
BBA-Spezialisierungsmodul
Steuergestaltung durch Rechtsformwahl

Besteuerung von Mitunternehmerschaften

- A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften**
- B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft**
- C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung**
- D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften**
- E. Überführung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften**

A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften

Begriff „Mitunternehmerschaft“:

- Personengesellschaften, die (als solche) Einkünfte in den Gewinneinkunftsarten erzielen (Abgrenzung Gemeinschaftspraxis: Ja gegen Praxisgemeinschaft: Nein).
- Grundnorm: § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Verweis auf § 18 Abs. 4 EStG bzw. § 13 Abs. 7 EStG (dann: steuerliches Betriebsvermögen)
- Abgrenzung: Vermögensverwaltende Personengesellschaften (Einkünfte insb. nach § 21 EStG bzw. § 20 EStG) stellen keine Mitunternehmerschaften dar (dann: steuerliches Privatvermögen).
- Mitunternehmerschaft = Zusammenschluss von (Mit-)unternehmern, d.h. die Mitunternehmer als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft sollen so besteuert wären als wären diese Einzelunternehmer
 - ...
 - ...
 - ...

A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften

Begriff „Mitunternehmerschaft“:

- Gewerbliche Einkünfte können erzielt werden aufgrund ...
 - **Gewerblicher Tätigkeit** (§ 15 Abs. 2 EStG: 7 Kriterien);
 - **Gewerblicher Infektion** (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) bei einer nur teilweisen (nicht ganz unerheblichen) gewerblichen Tätigkeit innerhalb einer Personengesellschaft oder der Beteiligung an einer weiteren Mitunternehmerschaft;
 - **Gewerblicher Prägung** (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), falls
 - nur Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter der Personengesellschaft sind und
 - nur diese (oder fremde Dritte, problematisch wg. Gebot der Selbstorganschaft) zur Geschäftsführung berufen sind.
 - Klassisches Beispiel: Typische GmbH & Co. KG
 - Personengesellschaften können daher geprägt und „entprägt“ werden (je nach steuerlicher Gestaltung)

A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften

Begriff „Mitunternehmer“:

- Damit ein Gesellschafter einer Personengesellschaft auch „Mitunternehmer“ ist (und damit Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erzielt) müssen zwei Voraussetzungen vorliegen ...

- **Mitunternehmerrisiko**

Wenigstens die Gewinnchancen und das (beschränkte) Verlustrisiko eines Kommanditisten (§ 171 Abs. 1 HGB)

- **Mitunternehmerinitiative**

Wenigstens die Kontroll- und Widerspruchsrechte eines Kommanditisten (§§ 164, 160 HGB)

Untergrenze des Mitunternehmers ist daher idR. das gesetzliche Leitbild eines Kommanditisten (nicht gegeben z.B. bei Haftungs-freistellung im Innenverhältnis oder Zurückbehaltung von Stimmrechten bei vorweggenommener Erbfolge).

A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften

Begriff „Mitunternehmer“:

- Um Gestaltungen zur Vermeidung einer Mitunternehmerstellungen zu verhindern, gilt gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG der mittelbar über eine oder mehrere Mitunternehmerschaften beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer der Mitunternehmerschaft, an der er mittelbar beteiligt ist (Transparenzprinzip).
- Die „Zwischenschaltung“ einer Kapitalgesellschaft verhindert dagegen die mittelbare Stellung als Mitunternehmer (Trennungsprinzip).

A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften

Beispiele für Mitunternehmerschaften:

- **GbR** (§ 705 ff. BGB), sofern gewerblich tätig (nicht zwingend, da grds. keine Handelsgesellschaft).
- **OHG** (§ 105 ff. HGB), sofern gewerblich tätig (nicht zwingend wegen § 105 Abs. 2 HGB);
- **KG** (§ 161 ff. HGB, inkl. **GmbH & Co. KG**), sofern gewerblich tätig (nicht zwingend wegen § 161 Abs. 2 HGB);
- **Atypisch stille Gesellschaft** (in Abweichung zu §§ 230 ff. HGB ist hierbei der stille Gesellschafter auch an den stillen Reserven bzw. an einem Geschäfts- und Firmenwert des Handelsgewerbes beteiligt oder er hat einen erheblichen Einfluss auf die Geschäftsführung);
- **Atypisch stille Unterbeteiligung** (hierbei erfolgt keine stille Beteiligung an einem Handelsgewerbe, sondern an einer Beteiligung eines Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft mit einer Beteiligung an den stillen Reserven der Beteiligung).

