

b) Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2)

§ 15

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

idF des EStG v. 19.10.2002 (BGBl. I 2002, 4210; BStBl. I 2002, 1209),
zuletzt geändert durch JStG 2007 v. 13.12.2006
(BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28)

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen. ²Dazu gehören auch Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung, z. B. aus Bergbauunternehmen und aus Betrieben zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden, soweit sie nicht land- oder forstwirtschaftliche Nebenbetriebe sind;
2. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, und die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat. ²Der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind;
3. die Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, und die Vergütungen, die der persönlich haftende Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat.

²Satz 1 Nr. 2 und 3 gilt auch für Vergütungen, die als nachträgliche Einkünfte (§ 24 Nr. 2) bezogen werden. ³§ 13 Abs. 5 gilt entsprechend, sofern das Grundstück im Veranlagungszeitraum 1986 zu einem gewerblichen Betriebsvermögen gehört hat.

(1a) ¹In den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 ist der Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile ungeachtet der Bestimmungen eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung in der gleichen Art und Weise zu besteuern, wie die Veräußerung dieser Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte. ²Dies gilt auch, wenn später die Anteile verdeckt in eine Kapitalgesellschaft eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem steuerlichen Einlagenkonto im Sinne des § 27 des Körperschaftsteuergesetzes ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

(2) ¹Eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, ist Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung ei-

nes freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.²Eine durch die Betätigung verursachte Minderung der Steuern vom Einkommen ist kein Gewinn im Sinne des Satzes 1.³Ein Gewerbebetrieb liegt, wenn seine Voraussetzungen im Übrigen gegeben sind, auch dann vor, wenn die Gewinnerzielungsabsicht nur ein Nebenzweck ist.

(3) Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit

1. einer offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 2 bezieht,
2. einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft).²Ist eine gewerblich geprägte Personengesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so steht für die Beurteilung, ob die Tätigkeit dieser Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt, die gewerblich geprägte Personengesellschaft einer Kapitalgesellschaft gleich.

(4)¹Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung dürfen weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden.²Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Steuerpflichtige in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Wirtschaftsjahren aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung erzielt hat oder erzielt.³Die Sätze 1 und 2 gelten entsprechend für Verluste aus Termingeschäften, durch die der Steuerpflichtige einen Differenzausgleich oder einen durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrag oder Vorteil erlangt.⁴Satz 3 gilt nicht für die Geschäfte, die zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb bei Kreditinstituten, Finanzdienstleistungsinstituten und Finanzunternehmen im Sinne des Gesetzes über das Kreditwesen gehören oder die der Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs dienen.⁵Satz 4 gilt nicht, wenn es sich um Geschäfte handelt, die der Absicherung von Aktiengeschäften dienen, bei denen der Veräußerungsgewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchstabe a und b in Verbindung mit § 3c Abs. 2 teilweise steuerfrei ist, oder die nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben.⁶Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften, bei denen der Gesellschafter oder Beteiligte als Mitunternehmer anzusehen ist, dürfen weder mit Einkünften aus Gewerbebetrieb noch aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d abgezogen werden.⁷Die Verluste mindern jedoch nach Maßgabe des § 10d die Gewinne, die der Gesellschafter oder Beteiligte in dem unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahr oder in den folgenden Wirtschaftsjahren aus derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder sonstigen Innengesellschaft bezieht.⁸Satz 6 und 7 gelten nicht, soweit der Verlust auf eine natürliche Person als unmittelbar oder mittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

Autoren:

- Ronald **Buge**, Rechtsanwalt, Pöllath & Partner, Berlin
(Anm. 840–899 und 1100–1219)
- Dr. Rüdiger **Gluth**, Rechtsanwalt, Jarosch & Partner,
Düsseldorf (Anm. 770–839)
- Günter **Haep**, Richter am FG, Hannover (Anm. 300–449)
- Jens **Intemann**, Richter am FG, Hannover (Anm. 1541–1601)
- Prof. Dr. Hans-Joachim **Kanzler**, Vors. Richter am BFH a.D.,
Schloß Ricklingen (Anm. 1500–1540)
- Dr. Martin **Klein**, Rechtsanwalt/Steuerberater, Hengeler Mueller,
Frankfurt/Main (Anm. 12–44)
- Dipl.-Kfm. Dr. Stefan **Paul**, M.M., Richter am FG Cottbus (Anm. 1460–1499)
- Bernd **Rätke**, Vorsitzender Richter am FG, Berlin
(Anm. 80–107, 109–169 und 600–699)
- Dr. Norbert **Schneider**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Freshfields Bruckhaus Deringer, Köln (Anm. 700–769)
- Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**, Vizepräsident des FG, Cottbus
(Anm. 1–11, 45–79, 170–299, 930–1099 und 1220–1459)
- Dr. Kai **Tiede**, Richter am FG, Cottbus (Anm. 450–599, 930–969)
- Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vizepräsident des FG, Cottbus
- Dipl.-Kfm. Dr. Sven-Christian **Witt**, Richter am FG, Cottbus
(Anm. 108, Anm. 900–929)

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 15

	Anm.		Anm.
A. Grundinformation zu § 15	1		
B. Rechtsentwicklung des § 15	2	3. Vermögens- und Ergebniszuordnung bei ausländischer Betriebsstätte . . .	14
C. Reformvorhaben	3	4. Personengesellschaften mit Auslandsbezug	
D. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15		a) Anwendungsbereich	15
I. Bedeutung	7	b) Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen	16
II. Verfassungsmäßigkeit	8	c) Besteuerung der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter	17
E. Geltungsbereich des § 15		d) Behandlung von Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebsvergütungen	18
I. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich	10	e) Doppelstöckige Personengesellschaften	19
II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen			
1. Bedeutung des Auslandsbezugs	12		
2. Verhältnis zu DBA	13		

	Anm.
F. Verhältnis zu anderen Vorschriften	45
G. Verfahrensfragen	
I. Bestenungsverfahren bei unmittelbarer Erfassung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid	70

	Anm.
II. Bestenungsverfahren bei gesonderter Feststellung	71
III. Darlegungs- und Feststellungslast	72
IV. Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO	73

**Erläuterungen zu Abs. 1:
Einkünfte aus Gewerbebetrieb**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1	
I. Bedeutung von Nr. 1	80
II. Bedeutung von Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)	
1. Regelungszweck von Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)	81
2. Die wichtigsten Entwicklungsschritte zur Besteuerung der Mitunternehmerschaft	
a) Besteuerung bis zum Inkrafttreten des § 29 Nr. 3 EStG 1925	84
b) Bilanzbündeltheorie	85
c) Entwicklungen im Anschluss an die Bilanzbündeltheorie	86
3. Mögliche Besteuerungsmodelle für Betätigungen im Rahmen von Personengesellschaften	88
4. Duales System von Einheits- und Vielheitsbetrachtung als Besteuerungsmodell für Personengesellschaften	89
5. Umsetzung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (Einheitsbetrachtung)	
a) Beschränkte Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft	90
b) Die Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifikation	91

	Anm.
c) Die Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung	92
d) Die Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung	93
6. Umsetzung der gesellschaftsbezogener Betrachtung (Vielheitsbetrachtung)	
a) Gesetzliche Anwendungsfälle der gesellschaftsbezogenen Betrachtung und des Transparenzprinzips	94
b) Anwendungsfälle der gesellschaftsbezogenen Betrachtung in der Rechtsprechung	95
7. Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des dualen Systems	96
8. Die Stellung des Mitunternehmers im dualen System	
a) Der Mitunternehmer als Besteuerungs- und Zurechnungssubjekt	97
b) Der Mitunternehmer als Unternehmer und Betriebsinhaber	98
9. Stellungnahme zum dualen System	99
III. Bedeutung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Sonderbetriebsbereich	100
IV. Bedeutung von Nr. 2 Satz 2 (Doppelstöckige Personengesellschaften)	
1. Regelungszweck von Nr. 2 Satz 2	104

