

II. Die Gründung von Personenunternehmen

1. Die Gründung einer Mitunternehmerschaft

1.1 Allgemeines

1.1.1 Zivil- und handelsrechtliche Grundlagen

Es müssen sich mindestens zwei Personen (Gesellschafter) gegenseitig durch Vertrag verpflichten (Gesellschaftsvertrag). Eine Personengesellschaft ist abhängig vom Bestand ihrer Mitglieder. Der Vertrag unterliegt keinem Formzwang. Er kann auch konkludent erfolgen. Inhalt des Gesellschaftsvertrages ist die Erreichung **eines gemeinsamen Zwecks** in der vereinbarten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.

Die grundlegende Vorschrift für Personengesellschaften findet sich in § 705 BGB für die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts als Grundform der Personengesellschaft. Andere Personengesellschaften wie die offene Handelsgesellschaft (OHG) oder die Kommanditgesellschaft (KG) basieren letztlich auf dieser Grundsatzz Regelung.

Man unterscheidet bei Personengesellschaften bzw. -gemeinschaften zwischen Außengesellschaften und Innengesellschaften.

- Bei **Außengesellschaften** sind aus den Rechtsgeschäften sämtliche Gesellschafter berechtigt und verpflichtet. Die Rechtsgeschäfte werden im Namen der Gesellschaft abgeschlossen.
- Bei **Innengesellschaften** schließt nur der tätige Gesellschafter die Rechtsgeschäfte in eigenem Namen ab.

Berechtigt und verpflichtet wird nur der tätige Gesellschafter, nicht auch der Innengesellschafter. Gesellschaftsvermögen der **Außengesellschaft** ist **gemeinschaftliches Vermögen** der Gesellschafter. Nur Außengesellschaften haben Gesamthandsvermögen (§ 718 BGB).

Bei der **Innengesellschaft** bestehen **nur schuldrechtliche Beziehungen** (z.B. § 230 HGB zur stillen Gesellschaft).

Der Innengesellschafter hat lediglich einen schuldrechtlichen Anspruch gegen den Hauptgesellschafter auf sein Auseinandersetzungsguthaben bei Beendigung der Gesellschaft.

Zu den Außengesellschaften gehören:

- die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR),
- die Offene Handelsgesellschaft (OHG),
- die Kommanditgesellschaft (KG),
- die Partnerschaftsgesellschaft (Partnerschaft),
- die Europäische wirtschaftliche Interessenvertretung (EWIV), wie OHG, H 15.8 Abs. 1 EStH.

Innengesellschaften sind:

- die Stille Gesellschaft (typisch, atypisch),
- die Unterbeteiligung (typisch, atypisch).

Kein Gesellschaftsverhältnis, sondern schuldrechtliche Verhältnisse liegen vor bei:

- einem partiarischen Darlehen,
- einem Arbeitsverhältnis,
- einer Praxisgemeinschaft, bei der lediglich Arbeit in gemeinsamen Räumen und Kostenteilung stattfindet, einheitliches Auftreten nach außen genügt nicht; es muss Mitunternehmerschaft mit **gemeinsamer Gewinnerzielungsabsicht** vorliegen (BFH vom 14.04.2005, BStBl II 2005, 752) → H 15.8 Abs. 1 „Büro ...“ EStH.

Eine besondere Stellung nimmt die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) ein. Sie kann als **Kapitalgesellschaft** angesehen werden, an deren Einkünfte mehrere beteiligt sind.

Die Komplementäre erzielen mit ihren Gewinnanteilen unmittelbar Einkünfte aus Gewerbebetrieb, soweit sie nicht auf evtl. Anteile am Grundkapital entfallen.

Es findet keine einheitliche Feststellung ihrer Gewinnanteile statt (BFH vom 29.06.1989, X R 14/88, BStBl II 1989, 881; bundeseinheitliche Auffassung der Finanzverwaltung; FG Hamburg vom 14.11.2002, V 231/99, EFG 2003, 711; FG München vom 16.01.2003, 7 K 5340/01, EFG 2003, 670; beide rkr.).

Zahlungen an den Komplementär, außerhalb der Vergütung für eingelegtes Grundkapital sind Betriebsausgaben. Die Kommanditisten (einschl. Komplementär für evtl. Aktienbesitz) haben die Rechtsstellung von Aktionären (Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG).

