

15. Besteuerung der Mitunternehmer

15.1 Einführung

Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer anderen Gesellschaft (z.B. GbR oder atypisch stille Gesellschaft), bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**“ und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**“ unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 EStH „Mitunternehmerschaft“). Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

Beispiel:

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. C wurde nur deshalb als Kommanditist in die KG aufgenommen, weil er in der Branche einen guten Namen hat und über zahlreiche Kontakte verfügt. C bekommt dafür, dass er seinen Namen zur Verfügung stellt, eine feste Vergütung i.H.v. 10.000 € p.a. Am Gewinn/Verlust und an den stillen Reserven ist C nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag hat sich C verpflichtet, auf die Geschäftsführung der KG keinen Einfluss zu nehmen.

Lösung:

Da das Recht der Handelsgesellschaften weitgehend disponibel ist, ist eine derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, aber rechtlich zulässig. Demgegenüber steht das Steuerrecht. Da C weder ein Mitunternehmerrisiko trägt, noch die Möglichkeit hat, Mitunternehmerinitiative auszuüben, ist er kein Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit wird er nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnverteilung aufgenommen. Je nach vertraglicher Gestaltung muss er die 10.000 € als Arbeitnehmer-Einkünfte (§ 19 EStG), als freiberufliche Einkünfte (§ 18 EStG) oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) versteuern.

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 EStH „Verdeckte Mitunternehmerschaft“).

Beispiel:

Ein Bäckermeister musste für seinen Handwerksbetrieb Insolvenz anmelden. Er gründet eine neue Bäckerei in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Einziger Kommanditist ist die Ehefrau des Bäckermeisters. Komplementärin ist die Verwaltungs-GmbH (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66). Der Bäckermeister wird von der GmbH & Co. KG als Geschäftsführer angestellt. Nach außen – insbesondere gegenüber den Kunden und Arbeitnehmern – tritt ausschließlich der Bäckermeister auf. Er bekommt ein gewinnabhängiges Gehalt, das den Großteil des Gewinnes „absaugt“.

Lösung:

Zu Recht hat der BFH a.a.O. den Bäckermeister als Mitunternehmer behandelt, obwohl er formal nicht Gesellschafter der GmbH & Co. KG war. Als Geschäftsführer und Branchenkenner übte er maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft aus, zumal der Betrieb der GmbH & Co. KG weitgehend identisch mit seinem früheren Handwerksbetrieb war. Über sein gewinnabhängiges Gehalt stand ihm ein Großteil des unternehmerischen Erfolgs der Gesellschaft zur Verfügung. Die Folge war, dass das Gehalt nicht unter die Vorschrift des § 19 EStG fiel, sondern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern war.

15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15. 8 Abs. 1 „Allgemeines“ EStH).

Mitunternehmerrisiko trägt **im Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko“). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15. 8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative“). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach § 164 HGB von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach § 166 HGB bzw. den Gesellschafter einer GbR nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

Die **Bestimmung der Mitunternehmerschaft** kann nicht schematisch erfolgen. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. So kann eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen aber auf jeden Fall – zumindest in Ansätzen – vorhanden sein.

Beispiel:

A ist Komplementär der A-KG. Er erhält 5 % des Gewinns, am Verlust ist er nur bis maximal 50.000 €, an den stillen Reserven ist er überhaupt nicht beteiligt. A ist weder Geschäftsführer noch hat er irgendwelche Möglichkeiten, die Geschicke der Gesellschaft zu lenken.

Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko ist nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (ständige Rechtsprechung; vgl. BFH vom 25.4.2006, VIII R 74/03, BStBl II 2006, 595).

15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmer-**

schaft angenommen (vgl. H 15. 8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft“ EStH). Die verdeckte Mitunternehmerschaft stellt einen absoluten Einzelfall dar. Insbesondere kann aus einzelnen Verträgen (Miete, Darlehen, Arbeitsvertrag u.ä.) nicht auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft geschlossen werden.

Beispiel:

G ist Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG. Die Höhe seines Gehalts ist vom Gewinn abhängig. Die Gesellschafter der KG überlassen sämtliche geschäftlichen Entscheidungen dem G.

Lösung:

G hat aufgrund der gewinnabhängigen Bezüge unbestreitbar ein großes Interesse am Erfolg der GmbH & Co. KG. Er hat auch ohne Zweifel weitgehende Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Dennoch handelt es sich um typische Rechte, die einem angestellten Geschäftsführer zustehen. Für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft wären weitere Faktoren, die über den bloßen Arbeitsvertrag hinausgehen erforderlich.