	Anm.
2. Steuersystematische Bedeutung von Nr. 2 Satz 2	105
3. Satz 2 als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991	106
4. Stellungnahme	107
V. Bedeutung der Nr. 3	108
VI. Verfassungsmäßigkeit	109
VII. Geltungsbereich	110
VIII. Verhältnis zu anderen Vorschriften	
1. Verhältnis zu Regelungen innerhalb des § 15	112
2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG ..	113
3. Verhältnis zu anderen Vorschriften außerhalb des EStG	114
IX. Verfahrensfragen	
1. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte	115
2. Verfahrensfragen bei einzelnen Gesellschaftstypen	116
3. Klage- und Einspruchsverfahren	117
4. Besonderheiten bei der doppelstöckigen Personengesellschaft	118
B. Erläuterungen zu Satz 1 vor Nr. 1 (Einleitungssatz)	170
C. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (Nr. 1 Satz 1)	
I. Das gewerbliche Unternehmen	185
II. Einkünfte aus dem gewerblichen Unternehmen	187
III. Beginn des gewerblichen Unternehmens	190
IV. Beendigung des gewerblichen Unternehmens	194
D. Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung (Nr. 1 Satz 2)	198
E. Rechtsfolge der Nr. 1	199

	Anm.
F. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist	
I. Die zentrale Bedeutung der Stellung als Mitunternehmer	300
II. Begriff des Mitunternehmers	
1. Leitbildfunktion der handelsrechtlichen Bestimmungen zur OHG und zur KG	303
2. Der Begriff des Mitunternehmers in Rechtsprechung und Schrifttum	304
3. Stellungnahme/Erfordernis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko ...	305
4. Mitunternehmerinitiative	
a) Definition der Mitunternehmerinitiative	309
b) Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten als Leitbild	310
c) Das Stimmrecht	311
d) Das Widerspruchsrecht	312
e) Das Kontrollrecht nach § 166 HGB	313
f) Das Kontrollrecht nach § 716 BGB	314
g) Das Kontrollrecht des stillen Gesellschafters nach § 233 HGB	315
h) Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte/Beschränkungen im Innenverhältnis	316
i) Besonderheiten bei Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften	317
5. Mitunternehmerrisiko	
a) Begriff des Mitunternehmerrisikos ..	321
b) Erfordernis einer Gewinnbeteiligung ..	322

	Anm.		Anm.
c) Ausschluss oder Beschränkung einer Verlustbeteiligung . . .	323	b) Durch (vermeintlichen) Arbeitsvertrag verdecktes Gesellschaftsverhältnis	346
d) Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert . . .	324	3. Zweiter Anwendungsfall: Scheingeschäfte	350
e) Übernahme der (unbeschränkten) persönlichen Haftung	325	4. Dritter Anwendungsfall: Kein tatsächlicher Vollzug der Austauschverträge	353
f) Objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung bei befristeter Beteiligung an einer Gesellschaft . . .	326	5. Viertes Anwendungsfall: Austauschverträge, die einem Fremdvergleich nicht standhalten	358
III. Stellung als Gesellschafter		6. Faktische Zusammenarbeit insbesondere von Ehegatten oder nichtehelichen Lebenspartnern als verdeckte Mitunternehmenschaft	362
1. Die Auffassung in der Rechtsprechung		7. Strohmannverhältnisse . . .	365
a) Grundsatz: Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich	333	8. Besonderheiten bei der GmbH	366
b) Gesellschaftsverhältnis entbehrlich bei wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen und Treuhandverhältnissen	334	V. Existenz eines (Gewerbe-) Betriebs	367
2. Stellungnahme	336	VI. Einzelne Mitunternehmenschaften	
IV. Verdeckte Mitunternehmenschaft		1. Die offene Handelsgesellschaft	370
1. Begriff und Anwendungsbereich der verdeckten Mitunternehmenschaft		2. Die Kommanditgesellschaft	
a) Begriff der verdeckten Mitunternehmenschaft	340	a) Mitunternehmenschaft des Komplementärs	371
b) Verdeckte Mitunternehmenschaft zwischen nahen Angehörigen	341	b) Mitunternehmenschaft des Kommanditisten	372
c) Abgrenzung zwischen verdeckter Mitunternehmenschaft und Austauschverträgen . .	342	3. Die GmbH & Co. KG	
2. Erster Anwendungsfall: Zivilrechtliche Fehlfikation von Verträgen		a) Mitunternehmenschaft der Gesellschafter der GmbH & Co. KG . . .	373
a) Bedeutung und Begriff der zivilrechtlichen Fehlfikation von Verträgen	345	b) Verdeckte Mitunternehmenschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH	375
		c) Besonderheiten bei Film- und Fernsehfonds	376
		4. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts	
		a) Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Grundform aller Personengesellschaften . .	378
		b) Außengesellschaften . .	379

