellschaftern zuzurechnen (**H 4.3 Abs. 2-4** < **Personengesellschaften** > EStH).

Fall 7:

An der AB-OHG sind A und B je zur Hälfte beteiligt.

Die OHG ist Eigentümerin eines Einfamilienhauses, das bis zum 30.06.01 an den angestellten Servicetechniker vermietet war.

Seit 01.07.01 wird das Gebäude auf Dauer unentgeltlich dem Gesellschafter A überlassen.

Am 01.07.01 betrug der Teilwert des Grund und Bodens 190.000 €, des Gebäudes 510.000 €.

Die OHG hat auszugsweise zum 31.12.01 folgende Handelsbilanz = Steuerbilanz erstellt:

Aktiva		Bilanz OHG 31.12.01 in €		Passiva	
Grund und Boden		140.000		Kapital A	280.000
Gebäude				Kapital B	280.000
Buchwert 01.01.01	440.000				
Jahres-AfA 01	<u>20.000</u>	420.000			
		560.000			560.000

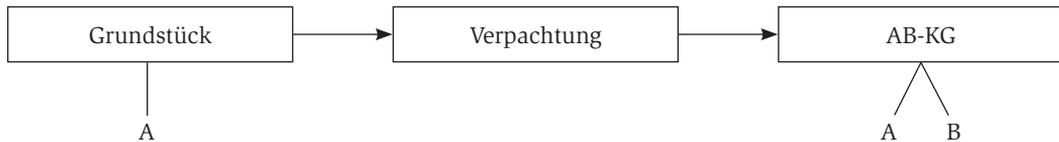
Aufgabe: Beurteilen Sie bitte die bilanzielle Behandlung nach Handels- und Steuerrecht und stellen Sie im Falle abweichender Beurteilung Lösungsvarianten dar.

1.3 Sonderbetriebsvermögen

1.3.1 Begriff des Sonderbetriebsvermögens (R 4.2 Abs. 2 EStR)

Zum **Sonderbetriebsvermögen** gehören:

- **Wirtschaftsgüter im Alleineigentum eines Gesellschafters, die dem Betrieb der Personengesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.**

Beispiel:

A ist Gesellschafter der AB-KG. Er verpachtet dieser ein in seinem Eigentum befindliches Geschäftsgrundstück.

Lösung:

Das Grundstück stellt **(notwendiges) Sonderbetriebsvermögen I** des Gesellschafters A bei der AB-KG dar.

- **Wirtschaftsgüter, die einer Bruchteilsgemeinschaft gehören, an der ein, mehrere oder alle Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind und die dem Betrieb der Gesellschaft dienen oder zu dienen bestimmt sind.**

Beispiel:

A ist Gesellschafter der AE-KG. Die KG nutzt ein Geschäftsgrundstück, das einer Erbengemeinschaft gehört, an der A mit 25 % beteiligt ist. Die anderen Miterben sind nicht an der AE-KG beteiligt.

Lösung:

Der Grundstücksanteil des Gesellschafters A stellt Sonderbetriebsvermögen bei der AE-KG dar. Die Anteile der anderen Miterben gehören zu deren Vermögen (Betriebs- oder Privatvermögen, **H 4.2 Abs. 12 < Miteigentum von Nichtgesellshaftern > EStH**).

Anmerkung:

Eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile von untergeordnetem Wert brauchen nicht als Betriebsvermögen behandelt werden. Bei Grundstücken/Grundstücksteilen gilt R 4.2 Abs. 12 i.V.m. Abs. 8 EStR und § 8 EStDV.

1.3.2 Abgrenzung des Sonderbetriebsvermögens

Beim Sonderbetriebsvermögen wird unterschieden zwischen:

- **notwendigem Sonderbetriebsvermögen** und
- **gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen**.

Das Sonderbetriebsvermögen wird außerdem **Sonderbetriebsvermögen I und II** unterteilt (H 4.2 Abs. 2 < Sonderbetriebsvermögen, ... Unterscheidung > EStH).

1.3.3 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I sind alle Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Patente, usw.),

- die im Eigentum (bei Miteigentum anteilig) des Gesellschafters stehen, aber dem

- Betrieb bzw. dem Zweck **der Personengesellschaft unmittelbar dienen**.

Dies sind i.d.R. die Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter der Gesellschaft **entgeltlich** oder **unentgeltlich** überlässt.

Die Gesellschaft muss das überlassene Wirtschaftsgut nicht für eigene Zwecke nutzen, sondern kann es auch an einen Dritten weitervermieten (**H 4.2 Abs. 12 <Notwendiges Sonderbetriebsvermögen > EStH**).