Übersicht Personengesellschaften

Außengesellschaften				Innengesellschaften			
OHG	KG	GbR	Partnerschaft	Stille Gesellschaft §§ 230 ff. HGB Beteiligung mit Vermögens-einlage am Handelsgeschäft einer anderen Person		Unterbeteiligung §§ 705 f. BGB, §§ 230 f. HGB Beteiligung am Anteil eines anderen an einer (Außen-)Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft	
				Typisch stille Gesellschaft	Atypisch stille Gesellschaft	Typische Unterbeteiligung	Atypische Unterbeteiligung
				Kein Auftreten nach außen; Rechtsgeschäfte werden im Namen des tätigen Gesellschafters (Einzelunternehmer oder Mitunternehmer einer Außenpersonengesellschaft) abgeschlossen. Typisch: Keine Beteiligung an stillen Reserven im Fall der Liquidation, kein Einfluss auf die Geschäftsführung. Atypisch: Beteiligung an stillen Reserven im Fall der Liquidation, Einfluss auf die Geschäftsführung.			
Auftreten nach außen als Gesellschaft. Können als solche rechtsgeschäftliche Verpflichtungen eingehen							

Verfahrensrechtliche Besonderheiten		
Typisch stille Gesellschaft/ typische Unterbeteiligung	Atypisch stille Gesellschaft	Atypisch stille Unterbeteiligung
Kein § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sondern § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG! → kein § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO Ausschüttungen sind (Sonder-)BA	§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG → §§ 180 Abs. 1 Nr. 2a, 179 Abs. 2 S. 2 AO Gewinn/Verlust des Inhabers Handelsgeschäfts + Anteil des stillen Gesellschafters	§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG → §§ 180 Abs. 1 Nr. 2a, 179 Abs. 2 S. 2 AO für Außengesellschaft → §§ 180 Abs. 1 Nr. 2a, 179 Abs. 2 S. 3 AO für Atypisch stille Unterbeteiligung

Übersicht Rechtsgrundlagen

	GbR	OHG	KG	Stille Gesellschaft
Rechtsgrundlage	§§ 705 ff. BGB	§§ 105 ff. HGB	§§ 161 ff. HGB	§§ 230 ff. HGB
Begriff	mindestens 2 Personen Vertrag: Gemeinsamer Zweck	mindestens 2 Personen Vertrag: Gemeinsamer Zweck Handelsgewerbe	mindestens 2 Personen Vertrag: Gemeinsamer Zweck Handelsgewerbe Haftungsbeschränkung	Inhaber und Stiller bilden Innengesellschaft Handelsgewerbe
Entstehung	mit Vertragsabschluss	Zeitpunkt des Geschäftsbeginns (§ 123 Abs. 2 HGB, ggf. mit Eintragung ins Handelsregister § 123 Abs. 1 HGB)	Eintragung ins Handelsregister (§ 172 HGB)	mit Vertragsabschluss
Vermögen	Gesamthandsvermögen (§§ 717–719 BGB)	Gesamthandsvermögen (§ 105 Abs. 2 HGB i.V.m. §§ 717–719 BGB)	Gesamthandsvermögen (§§ 161 Abs. 2, 105 Abs. 2 HGB i.V.m. §§ 717–719 BGB)	kein Gesellschaftsvermögen
Haftung	unmittelbar und unbeschränkt (§ 421 BGB)	unmittelbar und unbeschränkt (§§ 124, 126 HGB i.V.m. § 421 BGB)	Differenzierung zwischen Komplementär (§ 129 HGB) und Kommanditist (§§ 171, 172, 176 HGB)	Inhaber des Handelsgeschäfts
Geschäftsführung	Gemeinschaftliche Geschäftsführung (§ 709 BGB) Einstimmigkeitsprinzip § 709 Abs. 1 BGB	Einzelgeschäftsführung (§§ 114, 115–117 HGB) Einstimmigkeitsprinzip für Geschäfte über gewöhnlichen Betrieb hinaus , § 119 HGB	Kommanditisten sind von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 HGB) Abstimmung wie OHG , § 161 Abs. 2 HGB	Inhaber des Handelsgeschäfts
Vertretung	Gesamtvertretung (§ 714 BGB)	Einzelvertretung (§ 125 HGB)	Kommanditist ist zur Vertretung nicht ermächtigt (§ 170 HGB)	Inhaber des Handelsgeschäfts

	GbR	OHG	KG	Stille Gesellschaft
Gesetzliche Gewinn- und Verlustverteilung	§§ 721, 722 BGB	§ 121 HGB	§ 167 HGB	
Einlage	Geld, Sachwerte, Arbeitskraft	Geld, Sachwerte, Arbeitskraft	Geld, Sachwerte, Arbeitskraft	Geld, Sachwerte, Arbeitskraft
Firma	keine Firma	§ 6 HGB	§ 6 HGB	

Wesentliche Unterscheidungsmerkmale OHG/GbR:

OHG = Handelsgewerbe und gemeinschaftliche Firma

KG = unterscheidet sich im Wesentlichen durch die modifizierte Haftung.