Ein derartiger Faktor, der zu einer ausnahmsweisen Mitunternehmerschaft führen kann ist z.B. ein Arbeitslohn, der seiner Höhe nach faktisch zu einer „Absaugung“ des gesamten Gewinns führt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft kann z.B. auch dann gegeben sein, wenn ein Nicht-Gesellschafter als Einziger über Branchenkenntnisse verfügt und sich faktisch als „Herr des Unternehmens“ verhält (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66).

15.4 Familiengesellschaften

Die Tatsache, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft Familienangehörige sind, hat grundsätzlich keine negativen oder positiven Rechtsfolgen. Angehörige – insbesondere Ehegatten – dürfen nach Art. 6 GG nicht schlechter behandelt werden als fremde Dritte.

Beispiel:

Ein Vater ist zusammen mit seinen beiden volljährigen Kindern paritätisch an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Da der Vater das Unternehmen gegründet hat und über ein besonderes Fachwissen verfügt, steht ihm nach dem Gesellschaftsvertrag 75 % des Gewinns zu; der Restgewinn ist auf die beiden Kinder zu je 1/2 zu verteilen.

Lösung:

Eine derartige Gestaltung findet sich häufig auch unter fremden Dritten. Die disquotale Gewinnverteilung ist bei einer Personengesellschaft zumindest insoweit anzuerkennen, als sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen basiert. Dies ist hier sicher der Fall. Damit ist die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung auch in der Familiengesellschaft zu berücksichtigen.

Insbesondere bei **Familiengesellschaften** besteht immer die Gefahr, dass private Motive die gesellschaftsrechtliche Gestaltung beeinflussen. Daher müssen Gesellschaftsverträge, die von Familienangehörigen geschlossen werden, grundsätzlich einem Drittvergleich standhalten können (vgl. H 15. 9 Abs. 1 EStH ff.). So ist z.B. eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet ist, bis die Unterhaltspflicht endet. Schädlich wäre es z.B. auch, wenn ein Familienmitglied jederzeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden könnte und dabei keinen Ersatz für die stillen Reserven erhielte. Ebenfalls keine Mitunternehmerschaft wäre z.B. dann gegeben, wenn ein Gesellschaftsvertrag ein Familienmitglied von der Wahrnehmung seiner Gesellschafterrechte völlig ausschließen würde.

Werden **minderjährige Kinder an einer Personengesellschaft beteiligt**, so müssen insbesondere die zivilrechtlichen Voraussetzungen beachtet werden (vgl. R 15. 9 Abs. 2 EStR). So dürfen die Eltern beim Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht als Vertreter des Kindes auftreten, wenn sie selbst Gesellschafter sind (vgl. § 181 BGB). Es bedarf in diesem Fall der Einschaltung eines sog. **Ergänzungspflegers** (§ 1909 BGB).

Zusätzlich muss der **Gesellschaftsvertrag** nach §§ 1643, 1822 BGB vom Vormundschaftsgericht (Amtsgericht) genehmigt werden.

15.5 Atypisch stille Gesellschaft

Das Handelsrecht kennt in § 230 HGB nur eine Form der stillen Gesellschaft. Danach geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Die Einlage des stillen Gesellschafters ist als Fremdkapital auszuweisen. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts. Diese Grundsätze gelten über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) auch für die Handelsbilanz – unabhängig davon, ob nach den steuerrechtlichen Grundsätzen eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt.

Eine **atypisch stille Beteiligung** liegt vor (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „... und einer anderen Gesellschaft...“), wenn der stille Gesellschafter ein Mitunternehmerisiko trägt und eine gewisse Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Hierzu gelten die allgemeinen Grundsätze. Die atypisch stille Gesellschaft ist häufig nur schwer von der verdeckten Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Bei **Hingabe von Geld** ist in der Regel eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen (vgl. § 230 HGB). Letztlich kann die Unterscheidung in der Regel offenbleiben, da die Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute gleich sind.

Beispiel:

A betreibt eine Gaststätte. B gewährt A ein Darlehen über 200.000 €, mit dem A den Erwerb der Gaststätte finanziert. B erhält keinen festen Zins. Der Zinssatz orientiert sich jeweils am Gewinn des Vorjahres. Im Falle eines Verlustes erhält B keine Vergütung. Im „Darlehensvertrag“ erhält B weitreichende Befugnisse, um auf die Geschäftsführung einwirken zu können. Außerdem kann B jederzeit Einsicht in die Bücher nehmen.