	Anm.		Anm.
c) Innengesellschaften	380	c) Mitunternehmer-	
d) Betrieb eines Gewer-		schaft des Treu-	
bes durch die Gesell-		händers?	424
schaft bürgerlichen		d) Verfahrensfragen	425
Rechts	381	2. Die Unterbeteiligung	
5. Die atypisch stille Gesell-		a) Zivilrechtliche	
schaft		Grundlagen der	
a) Handelsrechtliche		Unterbeteiligung	426
Grundlagen der stil-		b) Begriff der atypischen	
len Gesellschaft	391	Unterbeteiligung	427
b) Begriff der atypisch		c) Hauptgesellschafter	
stillen Gesellschaft	392	als Mitunternehmer	
c) Mitunternehmer-		einer gewerblichen	
initiative des atypisch		Mitunternehmer-	
stillen Gesellschafters	393	schaft	428
d) Mitunternehmer-		d) Unterbeteiligter als	
risiko des atypisch		unmittelbarer Mit-	
stillen Gesellschafters	394	unternehmer der	
e) (Mit-)Unternehmer-		Hauptgesellschaft	429
eigenschaft des		e) Unterbeteiligter als	
Inhabers des Han-		mittelbarer Mitunter-	
delsgewerbes	395	nehmer der Haupt-	
f) Stille Beteiligung an		gesellschaft	430
einer GmbH & Co.		3. Nießbrauch am Anteil	
KG	396	an einer Personen-	
g) Die GmbH &		gesellschaft	
atypisch Still	397	a) Zivilrechtliche	
6. Die Erbengemeinschaft		Grundlagen des	
a) Die Erbengemein-		Nießbrauchs am	
schaft als „wirtschaft-		Anteil an einer Per-	
lich vergleichbares		sonengesellschaft	436
Gemeinschafts-		b) Sonderformen des	
verhältnis“	399	„Nießbrauchs“	437
b) Vererbung eines		c) Die Rechtsprechung	
Einzelunternehmens	400	zur Mitunternehmer-	
c) Vererbung eines Mit-		stellung des Gesell-	
unternehmeranteils	401	schafters	439
7. Eheliche Gütergemein-		d) Die Auffassungen	
schaft und ähnliche		im Schrifttum zur	
Rechtsverhältnisse		Mitunternehmer-	
a) Überblick	404	stellung des Gesell-	
b) Die eheliche Güter-		schafters	440
gemeinschaft	405	e) Die Rechtsprechung	
8. Die Bruchteilsgemein-		zur Mitunternehmer-	
schaft und andere For-		stellung des Nieß-	
men gemeinschaftlicher		brauchers	441
Rechtsausübung	411	f) Die Auffassungen im	
9. Die Partenreederei	413	Schrifttum zur Mit-	
10. Sonstige Gesellschaften	414	unternehmerschaft	
VII. Sonderfragen		des Nießbrauchers	442
1. Treuhandverhältnisse		g) Stellungnahme	443
a) Treuhänderische		h) Aufteilung der Ein-	
Beteiligung an einer		künfte bei gleich-	
Personengesellschaft	422	zeitiger Mitunter-	
b) Mitunternehmer-		nehmerschaft von	
schaft des Treugebers	423	Nießbraucher und	
		Gesellschafter	444