Es ist unerheblich, ob die Wirtschaftsgüter aufgrund einer **gesellschaftsvertraglichen** Regelung (Beitragspflicht) **oder** aber aufgrund eines daneben bestehenden **Miet- oder Pachtvertrages** oder anderer Rechtsverhältnisse überlassen werden.

Beispiel 1:
Der an einer OHG mit 10 % beteiligte A ist Alleineigentümer eines Kfz, das er für eine angemessene Miete von monatlich 800 € + USt an die OHG vermietet hat. Dieses Kfz wird ausschließlich von A benutzt, und zwar zu 60 % für Geschäftsreisen bei der OHG und zu 40 % für Privatfahrten.

Lösung:
Das Kfz gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters A, weil es an die OHG vermietet ist. Die Kosten für die private Nutzung stellen Privatentnahmen für A dar.

Beispiel 2:
Der Gesellschafter einer Personengesellschaft, deren Gesellschaftszweck in der Errichtung und Vermarktung von Eigentumswohnungen im Bauherrenmodell besteht, stellt ein ihm gehörendes Grundstück der Personengesellschaft für diese Zwecke zur Verfügung.

Lösung:
Das Grundstück gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Gesellschafters (H 4.2 Abs. 12 <Notwendiges Sonderbetriebsvermögen > EStH).

Nicht zum Sonder-BV gehört die **Beteiligung eines Mitunternehmers an einer anderen Mitunternehmerschaft** (BMF vom 13.05.1996, BStBl I 1996, 621); daher auch keine Abfärbung auf freiberuflich tätige Mitunternehmerschaft, wenn Mitunternehmer an anderer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt ist.

Bürgschaften des Mitunternehmers für Kreditgewährung an seine Gesellschaft können nicht in der Sonderbilanz als Rückstellung passiviert werden, denn korrespondierend hat er einen Ausgleichsanspruch gegen die KG, in der Gesellschaftsbilanz würde eine entsprechende Verbindlichkeit gegenüberstehen, die in der Gesamtbilanz zu Eigenkapital würde.

Aufwand entsteht für den Gesellschafter erst bei Beendigung oder Veräußerung des Mitunternehmeranteils (vgl. Schmidt, EStG, § 15 Rz. 524).

1.3.4 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II sind alle Wirtschaftsgüter im Eigentum des Gesellschafters, die **nicht unmittelbar** der Gesellschaft überlassen werden, jedoch der **Beteiligung des Gesellschafters** an der Gesellschaft **dienen** bzw. **diese fördern** (Stärkung und Förderung der Beteiligung).

Beispiele:
<ul style="list-style-type: none"> • Anteile der Kommanditisten einer KG an der Produktions-GmbH, deren Produkte durch die KG vertrieben werden, • Anteile des Kommanditisten einer GmbH & Co. KG an der Komplementär GmbH. <p>Die Frage, ob diese wesentliche Betriebsgrundlage i.S.d. § 20 UmwStG darstellen, ist unabhängig davon nach allgemeinen Grundsätzen zu klären (siehe Übersicht Rechtsprechung).</p>

Betriebsvermögen/Privatvermögen bei Personengesellschaften

<p>Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen)</p>	<p>Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter</p>		
<p>Grundsatz: Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz</p>	<p>Notwendiges Sonderbetriebsvermögen</p>	<p>Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen</p>	<p>Notwendiges Privatvermögen</p>
<p>Notwendiges Betriebsvermögen in der Steuerbilanz</p>	<p>Sonder-BV I Wirtschaftsgüter, die unmittelbar betrieblichen Zwecken der Gesellschaft dienen</p>	<p>Bildung möglich entsprechend den allgemeinen Voraussetzungen</p>	<p>alle übrigen Wirtschaftsgüter</p>
<p>Ausnahmen:</p> <ul style="list-style-type: none"> • fehlende betriebliche Veranlassung • Lebenshaltung der Gesellschafter • verlustbringende Wirtschaftsgüter 	<p>Sonder-BV II Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Beteiligung des Gesellschafters dienen</p>		

Sonderbetriebsvermögen im Überblick

→ **Sonderbetriebsvermögen I**

Sonderbetriebsvermögen, das der Gesellschaft dient.

→ **Sonderbetriebsvermögen II**

Sonderbetriebsvermögen, das der Beteiligung dient, insbesondere:

- Darlehen zur Anteilsfinanzierung,
- Anteile an der Komplementär-GmbH,
- bei einer GmbH & Co. KG,
- Anteile an einer Produktions-GmbH,
- bei einer Betriebsaufspaltung.