- A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften
- B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft**
- C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung
- D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften
- E. Überführung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

- Die steuerliche Gewinnermittlung basiert grds. auf einem Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG, § 5 Abs. 1 EStG).
- Somit ist die Frage, welche Vermögensgegenstände und Schulden (bzw. steuerlich: positiven und negativen Wirtschaftsgüter) in den Betriebsvermögensvergleich einbezogen werden, entscheidend für die Höhe des Gewinns einer Mitunternehmerschaft.
- Das Betriebsvermögen (und damit auch die Gewinnermittlung) einer Mitunternehmerschaft ist deutlich komplexer als im Fall eines Einzelunternehmens bzw. einer Kapitalgesellschaft.
- Es werden grds. drei Bereiche unterschieden:
 - **Gesamthandsvermögen der Gesamthandsbilanz**
 - **Sonderbetriebsvermögen der Sonderbilanzen**
 - **Ergänzungsbilanzen**

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Gesamthandsvermögen (vgl. zur Bedeutung § 718 BGB)

- Alle Wirtschaftsgüter, die der Mitunternehmerschaft nach den Gesichtspunkten des
 - **juristischen** (sachenrechtliche Vorschriften des BGB, keine juristische Person, aber beachte §§ 124, 161 Abs. 2 HGB) oder
 - **wirtschaftlichen** (z.B. § 39 Abs. 2 AO, Leasing)

Eigentums zuzurechen sind und betrieblich genutzt werden.

- Hierbei ist nur **notwendiges** (kein gewillkürtes) **Betriebsvermögen** in der Gesamthandsbilanz (wichtig z.B. in der Praxis bei PKW) möglich.
- I.d.R. ist die (steuerliche) Gesamthandsbilanz mit der Handelsbilanz der Personenhandelsgesellschaft hinsichtlich der Vermögenszuordnung identisch (mögliche Abweichungen z.B. bei fehlender betrieblicher Nutzung einzelner Vermögensgegenstände).
- Beachte aber umfangreiche Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz im Bereich der Bilanzansatz- und Bewertungsvorschriften zwischen HGB und EStG.

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- Um die (gesetzlich gewollte) Identität der Besteuerungsfolgen zwischen Einzel- und Mitunternehmern zu erreichen, müssen Wirtschaftsgüter auch dann in den Betriebsvermögensvergleich der Mitunternehmerschaft einbezogen werden, wenn diese der Personengesellschaft nicht juristisch oder wirtschaftlich zugerechnet werden können (also kein Gesamthandsvermögen) darstellen, sondern im Eigentum des Gesellschafters stehen (Sonderbetriebsvermögen).
- Letztlich entscheidet also nicht die Zurechnung von Wirtschaftsgütern, sondern deren betriebliche Nutzung im Rahmen der Gewinnerzielung der Mitunternehmerschaft.
- Die Buchführungspflicht hinsichtlich der Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögen (bzw. hinsichtlich der Sonderbetriebs-einnahmen und –ausgaben) liegt bei der Personengesellschaft, nicht bei dem Gesellschafter (Praxis: Problematik der Erfassung insb. der Sonderbetriebsausgaben).

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- Sonderbetriebsvermögen kann immer nur von (mittelbaren) Gesellschaftern der Personengesellschaft unterhalten werden, daher z.B. Aufgabe von Sonderbetriebsvermögen bei Aufgabe der Gesellschafterstellung durch Verkauf der Beteiligung (ggf. Entnahme in das Privatvermögen zum Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).
- Die Gewinnermittlungstechnik im Sonderbetriebsvermögen (Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 4 Abs. 3 EStG) orientiert sich dabei immer an der Gewinnermittlungstechnik im Gesamthandsbereich.
- Da Sonderbilanzen rein steuerlich geführt werden, fehlt eine handelsrechtliche Entsprechung (insoweit auch keine Anwendung des Maßgeblichkeitsprinzips im Sonderbetriebsvermögen).

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- IdR. erfolgt Unterscheidung zwischen
 - **Sonderbetriebsvermögen I (SBV I)**
 - Alle Wirtschaftsgüter, die einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen sind und die der Mitunternehmerschaft (entgeltlich oder unentgeltlich) zur Nutzung überlassen werden.
 - Bei erstmaliger Nutzung durch die Mitunternehmerschaft erfolgt Einlage in das Sonderbetriebsvermögen (grds. zum Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), nach letztmaliger Nutzung durch die Mitunternehmerschaft erfolgt Entnahme (grds. zum Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).
 - Hinsichtlich des Umfang der Zurechnung eines Wirtschaftsgutes zum Sonderbetriebsvermögen entscheidet die Eigentumsquote des Gesellschafters und der Umfang der betrieblichen Nutzung.

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- IdR. erfolgt Unterscheidung zwischen
 - **Sonderbetriebsvermögen II (SBV II)**
 - Alle Wirtschaftsgüter, die einzelnen Gesellschaftern zuzurechnen sind und die der Beteiligung des betreffenden Mitunternehmers an der Mitunternehmerschaft dienen.
 - Klassische Beispiele von SBV II ...
 - ...
 - ...
 - ...
 - ...


B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- Oftmals führen Gestaltungen in der Praxis zu der Frage, zu welchem Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter zugerechnet werden müssen, wenn alternative Zuordnungsmöglichkeiten bestehen.
- Diese Frage stellt sich insbesondere bei **Rangkonflikten** zwischen (eigenem) Betriebsvermögen eines Mitunternehmers und seinem Sonderbetriebsvermögen bei einer Mitunternehmerschaft.
- Nach der „Subsidiaritätsthese“ muss nur dann Sonderbetriebsvermögen angenommen werden, wenn ansonsten die gesetzlich gewollte Besteuerungsfolge nicht erreicht werden könnte, weil das betreffende Wirtschaftsgut ohne die Annahme von Sonderbetriebsvermögen zum steuerlichen Privatvermögen gehörte.
- Danach wäre in einem Rangkonflikt zwischen (eigenem) Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen eigentlich keine Annahme von Sonderbetriebsvermögen notwendig (aus Vereinfachungsgründen).