	Anm.		Anm.
i) Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmerschaft des Gesellschafters oder des Nießbrauchers . . .	445	2. Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft	
VIII. Beginn und Ende der Mitunternehmerschaft		a) Buchführungspflichten und Art der Gewinnermittlung	463
1. Beginn der Mitunternehmerschaft	448	b) Einheitliche Bilanzierung/Durchbrechungen der Einheitlichkeit	468
2. Ende der Mitunternehmerschaft	449	3. Betriebsausgaben der Personengesellschaft	
G. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Gewinnanteile und Sondervergütungen des Mitunternehmers		a) Überblick	473
I. Überblick über den Anteil des Mitunternehmers am Gesamtgewinn		b) Begrenzung des Schuldzinsabzugs bei Personengesellschaften	474
1. Zweistufige Gewinnermittlung	450	c) Verbindlichkeiten gegenüber Angehörigen von Mitunternehmern	475
2. Zusammenfassung beider Gewinnermittlungsstufen		d) Abgrenzung von Sondervergütungen und Gewinnvorab	476
a) Additive Gewinnermittlung	451	e) Einzelfälle von Betriebsausgaben	477
b) Korrespondierende Bilanzierung	452	4. Außerbilanzielle Korrekturen (insbes. Teileinkünfteverfahren)	481
c) Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital	453	5. Ermittlung des Gewinnanteils der Mitunternehmer	
II. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers (Erste Gewinnermittlungsstufe)		a) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels	485
1. Umfang und Zurechnung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft		b) Abweichungen des Ergebnisses der Steuerbilanz von der Handelsbilanz	488
a) Überblick über das Betriebsvermögen von Personengesellschaften	456	c) Änderungen der Gewinnverteilungsabrede	491
b) Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz mangels betrieblicher Veranlassung	457	d) Gesellschafterwechsel während des laufenden Wirtschaftsjahrs	492
c) Zuordnung aktiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen	458	e) Zeitpunkt der Zurechnung des Gewinns	495
d) Zuordnung passiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen	459	6. Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen	496
e) Ausschluss gewillkürten Betriebsvermögens	462	III. Ergänzungsbilanzen	
		1. Allgemeines	500
		2. Gesellschafterwechsel	
		a) Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils	503

	Anm.		Anm.
b) Positive Ergänzungsbilanzen	504		
c) Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen	505		
d) Negative Ergänzungsbilanzen	506		
3. Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)			
a) Überblick über § 24 UmwStG	508		
b) Bildung von Ergänzungsbilanzen	509		
c) Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen	510		
4. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen der Personengesellschaft und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter (§ 6 Abs. 5 Satz 3)	513		
5. Personenbezogene Steuervergünstigungen	516		
IV. Der Sonderbereich des Mitunternehmers (zweite Gewinnermittlungsstufe)			
1. Überblick über die zweite Gewinnermittlungsstufe	520		
2. Gewinnermittlung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und Besteuerungszeitpunkt	523		
3. Allgemeine Kennzeichnung von Sondervergütungen im Sinne von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2			
a) Bedeutung und Abgrenzung	526		
b) Sachlicher Anwendungsbereich der Sondervergütungen	529		
		4. Konkurrenzfragen bei eigenbetrieblichen und mittelbaren Leistungen	
		a) Eigenbetriebliche Leistungen des Mitunternehmers	531
		b) Leistungen von Schwesterpersonengesellschaften	532
		c) Leistungen über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften (GmbH & Co. KG)	533
		d) Leistungen über zwischengeschaltete Dritte	534
		5. Vergütungen für die Tätigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft	
		a) Tätigwerden des Mitunternehmers	536
		b) Vergütungen für die erbrachte Tätigkeit	537
		c) Pensionszusagen	538
		6. Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	541
		7. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	542
		8. Sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	
		a) Überblick	543
		b) Sonderbetriebseinnahmen	544
		c) Sonderbetriebsausgaben	545
		9. ABC der Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	550

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2:
Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften**

	Anm.		Anm.
A. Überblick	600		
B. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 2 Satz 2			
I. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaften an Personengesell-		schaften (Doppel- und Mehrstöckigkeit; Halbs. 1)	
		1. Unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters an der Obergesellschaft	
		a) Begriff der Obergesellschaft	615