Soweit im HGB etwas nicht geregelt ist, gelten die §§ 705 ff. BGB. Es besteht weitgehend Vertragsfreiheit.

1.1.2 Abgrenzung Personengesellschaften gegenüber Gemeinschaften

Im **Zivilrecht** gibt es neben den Gesellschaften auch Gemeinschaften. Gemeinschaften sind keine Personengesellschaften, weil zwingende Tatbestandsmerkmale einer Personengesellschaft fehlen.

	Bruchteils-gemeinschaft	Erbengemeinschaft	Eheliche Gütergemeinschaft
Allgemeines	Es fehlt die rechtsge- schäftliche Begründung	Zufälliger, ungewollter Zusammenschluss	Es fehlt grundsätzlich am gemeinsam verfolgten Zweck
Vermögen	Bruchteileigentum (§§ 741 ff. BGB)	Gesamthandsvermögen (§§ 2032 ff. BGB) vgl. BMF vom 14.03.2006, Steuerer- lasse Beck Nr. 1 § 7/2 Rz. 1)	Gesamthandsvermögen (§ 1416 BGB)
Anteil	Jedem Bruchteils- eigentümer steht ein quotenmäßiger Anteil grundsätzlich am Gesamteigentum zu, über den er frei verfügen kann, und der rechtlich selbständig ist	Gesamthänder hat keinen rechtlich abgrenzbaren Anteil an einzelnen Gegenständen des Gesamthandsvermögens Anteil grundsätzlich nicht übertragbar oder verpfändbar	
Stimmrecht	Mehrheitsprinzip (§§ 741, 745 Abs. 1 BGB)	Mehrheitsprinzip (§ 2038 Abs. 2 i.V.m. § 745 BGB)	Einstimmigkeitsprinzip (§§ 1421, 1450 BGB)

Wesentlich ist, dass die Gemeinschaftler durch das Innehaben eines Rechts zwar aneinander gebunden sind, aber in der Regel keinen gemeinsamen Zweck verfolgen.

Gütergemeinschaften, Bruchteils-gemeinschaften und auch Erbengemeinschaften können durch Vereinbarung eines gemeinsamen Zwecks zu einer Personengesellschaft werden.

1.2.5 Die Einkünfteerzielungsabsicht

Ebenso wie bei der gewerblichen Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (vgl. Kap. 1.1.2), ist auch bei der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG das Tatbestandsmerkmal der Einkünfteerzielungsabsicht zu erfüllen. Auch hier stellt sich damit die Frage, ob dieses Merkmal in der Form einer Überschusserzielungsabsicht (vor Umqualifizierung) oder einer Gewinnerzielungsabsicht (nach Umqualifizierung) zu prüfen ist. Nach Auffassung des BFH sind die für die vorrangige Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG maßgebenden Gründe ebenso für die gewerbliche Prägung ausschlaggebend. Folglich kommt es zuerst zu einer Umqualifizierung der Einkünfte zu solchen aus Gewerbebetrieb und ist anschließend die dann erforderliche Gewinnerzielungsabsicht in Form eines gewerblichen Totalgewinns unter Einschluss eventueller Veräußerungsgewinne zu prüfen (vgl. BFH vom 25.09.2008, IV R 80/05, BStBl II 2009, 266 [H 15.8 Abs. 6 „Einkünfteerzielungsabsicht“ EStH]). Zur Einkünfteerzielungsabsicht einer Vorratsgesellschaft vgl. BFH vom 30.10.2014, IV R 34/11, BStBl II 2015, 380 (zitiert in H 15.8 Abs. 6 „Einkünfteerzielungsabsicht“ EStH).



Merke! Die Einkünfteerzielungsabsicht wird bei der gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erst nach Umqualifizierung zu gewerblichen Einkünften i.S.e. gewerblichen Totalgewinns unter Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen ermittelt.