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Sonderbetriebsvermögen

- Diese Subsidiaritätsthese hat sich in der Rechtsprechung und Praxis aber nicht durchgesetzt, so dass grds. bei einem Rangkonflikt Sonderbetriebsvermögen dem (eigenen) Betriebsvermögen eines Mitunternehmers vorgeht (z.B. BFH-Urteil vom  18.08.2005).
- Daher muss das betreffende Wirtschaftsgut aus dem eigenen Betriebsvermögen aus- und in das Sonderbetriebsvermögen bei der Mitunternehmerschaft eingebucht werden.
- Ausnahme:
Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen Schwesterpersonengesellschaften, in diesem Fall geht das eigene Betriebsvermögen des Besitzunternehmens der Annahme von Sonderbetriebsvermögen bei dem Betriebsunternehmen vor.

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Ergänzungsbilanzen

- In steuerlichen Ergänzungsbilanzen werden keine eigenständigen Wirtschaftsgüter dargestellt, sondern „Korrekturposten“ zum (Buchwert-)Kapitalkonto einzelner Gesellschafter in der Gesamthandsbilanz.
- Hauptsächlich (nicht ausschließlich!) entstehen Ergänzungsbilanzen, wenn ein Gesellschafter beim Kauf von Anteilen an der Personengesellschaft mehr oder weniger zahlt als das auf ihn entfallende Kapitalkonto zu Buchwerten.
- Der Kauf von Anteilen an Mitunternehmerschaften wird steuerlich nicht als Kauf des Mitunternehmeranteils gewertet (dieser stellt kein steuerliches Wirtschaftsgut dar), sondern als Kauf anteiliger positiver und negativer Wirtschaftsgüter der Gesamthandsbilanz
- Diesen anteiligen Wirtschaftsgütern müssen daher der Gesamtkaufpreis für den Anteil an der Mitunternehmerschaft als Anschaffungskosten zugewiesen werden.

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Ergänzungsbilanzen

- Die Verbuchung dieser „Mehr-Anschaffungskosten“ kann idR. nicht in der Gesamthandsbilanz erfolgen, da nur einzelne Gesellschafter die entsprechenden Aufwendungen getragen haben.
- In diesem Fall werden in einer steuerlichen **positiven Ergänzungsbilanz** (anteilige) stille Reserven und/oder ein (anteiliger) Geschäfts- oder Firmenwert ausgewiesen und die Abschreibungen auf diese Beträge den jeweiligen Gesellschaftern gesondert zugewiesen.
- Die Verteilung der „Mehr-Anschaffungskosten“ erfolgt dabei in Stufen
 1. Stille Reserven in bilanzierten Wirtschaftsgütern, dann:
 2. Nicht bilanzierte Wirtschaftsgüter, dann:
 3. Geschäfts- oder Firmenwert
- Denkbar sind auch **negative Ergänzungsbilanzen**, wenn die Anschaffungskosten des Gesellschaftsanteils geringer sind als das Kapitalkonto der Gesamthandsbilanz zu Buchwerten.

B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft

Ergänzungsbilanzen

- Ergänzungsbilanzen sind aufzulösen, wenn die betreffenden Wirtschaftsgüter aus der Gesamthandsbilanz durch Veräußerung oder Entnahme ausscheiden, da „Mehr-Anschaffungskosten“ in Bezug auf nicht mehr in der Gesamthandsbilanz erfasste Wirtschaftsgüter nicht vorhanden sein können.

- A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften
- B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft
- C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung**
- D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften
- E. Überführung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

- Entsprechend der unterschiedlichen Betriebsvermögensbereiche werden zunächst die Ergebnisse der Gesamthandsbilanz, der Sonderbetriebsvermögen und der Ergänzungsbilanzen getrennt ermittelt und im Anschluss addiert (**additive Gewinnermittlung**).
- Buchungen zwischen den einzelnen Bereichen sind nicht möglich, Vermögensüberführungen werden als Einlagen bzw. Entnahmen erfasst.
- Die gesamte steuerliche Buchführungsverpflichtung und die Ermittlung der steuerlichen Einkünfte sowie die Aufteilung auf die einzelnen Mitunternehmer (einheitliche und gesonderte Gewinnermittlung) obliegt dabei der Mitunternehmerschaft.

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

- In der Praxis entstehen hieraus oftmals Probleme hinsichtlich der Berücksichtigung der Sonderbetriebsausgaben, die in der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung enthalten sein müssen, damit sie sich beim Mitunternehmer steuermindernd auswirken (Keine nachträgliche Feststellungsmöglichkeit über einen Ergänzungsbescheid gem. § 179 Abs. 3 AO möglich, vgl. BFH v. 26.04.2012).