Lösung:

Aufgrund dieser – sicherlich ungewöhnlichen Vereinbarung – erhält B Rechte, die zum Teil weitreichender sind, als die eines Kommanditisten. Lediglich an den stillen Reserven ist B nicht beteiligt. Daher liegt hier eine atypisch stille Beteiligung vor. Dies hat z.B. zur Folge, dass die Zinseinnahmen bei B als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind (keine Abgeltungsteuer – Gewerbesteuerpflicht).

Die atypisch stille Beteiligung ist grundsätzlich an Einzelunternehmen sowie an allen Gesellschaftsformen möglich.

So wird z.B. häufig eine atypisch stille Beteiligung an einer GmbH vereinbart (**GmbH & atypisch Still**). Mithilfe dieser Rechtskonstruktion können z.B. Verluste aus einer GmbH in die Rechtssphäre des Gesellschafters transferiert werden. Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem Sonderbetriebsvermögen II, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (BFH 15.10.1998, IV R 18/98, BStBl II 1999, 286).

15.6 Unterbeteiligungen

Es ist auch denkbar, dass ein Mitunternehmer an seinem Gesellschaftsanteil weitere Personen beteiligt und diesen die Rechte eines Mitunternehmers an seinen Anteil einräumt. Derartige Gestaltungen werden

z.B. gewählt, um Kinder an einem Gesellschaftsanteil zu beteiligen, ohne dass dies nach außen hin sichtbar wird. Nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gelten derartige Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft, an der sie mittelbar beteiligt sind. Dies hat z.B. Bedeutung, wenn der Unterbeteiligte als Arbeitnehmer an der Obergesellschaft beteiligt ist. Sein Arbeitslohn wird durch die Unterbeteiligung zu Sonderbetriebseinnahmen in der Obergesellschaft.

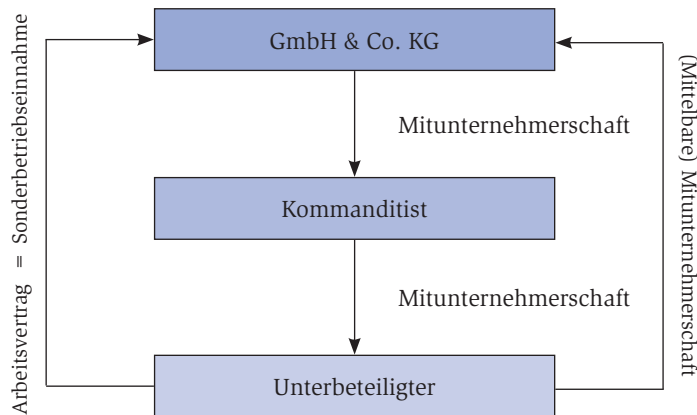


Abb. 2: Unterbeteiligungen

15.7 Doppelstöckige Personengesellschaft

Da nach §§ 124, 161 HGB eine Personengesellschaft partiell rechtsfähig ist, kann sie sich auch als Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligen. Man spricht in diesem Fall von einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Auch für die doppelstöckige Personengesellschaft gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

15.8 Gewinnverteilung

Es gibt einkommensteuerlich keinen Gewinn der Personengesellschaft. Den Gewinn erzielt jeder einzelne Mitunternehmer im Verhältnis seiner Teilhabe am Betriebsergebnis (vgl. Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einem Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung beliebig regeln. Sie sind nicht an die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote gebunden. Die §§ 167, 120 HGB sind nur für den Fall anzuwenden, dass keine andere Vereinbarung getroffen wurde. Diese Möglichkeit der freien Gewinnverteilung stellt einen großen Vorteil der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft dar. Bei Letzterer muss die Dividende grundsätzlich entsprechend der Beteiligung am Stammkapital ausgeschüttet werden.

Es ist so möglich, einem Mitunternehmer z.B. einen höheren Gewinnanteil zuzuweisen, um damit ein besonderes Fachwissen, besondere Beziehungen oder eine langdauernde Gesellschafterstellung zu honorieren.

Beispiel:

Rechtsanwalt R hat vor Jahrzehnten eine Rechtsanwaltskanzlei gegründet. Er nimmt die junge Rechtsanwältin N, die schon seit einigen Jahren als Angestellte beschäftigt ist in die Kanzlei auf. N muss hierfür keine Einstandszahlung leisten. Obwohl an der neuen GbR R und N zu je 50 % beteiligt sind, einigen sie sich darauf, dass R die nächsten fünf Jahre 80 % und N 20 % des Gewinns erhalten sollen.