1.2.6 Die Rechtsfolgen

Ist eine Personengesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt, gelten sämtliche von ihr mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommenen Tätigkeiten als Gewerbebetrieb. Sie wird ertragsteuerlich behandelt wie eine tatsächlich gewerblich tätige Personengesellschaft, d.h., es liegt eine Mitunternehmer-schaft vor. Die von ihr verwirklichten Einkünftebestände, z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder Einkünfte aus Kapitalvermögen, werden zu einheitlich gewerblichen Einkünften umqualifiziert. Die zur Einkünfteerzielung eingesetzten Wirtschaftsgüter stellen folglich kein steuerliches Privatvermögen, sondern steuerliches Betriebsvermögen dar. Daraus ergibt sich die ertragsteuerliche Folge der grundsätzlich unbeschränkten Steuerverstrickung/Steuerverhaftung. Die Bildung von Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter folgt den üblichen Voraussetzungen.

Die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG treten ein, sobald alle erforderlichen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, wozu bei einer KG auch der **Eintrag der Gesellschaft** in das Handelsregister gehört. Ist eine als KG konzipierte vermögensverwaltende Gesellschaft noch nicht eingetragen, handelt es sich zivilrechtlich um eine GbR, bei der sämtliche Gesellschafter unbeschränkt für die Gesellschaftsverbindlichkeiten haften. Hat die zur Eintragung anstehende Gesellschaft auch natürliche Personen als Gesellschafter, können daher die Voraussetzungen der gewerblichen Prägung nicht erfüllt werden. Mit Eintragung in das Handelsregister entsteht die KG (vgl. § 123 Abs. 1, 2 HGB i.V.m. §§ 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB – auch bei vorherigem Beginn der Geschäfte) und können die natürlichen Personen in die Stellung beschränkt haftender Gesellschafter wechseln (vgl. BFH vom 04.02.2009, II R 41/07, BStBl II 2009, 600 für ErbStG; BFH vom 23.02.2011, I R 52/10 n.v., BFH/NV 2011, 1354 für EStG, GewStG).

Der Übergang zur Gewerblichkeit stellt eine **Betriebseröffnung** i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 6 EStG dar (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 39. Aufl., Rz. 233 zu § 15; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 19. Aufl., Rz. 142 zu § 15 EStG; Stapperfend in H/H/R, EStG, Rz. 1455 zu § 15). Einzelfallabhängig dürfte hier jedoch auch zu untersuchen sein, inwieweit z.B. bei Neugründungen durch die Einbringung von Wirtschaftsgütern tauschähnliche Vorgänge verwirklicht werden (vgl. Rogall in DStR 2004, 1243 ff.).



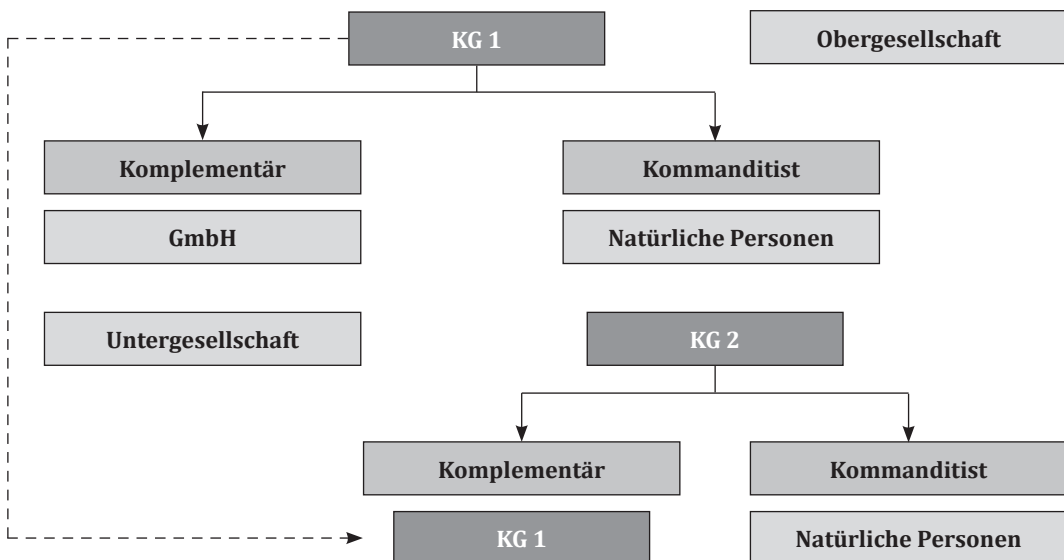
Merke! Ist eine Personengesellschaft gewerblich geprägt, unterliegt sie einkommensteuerrechtlich denselben Vorschriften wie eine originär gewerblich tätige Personengesellschaft.