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Ergebnis der Gesamthandsbilanz

- Da Grundlage der steuerlichen Gesamthandsbilanz die Handelsbilanz der Personengesellschaft ist, erfolgt auch die steuerliche Gewinnermittlung ausgehend von handelsrechtlichen Jahresüberschuss bzw. Jahresfehlbetrag nach folgendem Schema:

	Jahresüberschuss bzw. -fehlbetrag lt. Handelsbilanz	<u>1.000</u>
+ / ./.	bilanzsteuerliche Korrekturen (Abweichungen Handels- zu Steuerbilanz)	50
+	nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (z.B. § 4 Abs. 5, § 3c Abs. 2 EStG)	60
./.	steuerfreie Erträge (z.B. § 3 Nr. 40 EStG)	-200
=	steuerliches Ergebnis der Gesamthandsbilanz	<u><u>910</u></u>

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Ergebnis der Gesamthandsbilanz

- Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die Berücksichtigung steuerfreier Erträge bzw. nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben dem Transparenzprinzip entsprechend u.U. von der Frage abhängig ist, welche Gesellschaftergruppen in welchem Umfang an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind.
- Dies ist insbesondere bei Erträge aus Anteilen an Kapitalgesellschaften von Bedeutung ...
 - Soweit **natürliche Personen** beteiligt sind:
§ 3 Nr. 40 EStG, § 3c EStG
 - Soweit **Kapitalgesellschaften** beteiligt sind:
§ 8b Abs. 1 KStG, § 8b Abs. 5 KStG

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Ergebnis der Gesamthandsbilanz

- Hinsichtlich der Vergütungen, die die Mitunternehmer für Tätigkeiten gegenüber der Mitunternehmerschaft erhalten, (sog. „Tätigkeitsvergütungen“) muss unterschieden werden:
 - **Echte Tätigkeitsvergütungen**
 - Anspruch besteht unabhängig von der Gewinnlage der Gesellschaft, d.h. kein Rückzahlungsanspruch, falls der Gewinn nicht ausreicht, um die Tätigkeitsvergütung zu bezahlen.
 - Umsatzsteuerpflicht des Mitunternehmers, da ein eigenständiger Leistungsaustausch vorliegt (Rechnungserfordernis, Umsatzsteuererklärung, ggf. Kleinunternehmerregelung)
 - Verbuchung als Aufwand in der Gesamthands-GuV, Erfassung als Sonderbetriebseinnahme des Gesellschafters.

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Ergebnis der Gesamthandsbilanz

- **Unechte Tätigkeitsvergütungen (sog. „Gewinn-Vorab“)**
 - Anspruch besteht abhängig von der Gewinnlage der Gesellschaft, d.h. es besteht Rückzahlungsanspruch, falls der Gewinn nicht ausreicht, um die unechte Tätigkeitsvergütung zu bezahlen.
 - Keine Umsatzsteuerpflicht des Mitunternehmers, da kein eigenständiger Leistungsaustausch vorliegt, sondern die Zahlungen auf gesellschaftsrechtlicher Basis erbracht werden
 - Verbuchung als Entnahme von der Kapitalkonten in der Gesamthandsbilanz, daher keine Erfassung als Sonderbetriebseinnahme des Gesellschafters.

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Sonderbetriebsergebnisse

- Sonderbetriebsergebnisse ermitteln sich für jeden einzelnen Gesellschafter getrennt als Differenz zwischen den Sonderbetriebseinnahmen (SBE) und den Sonderbetriebsausgaben (SBA).
- **SBE** können sich ergeben aus ...
 - Einnahmen im Zusammenhang mit SBV I bzw. II, z.B.
 - Mieteinnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Mitunternehmerschaft;
 - Zinseinnahme aus der Darlehensvergabe des Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft;
 - Beteiligungserträge, falls die Beteiligungen zum SBV des Mitunternehmers gehören (ggf. Steuerbefreiung auf Beteiligungserträge beachten);
 - Gewinne bei der Veräußerung oder Entnahme von SBV.

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Sonderbetriebsergebnisse

- **SBE** können sich ergeben aus ...
 - Einnahmen ohne Zusammenhang mit SBV I bzw. II, z.B.
 - Vergütungen für Dienstleistungen eines Mitunternehmers an die Mitunternehmerschaft (z.B. echte Tätigkeitsvergütungen, sonstige Dienstleistungsvergütungen unabhängig von der zeitlichen Erfassung in der Gesamthands-GuV)
- **SBA** können sich ergeben aus ...
 - Ausgaben in Zusammenhang mit SBV I bzw. II, z.B.
 - (Planmäßige und außerplanmäßige) Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter des SBV;
 - Finanzierungszinsen aus der Fremdfinanzierung von Wirtschaftsgütern des SBV;
 - Sonstige Aufwendungen in Zusammenhang mit SBV (z.B. Grundsteuer, Instandhaltung, Erhaltungsaufwand, etc.).

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Sonderbetriebsergebnisse

- **SBA** können sich ergeben aus ...
 - Ausgaben ohne Zusammenhang mit SBV I bzw. II, z.B.
 - Aufwendungen zur Erzielung von SBE ohne Bezug zu SBV, z.B. Fahrtkosten, Büromaterial, Fachliteratur, etc.).
- Die Erfassung von SBE dient dabei im Rahmen der additiven Gewinnermittlung idR. der Kompensation der in der Gesamthands-GuV erfassten Aufwendungen (eigene Ermittlung durch die Mitunternehmerschaft möglich).
- Die Erfassung von SBA dient dagegen zur Verwirklichung des allgemeinen Nettoprinzips, d.h. der Berücksichtigung aller Aufwendungen, die im Zusammenhang mit steuerbaren Einkünften stehen (eigene Ermittlung durch die Mitunternehmerschaft idR. nicht möglich, daher Informationsnotwendigkeit durch Mitunternehmer).