Lösung:

Diese Gestaltung wird unter Freiberuflern gerne gewählt, um die Entstehung eines Veräußerungsgewinns nach den §§ 18 Abs. 3, 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu vermeiden. Die von den Gesellschaftsanteilen abweichende Gewinnverteilung ist steuerlich anzuerkennen.

Der **Gewinn der Mitunternehmerschaft** ist nach §§ 179 ff. AO jeweils zum Ende des Wirtschaftsjahres einheitlich und gesondert festzustellen.

Bei **Familiengesellschaften** bestehen besonders strenge Regeln bezüglich der Gewinnverteilung (vgl. R 15. 9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann nicht zu beanstanden, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt. Ist eine Gewinnverteilung nach den vorstehenden Grundsätzen unangemessen, so ist die Besteuerung so vorzunehmen, als ob eine angemessene Gewinnverteilung getroffen worden wäre. Die 15 %-Grenze gilt für alle nicht im Betrieb mitarbeitenden nahen Familienangehörigen; also nicht nur für minderjährige Kinder.

Beispiel:

An der Familien-KG ist die Mutter als Komplementärin und das Kind K als Kommanditist beteiligt. Die KG erzielt durchschnittlich einen Gewinn i.H.v. 500.000 €. Der Wert des Mitunternehmeranteils von K beträgt 20.000 €. Nach der Gewinnverteilungsabrede soll K 30 % des Gewinns erhalten. Im Veranlagungszeitraum 2011 erzielt die KG ausnahmsweise einen Gewinn i.H.v. 680.000 €.

Lösung:

Es bestehen keine Anhaltspunkte dafür, die Mitunternehmerschaft des K zu verneinen. Allerdings ist zu prüfen, ob die Gewinnverteilung unter den Familienangehörigen angemessen ist. 30 % des durchschnittlich zu erwartenden Gewinns sind 150.000 €. Bezogen auf den Wert des Mitunternehmeranteils bedeutet dies eine Verzinsung von $(150.000 \text{ €} / 20.000 \text{ €} \times 100 =) 750 \%$. Damit ist die Gewinnverteilungsabrede nach der Rechtsprechung als unangemessen zu beurteilen. Die getroffene Vereinbarung ist durch eine angemessene Gewinnverteilung zu ersetzen. Eine 15 %ige Verzinsung des Gesellschaftsanteils ergibt einen Wert von $(20.000 \text{ €} \times 15 \% =) 3.000 \text{ €}$. Bezogen auf den durchschnittlich zu erwartenden Gewinn ist ein Gewinnverteilungsschlüssel von $(3.000 \text{ €} / 500.000 \text{ €} \times 100 =) 0,6 \%$ angemessen. Unter Zugrundelegung dieses Schlüssels beträgt der angemessene Gewinnanteil in 2011 $(680.000 \text{ €} \times 0,6 \% =) 4.080 \text{ €}$.

Ein besonderes Problem entsteht dadurch, dass K zivilrechtlich (nicht steuerrechtlich) Anspruch auf 30 % des Gewinns (in 2011: 204.000 €) hat. Die Differenz zwischen der zivilrechtlichen und der steuerrechtlich zulässigen Gewinnverteilung (hier: $204.000 \text{ €} - 4.080 \text{ €} =) 199.920 \text{ €}$ ist von der Mutter zu versteuern und als Entnahme mit anschließender Schenkung an K zu behandeln.

Ein als angemessen anerkannter Gewinnverteilungsschlüssel kann so lange bestehen bleiben, bis sich die Verhältnisse in der Personengesellschaft wesentlich ändern (z.B. Beitritt weiterer Gesellschafter, erhebliche Veränderungen des Gewinns, Eintritt des Familienmitglieds als Arbeitnehmer u.ä.).

15.9 Sonderbetriebsvermögen

Wie die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zeigt, soll die gesamte Sphäre des Mitunternehmers dem gewerblichen Bereich zugerechnet werden. Um zu vermeiden, dass ein Mitunternehmer Vermögen aus der Gesamthand in sein Privatvermögen auslagert, wurde die Rechtsfigur des Sonderbetriebsvermögens geschaffen. Der **Begriff des Sonderbetriebsvermögens** ist rein steuerrechtlicher Natur und existiert z.B. im Handels- und Gesellschaftsrecht nicht.