Neben den einkommensteuerrechtlichen Folgen ist zu beachten, dass eine gewerbliche geprägte Personengesellschaft ein **Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 Abs. 1 GewStG** und damit gewerbsteuerpflichtig ist (vgl. H 2.1 Abs. 2 „Umfassender Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft“ 2. Anstrich GewStH).

1.2.7 Prägung durch gewerblich geprägte Personengesellschaft

Nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kommt es zur gewerblichen Prägung, wenn bei einer Personengesellschaft ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Diese Grundregel wird durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG erweitert. Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft (= Obergesellschaft) an einer anderen Personengesellschaft (= Untergesellschaft) als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt, steht die Obergesellschaft für Zwecke der Prüfung der gewerblichen Prägung auf der Ebene der Untergesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich (= **doppelstöckige gewerblich geprägte Personengesellschaft**).

Doppelstöckige gewerblich geprägte Personengesellschaft



Beispiel:

An einer vermögensverwaltenden GbR (= Untergesellschaft) sind als Gesellschafter (= Obergesellschaften) beteiligt:

- a) eine GmbH & Co. KG und
- b) eine GmbH.

Einziger persönlich haftender und zur Geschäftsführung befugter Gesellschafter der auch gewerblich tätigen GmbH & Co. KG ist eine Komplementär-GmbH.

Lösung:

Die GbR ist als Untergesellschaft zu betrachten, an der die beiden Gesellschafter (die GmbH & Co. KG und die GmbH) als Obergesellschaften beteiligt sind. Der Tätigkeit nach ist die Untergesellschaft vermögensverwaltend tätig, d.h., sie erzielt grundsätzlich Überschusseinkünfte. Da bei einer GbR sämtliche Gesellschafter Vollhafter sind, müssten für den Eintritt der gewerblichen Prägung auf der Ebene der GbR alle ihre Gesellschafter Kapitalgesellschaften sein. Die GmbH & Co. KG erfüllt dieses Kriterium zwar nicht, könnte jedoch aufgrund der Erweiterung durch § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG als selbst gewerblich geprägte Personengesellschaft für die Prüfung der gewerblichen Prägung der Untergesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln sein.

Problematisch ist dabei jedoch, dass die GmbH & Co. KG zwar die strukturellen Voraussetzungen einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erfüllt, im Gegensatz zu den in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG normierten Voraussetzungen jedoch auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und damit streng genommen nicht gewerblich geprägt ist. Der BFH legt daher die Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG entgegen des Wortlauts aus, um damit ein sinnwidriges Ergebnis abzuwenden. Auch die im Beispiel tatsächlich gewerblich tätige GmbH & Co. KG ist geeignet, die gewerbliche Prägung an die Untergesellschaft zu vermitteln, die dadurch als gewerblich geprägte Personengesellschaft einheitlich gewerbliche Einkünfte erzielt. Nach Auffassung des Gerichts ergibt es keinen Sinn, dass eine gewerblich geprägte und tatsächlich nicht gewerblich tätige GmbH & Co. KG die gewerbliche Prägung auf die Untergesellschaft vermitteln kann, wohingegen dies einer tatsächlich gewerblich tätigen GmbH & Co. KG nicht möglich sein soll (vgl. BFH vom 08.06.2000, IV R 37/99, BStBl II 2001, 162 [H 15.8 Abs. 6 „Prägung durch andere Personengesellschaften“ EStH]).

Die erweiterte Auslegung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 2 EStG durch die Rechtsprechung des BFH rechtfertigt es nicht, deswegen jegliche originär gewerblich tätige Personengesellschaft im Zusammenhang mit der gewerblichen Prägung als Kapitalgesellschaft zu behandeln. Auch die erweiterte Auslegung erfordert, dass die Obergesellschaft strukturell gewerblich geprägt ist. Bei ihr müssen die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 S. 1 EStG erfüllt sein, d.h., ihre persönlich haftenden Gesellschafter müssen Kapitalgesellschaften sein und nur diese oder andere Personen, die nicht Gesellschafter sind, dürfen zur Geschäftsführung befugt sein. Die durch die Rechtsprechung gemachte Ausnahme bezieht sich damit nur auf das Vorliegen originär gewerblicher Einkünfte, nicht hingegen auf die Grundvoraussetzungen der gewerblichen Prägung auf der Ebene der Obergesellschaft (vgl. Euhus in DStR 2011, 1350 ff.).