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Sonderbetriebsergebnisse

- Besondere Ermittlungsprobleme bestehen in der Praxis dann, wenn die SBE bzw. SBA im Rahmen der eigenen Gewinnermittlung des Mitunternehmers bereits erfasst worden sind, denn dann droht ggf. eine „Doppelerfassung“ identischer Beträge, falls der Gewinnanteil lt. einheitlicher und gesonderter Gewinnfeststellung bei dem Mitunternehmer unverändert der Besteuerung unterworfen wird.

- Beispiel:

GmbH ist als Komplementärin an einer KG beteiligt, Quote lt. Gesellschaftsvertrag beträgt 50%. SBE liegen iHv. € 70.000 vor. Es ergeben sich bei der KG folgende Beträge:

- a. Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz: € 1.000.000
- b. Gewinn lt. Steuerbilanz: € 1.100.000
(wg. bilanzieller Korrektur, z.B. § 4 Abs. 5b EStG)
- c. Steuerlicher Gewinn lt. Gesamthandsbilanz: € 1.150.000
(wg. nicht abzugsfähiger Betriebsausgaben iHv. € 50.000)

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Ergänzungsbilanzergebnisse

- Ergebnisse der einzelnen Mitunternehmer aus den Ergänzungsbilanzen können resultieren aus ...
 - Mehrabschreibungen (bei positiven Ergänzungsbilanzen) oder Minderabschreibungen (bei negativen Ergänzungsbilanzen) der Mehr- oder Minder-Anschaffungskosten bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern bzw. bei einem Geschäfts- oder Firmenwert;
 - Ausbuchungen von Restwerten bei Ausscheiden der betreffenden Wirtschaftsgütern aus der Gesamthandsbilanz durch Veräußerung oder Entnahme.

C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung

Zusammenfassung und Gewinnverteilung

Steuerlicher Gewinn lt. Gesamthandsbilanz

+ / ./ Ergebnisse der Sonderbilanzen aller Gesellschafter

+ / ./ Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen aller Gesellschafter

= Steuerliche Einkünfte der Mitunternehmerschaft
iSv. § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG, wird verteilt durch ...

- Individuelle Vorabverteilung der Sonderbetriebsergebnisse
- Individuelle Vorabverteilung der Ergänzungsbilanzergebnisse
- Restgewinn oder Restverlustverteilung nach Quoten lt. Gesellschaftsvertrag (ggf. auf abweichende Verteilung von außerbilanziellen Korrekturbeträgen achten)

= Summe der verteilten Einkünfte entspricht den steuerlichen Einkünften der Mitunternehmerschaft
gem. § 15 Abs. 1 Satz 2 EStG

- A. Begriff und Beispiele für Mitunternehmerschaften
- B. Betriebsvermögen einer Mitunternehmerschaft
- C. Gewinnermittlung und Gewinnverteilung
- D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften**
- E. Überführung von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmerschaften

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Schematischer Überblick

Ausgangsgröße (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

- ./. / + spezielle „Übergangskorrekturen“ zur Berücksichtigung des Objektcharakters der Gewerbesteuer (insb. Veräußerungs- und Entnahmegewinne nach § 16 EStG, vgl. R 7.1. Abs. 3 GewStR)
- + Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
- ./. Gewerbesteuerliche Kürzungen (§ 9 GewStG)
- = **Gewerbeertrag vor Verlustabzug**
- ./. Gewerbesteuerlicher Verlustabzug nach § 10a GewStG
- = **Gewerbeertrag nach Verlustabzug**
- ./. Freibetrag
- = **gekürzter Gewerbeertrag**
- * Steuermesszahl (3,5%) * Hebesatz
- = **Gewerbesteuer**

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Spezielle Übergangskorrekturen nach R 7.1. Abs. 3 GewStR

- Die Gewerbesteuer soll grds. nur die laufenden Einkünfte eines Gewerbebetriebs erfassen (vgl. § 2 Abs. 1 GewStG:“ , ... soweit er im Inland betrieben wird.“).
- Gewinne, die im Rahmen der (Teil-)beendigung von Gewerbebetrieben entstehen, gehören nicht zu den laufenden Einkünften und müssen daher – obwohl sie einkommsteuerlich bzw. körperschaftsteuerlich steuerpflichtig sind – bei der Berechnung des Gewerbeertrags herausgerechnet werden.
- Im Wesentlichen handelt es sich hierbei um Veräußerungs- oder Aufgabegewinne, die in § 16 EStG genannt werden (Ausnahme: § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG: „Teilbetriebsfiktion“, H 7.1. Abs. 3 GewStH).
- Beachte weiterhin § 7 Satz 2 GewStG für Beteiligungen von Kapitalgesellschaften an Mitunternehmerschaften (dann auch Gewerbesteuerpflicht bei Veräußerungs- und Aufgabegewinnen).