Zum Sonderbetriebsvermögen rechnen alle Wirtschaftsgüter, die im Eigentum des Mitunternehmers stehen und dem Betrieb der Personengesellschaft ausschließlich und unmittelbar dienen (vgl. R 4. 2 Abs. 12 EStR). Hierunter fallen insbesondere Grundstücke und Gebäude, die der Gesellschafter an die Gesellschaft vermietet. Dieses Sonderbetriebsvermögen wird auch als Sonderbetriebsvermögen I bezeichnet, ohne dass an diese Bezeichnung besondere Rechtsfolgen geknüpft sind.

Sonderbetriebsvermögen sind aber auch die Wirtschaftsgüter, die der Stärkung der Unternehmerstellung des Gesellschafters dienen (sog. **Sonderbetriebsvermögen II**). Die Rechtsprechung hat hierzu in der Vergangenheit bestimmte Fallgruppen erarbeitet. So muss der Gesellschafter z.B. im Falle einer Betriebsaufspaltung die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft im Sonderbetriebsvermögen aktivieren. Ebenfalls aktivierungspflichtig sind die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH im Rahmen einer GmbH & Co. KG (vgl. H 4. 2 Abs. 2 EStH „Anteile an Kapitalgesellschaften – Einzelfälle“).

Zum **negativen Sonderbetriebsvermögen** gehören z.B. Darlehen, die der Mitunternehmer aufgenommen hat, um die Gründung oder den Erwerb eines Mitunternehmeranteils zu finanzieren.

Sonderbetriebsvermögen kommt sowohl als notwendiges Sonderbetriebsvermögen (z.B. Vermietung eines Bürogebäudes an die GmbH & Co. KG) als auch als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen (z.B. Aktivierung von Wertpapieren zur Verstärkung der Kapitalbasis) vor.

Neben der sog. **Gesamthandsbilanz** hat die Personengesellschaft – soweit erforderlich – für jeden einzelnen Mitunternehmer zusätzlich eine Sonderbilanz zu erstellen. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG besteht aus dem Anteil am **Gesamthandsgewinn** und dem Ergebnis der Sonderbilanz (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 „EStG ... und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft... für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat...“).

Als **Sonderbetriebseinnahmen** sind insbesondere die Beträge zu erfassen, die der Mitunternehmer als Vergütung für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft erhält. Darunter fällt insbesondere der Arbeitslohn, den ein Mitunternehmer erhält, wenn er in der Mitunternehmerschaft angestellt ist. Dabei ist zu beachten, dass nach den Grundsätzen des § 124 HGB die Personengesellschaft Verträge mit ihren Gesellschaftern schließen kann. Für den Gesellschafter und die Gesellschaft ist es grundsätzlich negativ, wenn sein Arbeitslohn als Sonderbetriebseinnahme erfasst wird. Zum einen sind Sonderbetriebseinnahmen – als Teil des Gewinns der Mitunternehmerschaft – gewerbesteuerpflichtig. Zum anderen gehen dem Gesellschafter zahlreiche Vorteile verloren, die einem Arbeitnehmer zustehen (an vorderster Stelle sei hier die Vorschrift des § 3 Nr. 62 EStG genannt, wonach die **Arbeitgeberanteile zur gesetzlichen Sozialversicherung** steuerfreien Arbeitslohn darstellen).

Übungsfall:

An der A-KG sind folgende Gesellschafter beteiligt:

1. A ist mit 10 % als Komplementär beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass A zwar die Geschäfte führt, aber den Weisungen der Gesellschafter B bis E zu folgen hat. A steht zwar ein Anteil am Gewinn zu, er ist aber nicht am Verlust beteiligt. Sollte er auf eigenen Wunsch ausscheiden, erhält er nur den Buchwert seiner Beteiligung. Sollte A als Komplementär von Dritten in Anspruch genommen werden, erklären sich die übrigen Gesellschafter bereit, ihn im Innenverhältnis freizustellen.
2. B ist als Kommanditist im Handelsregister eingetragen. Er hat eine Einlage von 1 Mio. € geleistet. Entsprechend seiner Einlage ist er mit 25 % am Gewinn und Verlust und an den stillen Reserven beteiligt. An den Entscheidungen der Geschäftsführung ist B nicht beteiligt. Er hat auch kein Recht, die Beschlüsse der Geschäftsführung zu kritisieren. Er hat lediglich das Recht, in den Geschäftsräumen der KG die Bücher einzusehen und Auskunft einzufordern.