Beispiel:

An einer vermögensverwaltend tätigen OHG (= Untergesellschaft) sind als Gesellschafter (= Obergesellschaften) beteiligt:

- a) eine GmbH und
- b) eine andere OHG (deren Gesellschafter sind nur natürliche Personen).

Lösung:

Die Untergesellschaft ist nicht gewerblich geprägt nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da an ihr nicht nur Kapitalgesellschaften oder diesen gleichstehende gewerblich geprägte Personengesellschaften beteiligt sind. Die Obergesellschaft in der Rechtsform der OHG ist zwar originär gewerblich tätig, sie ist jedoch nicht in der Lage die Untergesellschaft gewerblich zu prägen, da ihre eigenen Gesellschafter natürliche Personen sind und sie daher strukturell nicht i.S.v. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist (vgl. FG des Saarlandes vom 18.11.2010, 1 K 2455/06, rkr., EFG 2011, 2067).

2.4.2.2 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I

Im notwendigen Sonderbetriebsvermögen 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** zu erfassen.

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 I“ EStH).

Nicht zum Sonder-BV gehört die **Beteiligung eines Mitunternehmers an einer anderen Mitunternehmerschaft** (BMF vom 13.05.1996, BStBl I 1996, 621); daher erfolgt auch keine Abfärbung auf eine freiberuflich tätige Mitunternehmerschaft, wenn ein Mitunternehmer an einer anderen 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 (BFH vom 05.06.2003, BStBl II 2003, 872; vgl. Schmidt, § 15 Rz. 524).

2.4.2.3 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II

Dazu gehören 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:

- 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.
Die Frage, ob diese wesentliche Betriebsgrundlage i.S.d. § 20 UmwStG darstellen, ist unabhängig davon nach allgemeinen Grundsätzen zu klären (siehe Übersicht Rechtsprechung).

Betriebsvermögen/Privatvermögen bei Personengesellschaften

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

Sonderbetriebsvermögen im Überblick→ **Sonderbetriebsvermögen I**

SBV, das der Gesellschaft dient.

→ **Sonderbetriebsvermögen II**

SBV, 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.

→ **Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen**

- z.B. Vermietung an Arbeitnehmer der Personengesellschaft,
- Spätere betriebliche Nutzung beabsichtigt (bspw. angrenzende Grundstücke),
- Wertpapiere.

Die Folgen dazu sind:

- Bilanzierung als SBV.
- Entnahme = steuerpflichtige Realisierung stiller Reserven.

2. Realteilung einer Mitunternehmerschaft

2.1 Realteilung nach Handelsrecht

Eine Personengesellschaft wird in der Weise aufgelöst, dass die Wirtschaftsgüter des Gesellschaftsvermögens den einzelnen Mitunternehmern entsprechend ihrem Anteil am Gesellschaftsvermögen zugewiesen werden (**Einzelübertragung**).

Die einzelnen Wirtschaftsgüter gehen dann aus dem Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) in das Eigentum der Gesellschafter über.

(Realteilung = Aufteilung des gemeinschaftlichen Betriebsvermögens zur Erfüllung des Auseinandersetzungsanspruchs der Gesellschafter.)

Bei einer Realteilung findet **keine Anwachsung** statt (§ 145 Abs. 1 HGB). Es werden vielmehr die einzelnen Vermögensgegenstände auf die Gesellschafter übertragen.

2.2 Realteilung nach Steuerrecht (BMF vom 19.12.2018, Beck § 16/3)

2.2.1 Definition der Realteilung

Das Gesetz enthält keine Definition des Begriffs der Realteilung.

Unterschieden wird in die Echte sowie die Unechte Realteilung.

Echte Realteilung

Die Realteilung erfüllte nach bisheriger Auffassung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft den Tatbestand der Betriebsaufgabe, bei der es jedoch unter den Voraussetzungen des § 16 Abs. 3 EStG nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt.

§ 16 Abs. 3 S. 2, 3 EStG geht den §§ 6 Abs. 3 und 5 EStG vor.

Betroffen sind insbesondere Personengesellschaften und Erbengemeinschaften, die einen landwirtschaftlichen oder gewerblichen Betrieb oder eine freiberufliche Praxis betreiben.

Ein Einzelunternehmen kann also nicht im Sinne der gesetzlichen Bestimmungen real geteilt werden.

Werden im Zuge einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder (neu) einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, sind die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist (§ 16 Abs. 3 Satz 2 bis 4 EStG, Tz. 15).