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Spezielle Übergangskorrekturen nach R 7.1. Abs. 3 GewStR

- Beispiel:

Mitunternehmer A (natürliche Person) veräußert am 1.7.09 seinen (gesamten) 50%-Anteil an der A-KG zu einem Preis iHv. 500 T€, Buchwert seines Kapitalkontos zum 1.1.09 120 T€, laufender Gewinnanteil vom 1.1.09 bis zum 30.6.09 beträgt 80 T€, Veräußerungskosten fallen an iHv. € 5 T€.

Variante:

Mitunternehmer A (Kapitalgesellschaft) realisiert zuvor genannten Veräußerungsgewinn.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Begründung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nach §§ 8, 9 GewStG

- Ermittlung eines „**objektivierten Gewerbeertrags**“, d.h. nicht der tatsächlich vorliegende Gewerbebetrieb soll besteuert werden, sondern ein Gewerbebetrieb, der um individuelle Besonderheiten (z.B. Fremdfinanzierung, Vermögenszuordnungen) objektiviert worden ist (Die Rspr. des BVerfG – z.B. Urteil vom 13.05.1969, BStBl II 1969, 424 - sieht hierin keine Verfassungswidrigkeit, da die Gewerbesteuer als Objektsteuer ausdrücklich das subjektive Leistungsfähigkeitsprinzip verletzen darf).
- Sicherstellung der **Einfachbelastung** bzw. **Einfachentlastung** von Gewerbeerträgen bei „hintereinandergeschalteten“ Gewerbebetrieben.
- Sicherstellung des **Inlandsbezugs** der Gewerbesteuer, d.h. ausländische Einkünfte sollen grds. nicht mit Gewerbesteuer belastet werden, da insoweit keine Belastung inländischer Kommunen („Äquivalenzprinzip“ der Gewerbesteuer, beachte aber teilweisen Verstoß durch § 9 Nr. 7 GewStG).


D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Begründung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften nach §§ 8, 9 GewStG

- Damit die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und die Kürzungen nach § 9 GewStG angewendet werden können, müssen die betreffenden Beträge die zu korrigierende Größe überhaupt beeinflusst haben ...
 - **Hinzurechnungsbeträge** nach § 8 GewStG müssen die Ausgangsgröße (§ 7 GewStG) gemindert haben, damit die Hinzurechnung rein technisch einen Sinn ergibt (daher z.B. keine Hinzurechnung von Zinsen, die bereits die Ausgangsgröße – z.B. wegen § 4 Abs. 4a EStG – nicht gemindert haben).
 - **Kürzungen** nach § 9 GewStG müssen entweder in der Ausgangsgröße nach § 7 GewStG enthalten sein oder durch Hinzurechnungen nach § 8 GewStG der Ausgangsgröße hinzugefügt worden sein.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Finanzierungsentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG**
(vgl. koordinierter Ländererlass vom  02.07.2012)

Entgelte für Schulden	Renten und dauernde Lasten	Gewinnanteile stiller Gesellschafter	Miete / Pacht für Mobilien	Miete / Pacht für Immobilien	Lizenzzahlung en für Rechte
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
100 %	100%	100%	20%	50%	25%

Summe

Abzgl. Freibetrag: € 100.000

= übersteigender Betrag

* 25 %

= Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 GewStG

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Finanzierungsentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG**

Entgelte für
Schulden

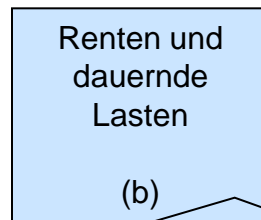
(a)

- Entgelte für Schulden = Gegenleistung der Schuldners für die Überlassung von Kapital = Laufende Zinsen oder Abschreibung Disagio.
- Keine Zinsen sind Vergütungen im Zusammenhang mit einer Darlehensgewährung, die keine Zeitkomponente abdecken (z.B. Vermittlungsgebühren, Bereitstellungsprovisionen, Schätzgebühren, etc.).
- Skontoaufwendungen stellen nur dann Schuldentgelte iSv. § 8 Nr. 1a GewStG dar, wenn diese im „Geschäftsverkehr unüblich“ sind, z.B. hoher Skontoabzug trotz langer Laufzeit.
- Unerheblich ist die Dauer und Veranlassung der Kapitalgewährung sowie die Person des Darlehensgebers (Ausnahme: Zinsen als Sonderbetriebseinnahmen, da insoweit keine Minderung der Ausgangsgröße).
- Hinzurechnung erfolgt auch bei „durchgeleiteten“ Krediten, selbst wenn im Saldo zwischen Zinserträge und Zinsaufwendungen kein Zinsgewinn verbleibt.
- Hinzurechnung erfolgt unabhängig davon, ob die Zinsen beim Empfänger einer Gewerbesteuerbelastung unterliegen (ggf. Doppelbelastung im Konzernstrukturen)
- Keine Hinzurechnung von Aufzinsungsaufwendungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 3 bzw. 3a EStG.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Finanzierungsentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG**

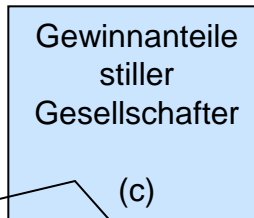


- Renten und dauernde Lasten (d.h. nach § 323 ZPO veränderbare wiederkehrende Leistungen) sind unabhängig von ihrem Rechtsgrund und unabhängig von der gewerbesteuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen beim Rentenempfänger hinzuzurechnen.
- Nicht hinzuzurechnen sind allerdings die Aufwendungen aus der Gewährung von Direktzusagen an Arbeitnehmer (Aufwand zur Dotierung von Pensionsrückstellungen)
- In der Praxis stellen Kaufpreisrenten einen häufigen Anwendungsfall der Hinzurechnung dar.
- Wichtig: Nur die Ertragsanteile der Rentenzahlungen werden als Aufwand erfasst (nicht die Tilgungsanteile), daher unterliegen auch nur die Ertragsanteile der Hinzurechnung, nicht die gesamten Rentenzahlungen.