Die Wirtschaftsgüter gehen aus dem Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen des Realteilers über. Der Buchwertansatz (und damit eine unentgeltliche Übertragung) gilt auch für negative Wirtschaftsgüter (z.B. Übernahme von Verbindlichkeiten).

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH kann eine Realteilung auch dann vorliegen, wenn ein Mitunternehmer unter Übernahme eines Teilbetriebs aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet und die Mitunternehmerschaft von den verbliebenen Mitunternehmern fortgesetzt wird.

Vgl. Rn. 1 Erlass

Die Übertragung ist auch insoweit gewinnneutral, als dem übernommenen Teilbetrieb vor dem Ausscheiden des Gesellschafters erhebliche **liquide Mittel zugeordnet** wurden. Geld und Forderungen können als Teil des (ungeteilten) Betriebsvermögens wie andere materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter bei der Realteilung frei zugeordnet werden.

Der BFH ließ allerdings offen, ob dies auch dann gilt, wenn kurz vor dem Ausscheiden eines Gesellschafters **Einlagen geleistet oder Darlehen aufgenommen** werden, um sie dann im Rahmen der Realteilung dem Teilbetrieb des ausscheidenden Gesellschafters zuzuordnen (nach Auffassung der Finanzverwaltung wohl nicht).

Unechte Realteilung

Nach weiterer Rechtsprechung liegt eine Realteilung auch dann vor, wenn der Mitunternehmer ausscheidet und **nur Einzelwirtschaftsgüter** aus dem Gesamthandsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werden (vgl. auch Änderung bei Behandlung der Erbengemeinschaft in Beispiel 21a durch BMF vom 17.12.2018, BStBl I 2019, 11). Auch eine Übertragung in das Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Mitunternehmerschaft ist zulässig.

Vgl. Rn. 2 Erlass**Beispiel:**

A ist an der X-Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungs-GbR (X-GbR) beteiligt. A scheidet zum 31.12.19 aus, die verbleibenden fünf Gesellschafter führen die X-GbR fort. A steht ein Abfindungsguthaben i.H.v. 1 Mio. € zu (Buchwert Kapitalkonto des A: 100.000 €).

Variante a):

A übernimmt die Aktiva, Passiva sowie den Mandantenstamm der von ihm geführten Niederlassung in D. Hierbei handelt es sich unstreitig um einen Teil-betrieb (Verkehrswert 1.000.000 €).

Variante b):

A übernimmt einzelne Mandate (Verkehrswert 1.000.000 €) in eine neu gegründete Einzel-Praxis.

Lösung:**Lösung Variante a) Rn. 1, 24:**

Es liegt eine steuerbegünstigte Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor (echte Realteilung). Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist unbeachtlich (Teilbetrieb, BMF a.a.O. RdNr. 24).

Lösung Variante b) Rn. 2:

Es liegt eine steuerbegünstigte Realteilung i.S.d. § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG vor (unechte Realteilung). § 6 Abs. 5 S. 3 EStG ist nicht anzuwenden (Tz. 8 Erlass). Die Sperrfrist nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG ist zu beachten. Zur Anpassung von Unterschieden zum Kapitalkonto siehe nachfolgend.

Hinweis! Anders wäre es, wenn die OHG nur 2-gliedrig gewesen wäre (s. Rn. 1 am Ende).

Übergangsregelung in Tz. X Erlass (bei einvernehmlichen Antrag aller Mitunternehmer kann die bisherige Ansicht beibehalten werden).

Keine Realteilung

Beim Ausscheiden aus einer Mitunternehmerschaft gegen Erhalt einer Abfindung ist steuerlich eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils an die verbleibenden Mitunternehmer anzunehmen (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; BFH-Urteil vom 09.07.2015, IV R 19/12, BStBl II 2015, 954).

Überführt der ausscheidende Mitunternehmer die mitgenommenen Wirtschaftsgüter vollständig in das Privatvermögen, erzielt er insoweit einen Veräußerungsgewinn.

Bloße Überführungen sind nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zu beurteilen.

Vgl. Rn. 2 Erlass

Das **Ausscheiden gegen Abfindung** im Wege der Anwachsung bei den verbleibenden gegen Entgelt ist kein Fall der Realteilung.

Vgl. Rn. 3 Erlass

Abgrenzung zur Veräußerung des Gewerbebetriebs einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter

Der BFH kam im Urteil vom 20.02.2003, BStBl II 2003, 700 zu dem Ergebnis, dass steuerlich auch eine Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs durch die Personengesellschaft an ihren Gesellschafter vorliegen kann.

Im Urteilsfall handelte es sich um zwei personenidentische Gesellschaften mit jeweils hälftiger Beteiligung der Gesellschafter. Eine dieser Personengesellschaften wurde in beiderseitigen Einvernehmen aufgehoben und gleichzeitig der Betrieb dieser Personengesellschaft „unter Aufdeckung der stillen Reserven“ an den ehemaligen Gesellschafter veräußert.

Die **handelsrechtliche Selbständigkeit einer Personengesellschaft** führe dazu, dass schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern möglich sind und insbesondere auch Veräußerungsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern in Bezug auf einzelne Wirtschaftsgüter wie Veräußerungsgeschäfte unter Fremden behandelt werden, sofern sie den Anforderungen eines Veräußerungsgeschäfts unter Fremden entsprechen, zum Beispiel Kaufverträge über einzelne Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern sowie umgekehrt.

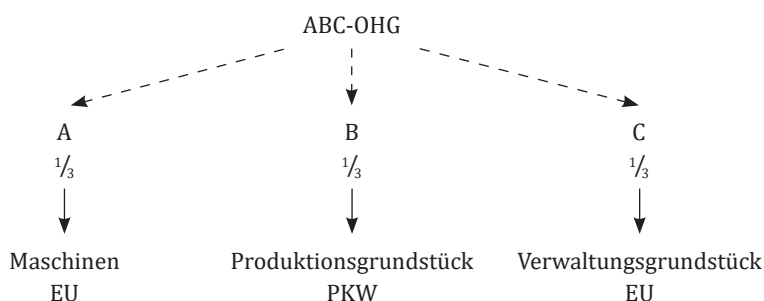
2.2.2 Steuerliche Grundsätze

Alle bei der Realteilung zugewiesenen Wirtschaftsgüter sind zwingend mit dem Buchwert anzusetzen, wenn sie in ein Betriebsvermögen überführt werden und die Besteuerung der **stillen Reserven** sichergestellt ist.

Bei der echten Realteilung ins Privatvermögen überführte Wirtschaftsgüter führen zur Entnahme der Gemeinschaft (Rn. 9).

Beispiel 1:

An der ABC-OHG sind A, B und C zu jeweils $\frac{1}{3}$ beteiligt. Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der OHG gehören ein Produktionsgrundstück, ein Verwaltungsgebäude und der Maschinenpark. Anlässlich der Beendigung der OHG erhält A den Maschinenpark, mit dem er die Produktion als Einzelunternehmen fortführt. B erhält das Produktionsgrundstück und den Betriebs-Pkw, mit denen er einen neuen Betrieb eröffnet. C erhält das Verwaltungsgrundstück, das er in ein ihm gehörendes Einzelunternehmen überträgt. Es liegen keine Teilbetriebe vor.

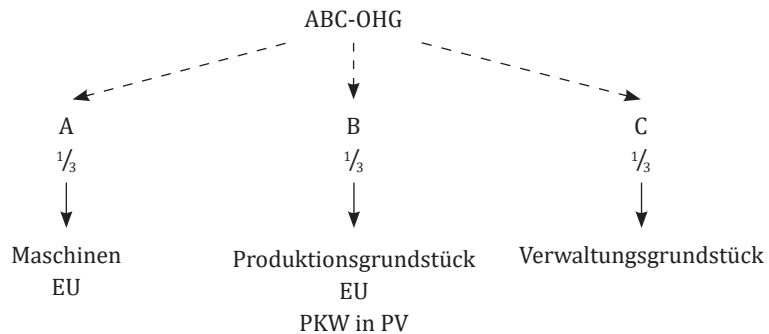


Lösung: echte Betriebsaufspaltung

Da A, B und C die ihnen zugewiesenen Wirtschaftsgüter weiterhin als Betriebsvermögen nutzen, haben sie für die erhaltenen Wirtschaftsgüter die Buchwerte fortzuführen (technische Abwicklung siehe später).

Abwandlung 1:

Wie vor, B überführt den Pkw ins PV.

**Lösung: echte Realteilung**

Fortführung der Buchwerte. Entnahme des Pkw durch Realteilungsgemeinschaft (Rn. 9).

Abwandlung 2:

Wie Grundfall.

A und C führen die OHG fort. B scheidet aus und erhält das Produktionsgrundstück und den Pkw. Das Grundstück übernimmt B in sein Einzelunternehmen, den Pkw ins Privatvermögen.