D. Ermittlung der **Gewerbsteuer** bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Finanzierungsentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG**

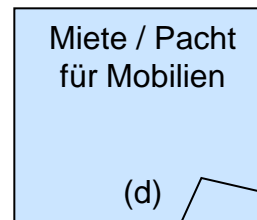


- Gemeint sind die Gewinnanteile der typischen stillen Gesellschafter iSv. §§ 230 ff HGB, die beim Geschäftsinhaber als Aufwand verbucht werden (Aufwand an Einlage stiller Gesellschafter).
- Bei einer atypisch stillen Gesellschaft (also bei Beteiligung des stillen Gesellschafter an den stillen Reserven) liegt eine Mitunternehmerschaft vor, so dass der Gewinnanteil des atypisch stillen Gesellschafter (=Mitunternehmer) nicht als Aufwand, sondern gewinnneutral im Rahmen der Gewinnverteilung erfasst wird.
- Im Falle einer Verlustbeteiligung des typisch stillen Gesellschafter verbucht der Geschäftsinhaber einen Ertrag (Einlage stiller Gesellschafter an Ertrag), so dass es insoweit zu einer „negativen Hinzurechnung“, also zu einer Kürzung kommt, die auch die anderen Töpfe des § 8 Nr. 1 GewStG mindern kann (R 8.1. Abs. 3 GewStR).
- Wenn aber die Verlustanteile des typisch stillen Gesellschafter insgesamt größer sind als die Finanzierungsentgelte iSv. § 8 Nr. 1 GewStG, kommt insgesamt eine „negative Hinzurechnung“ nicht in Betracht.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Finanzierungsentgelte nach § 8 Nr. 1 GewStG**



- Eine Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen (inkl. Leasingzahlungen) muss auch dann erfolgen, wenn die entsprechenden Beträge beim Empfänger der Gewerbesteuer unterliegen (Regelfall).
- Verpflichtet sich der Mieter darüber hinaus vertraglich zur Instandhaltung der Mietsache über seine gesetzlichen Verpflichtungen hinaus, so fallen auch die übernommenen Instandhaltungsverpflichtungen unter die Hinzurechnung.
- Nicht hinzurechnungspflichtig sind dagegen die laufenden Betriebsaufwendungen aus dem Mietobjekt (Strom, Treibstoff, etc.).
- Sofern die Mietzahlungen zusammen mit anderen Beträgen an den Vermieter gezahlt werden (z.B. Franchisezahlungen), müssen die Zahlungen ggf. im Wege einer Schätzung aufgeteilt werden.
- Die kurzfristige Überlassung von Mobilien (z.B. Mietwagen für einen kurzen Zeitraum) unterliegen nicht der Hinzurechnung, da diese nicht zum Anlagevermögen zählen.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Streubesitzdividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG**
 - Grds. soll sich das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG bzw. das Nulleinkünfteverfahren nach § 8b KStG auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft auswirken (§ 7 Satz 4 GewStG, jeweils quotal).
 - Diese grds. Auswirkung wird aber im Wesentlichen für Dividenden aus Kapitalgesellschaften (nicht aber z.B. für Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften) teilweise wieder aufgehoben.
 - Die steuerliche Begünstigung von Dividenden aus Kapitalgesellschaften (§§ 3 Nr. 40 EStG, § 8b KStG) soll sich gewerbesteuerlich nicht auswirken, wenn die Beteiligung, die die Dividende vermittelt, nicht die Voraussetzung der § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG erfüllt (sog. „Schachtelbeteiligung“, dann ggf. Kürzung).

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Streubesitzdividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG**
- Daher ist zur Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG zunächst auszuschließen, dass die Dividende unter § 9 Nr. 2a bzw. Nr. 7 GewStG fällt (Umkehrschluss) ...
 - Nr. 2a: **Inländische Kapitalgesellschaft**
Mindestens 15% Beteiligung seit Anfang Wirtschaftsjahres
 - Nr. 7: **Ausländische Kapitalgesellschaft außerhalb EU**
Mindestens 15% Beteiligung seit Anfang des Wirtschaftsjahres und aktive Tätigkeit iSd. § 8 AStG
 - Ausländische Kapitalgesellschaft innerhalb EU**
Mindestens 10% Beteiligung seit Anfang des Wirtschaftsjahres, keine aktive Tätigkeit iSd. § 8 AStG erforderlich

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Streubesitzdividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG**
- Die Hinzurechnung ergibt sich aus dem Betrag, der
 - bei der Ermittlung der Einkünfte der Mitunternehmerschaft nach § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gestellt worden ist
 - nach Abzug der aus diesem Grund nach § 3c Abs. 2 GewStG bzw. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht berücksichtigten Betriebsausgaben.
- Soweit nach dieser „Kürzung der Hinzurechnung“ Zinsen gewerbesteuerlich abgezogen werden, sind diese nicht in die Berechnung der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG einzubeziehen, da die nach § 8 Nr. 5 GewStG abzugsfähigen Zinsen nicht die Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gemindert haben.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Streubesitzdividenden nach § 8 Nr. 5 GewStG**

- Beispiel:

An einer gewerblichen KG sind A (natürliche Person) und die B-GmbH zu jeweils 50% beteiligt. Zum Gesamthandsvermögen der KG gehört seit mehreren Jahren eine Beteiligung an der inländischen C-GmbH in einem Umfang von 10%. Die Beteiligung wurde fremd finanziert, hierfür zahlt die KG 50 T€ Zinsen (weitere Zinszahlungen der KG aus anderen Finanzierungen: 100 T€). Die C-GmbH zahlt an die KG – **im Januar 2013** - eine Gewinnausschüttung iHv. 400 T€.

Wie beeinflussen die angegebenen Beträge den Gewerbeertrag der KG?

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

- **Verlustanteile aus in- oder ausländischen Mitunternehmerschaften nach § 8 Nr. 8 GewStG**
 - Relevanz bei „hintereinandergeschalteten“ Gewerbebetrieben
 - Bei inländischen Mitunternehmerschaften soll sich der Verlust nur einmal – auf der Ebene der verlustverursachenden Mitunternehmerschaft – im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10a GewStG auswirken (und nicht nochmals im Wege der Verlustzuweisung bei gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmern)
 - Bei ausländischen Mitunternehmerschaften sollen ausländische Verluste, die ebenfalls aufgrund des Transparenzprinzips einem inländischen gewerbesteuerpflichtigen Mitunternehmer zugerechnet werden, gewerbesteuerlich unberücksichtigt bleiben (Verwirklichung des Inlandsprinzips der Gewerbesteuer).

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Kürzungen nach § 9 GewStG

- **Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG**
- Dient der Entlastung von Gewerbebetrieben mit betrieblichem Grundbesitz, der der Grundsteuer unterliegt, da die Gemeinde sowohl die Ertragshoheit für die Gewerbesteuer als auch für die Grundsteuer hat.
- „Normale“ Einheitswertkürzung nach Satz 1:
 - Anwendbar für Grundstücke, die zum Beginn des Kalenderjahres (1.1.) zum Betriebsvermögen (auch: Sonderbetriebsvermögen) gehört haben.
 - Bei nur anteiliger Zugehörigkeit eines Grundstücks zum Betriebsvermögen ist auch der Einheitswert nur mit diesem Anteil im Rahmen der Einheitswertkürzung zu berücksichtigen.
 - Einheitswert = spezieller steuerlicher Grundstückswert, relevant ist jeweils der letzte vor dem Ende des Kalenderjahres festgestellte Einheitswert.

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Kürzungen nach § 9 GewStG

- **Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG**
- „Normale“ Einheitswertkürzung nach Satz 1:
 - Berücksichtigung eines Zuschlagsfaktors gem. § 121a BewG (140%).
 - Kürzung: 1,2% des Einheitswertes nach Zuschlagsfaktor.
- „Erweiterte“ Einheitswertkürzung nach Satz 2:
 - Für „Grundstücksunternehmen“ besteht eine alternative Kürzungsmöglichkeit auf Antrag.
 - Die erweiterte Kürzungsmöglichkeit besteht unabhängig von der Rechtsform des Grundstücksunternehmens.
 - Die erweiterte Einheitswertkürzung führt faktisch zu einer vollständigen Gewerbesteuerfreiheit der Einkünfte der Grundstücksunternehmen (und damit zur Angleichung an die Steuerbelastung bei einer Vermögensverwaltung).

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Kürzungen nach § 9 GewStG

- **Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG**
- „Erweiterte“ Einheitswertkürzung nach Satz 2:
 - Grundstücksunternehmen liegt vor bei ...
 - Verwaltung und Nutzung (also Vermietung und Verpachtung, kein Grundstückshandel) eigenen Grundbesitzes sowie ggf.
 - Unschädlichen Nebentätigkeiten ...
 - Verwaltung eigenen Kapitalvermögens
 - Betreuung von Wohnungsbauten (z.B. Hausverwaltung für Fremde) oder
 - Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen

D. Ermittlung der Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften

Ausgewählte Kürzungen nach § 9 GewStG

- **Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG**
- „Erweiterte“ Einheitswertkürzung nach Satz 2:
 - Die Kürzung betrifft den Teil des Gewerbeertrags, der aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes erzielt wird.
 - Sofern unschädliche Nebentätigkeiten erzielt werden, unterliegt der entsprechende Gewerbeertrag der Gewerbesteuer, kann also nicht nach Satz 2 gekürzt werden.
 - In derartigen Fällen muss der Gewerbeertrag (insb. die Aufwendungen) getrennt ermittelt werden (§ 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG).
 - Beachte weitere Einschränkungen nach § 9 Nr. 1 Sätze 5, 6 GewStG.