	Anm.		Anm.
b) Außengesellschaften und Innengesellschaften als Obergesellschaft	616	3. Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft	625
c) Innengesellschaften als Obergesellschaft	617	4. Beginn und Ende der doppelstöckigen und mehrstöckigen Personengesellschaft	626
d) Abschirmwirkung juristischer Personen	618		
e) Unmittelbarkeit der Beteiligung an der Obergesellschaft	619		
2. Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft durch die unmittelbare Beteiligung an der Obergesellschaft			
a) Personengesellschaft als Untergesellschaft	620		
b) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft	621		
II. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters sowie der Obergesellschaft (Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)			
1. Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter (ununterbrochene Mitunternehmerkette)	623		
2. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters	624		
		C. Rechtsfolgen von Nr. 2 Satz 2	
		I. Doppelte Rechtsfolgenbestimmung von Nr. 2 Satz 2	628
		II. Beschränkung der Rechtsfolgen der Nr. 2 Satz 2 auf den Sonderbetriebsbereich	629
		III. Rechtsfolgen bei der Untergesellschaft	
		1. Ermittlung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft	630
		2. Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft	631
		3. Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters	632
		4. Sonderbetriebsvermögen des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft	633
		5. Sondervergütungen der Obergesellschaft	634
		6. Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft	635

[Anschluss S. E 11]

	Anm.			Anm.
7. Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Unter- gesellschaft durch die Ober- gesellschaft	636		des an der Unter- gesellschaft mittelbar beteiligten Gesell- schafters bei der Obergesellschaft	641
8. Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft durch den mittelbar be- teiligten Gesellschafter	637		4. Erwerb und Veräuße- rung des Anteils an der Obergesellschaft	642
IV. Rechtsfolgen bei der Obergesellschaft			5. Behandlung der Betei- ligung der Obergesell- schaft an der Unter- gesellschaft in Steuer- bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Obergesellschaft	643
1. Ermittlung des Gesamt- gewinns der Obergesell- schaft	639		V. Rechtsfolgen bei dem an der Unter- gesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter	645
2. Zurechnung des Gesamt- gewinns der Obergesell- schaft	640			
3. Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen				

**Anhang 1 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:
Sonderbetriebsvermögen**

	Anm.			Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen			III. Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betrieb (notwen- diges Sonderbetriebs- vermögen I)	
I. Begriff	700		1. Begriff des notwendigen Sonderbetriebsvermö- gens I	722
II. Bedeutung und Ver- fassungsmäßigkeit			2. Unmittelbare Überlas- sung von Wirtschafts- gütern durch Mitunter- nehmer	723
1. Bedeutung des Rechts- instituts des Sonder- betriebsvermögens	704		3. Überlassung eines Wirt- schaftsguts durch eine Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft, an der ein Mitunter- nehmer beteiligt ist	726
2. Verfassungsmäßigkeit	705		4. Mittelbare Überlassung über eine dritte Person	727
III. Geltungsbereich	706		5. Forderungen des Gesell- schafters aus Kapital- überlassungen	
IV. Verfahrensfragen	707		a) Gegenstand der Forderungen	728
B. Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens			b) Rechtsfolgen der Zuordnung von Forderungen zum Sonderbetriebs- vermögen I	729
I. Die in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen	712			
II. Eigene Auffassung	714			
C. Voraussetzungen für die Zuordnung von Wirt- schaftsgütern zum Sonder- betriebsvermögen				
I. Wirtschaftsgut als Zuord- nungsgegenstand	720			
II. Persönliche Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmer	721			

	Anm.		Anm.
c) Sonderfälle: Unverzinsliche Darlehen, Forderungsverzicht, Rangrücktritt	730		
6. Sonderbetriebsvermögen I ohne Nutzungsüberlassung	731		
IV. Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zur Beteiligung (notwendiges Sonderbetriebsvermögen II)		I. Sonderbetriebsvermögen als Teil der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	
1. Begriff und Umfang des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II . . .	735	1. Sonderbetriebsvermögen als Teil des steuerverstrickten Gesamtbetriebsvermögens	755
2. Abgrenzung zu außerbetrieblichen Interessen des Mitunternehmers . . .	736	2. Die Ermittlung des Sondergewinns	756
3. Mittelbare Nutzungsüberlassung über eine dritte Person	737	3. Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen	757
4. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften		II. Zuordnung von Eigenbetriebsvermögen zum Sonderbetriebsvermögen (Bilanzierungskonkurrenz)	758
a) Überblick	738	III. Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil	
b) Beteiligung an einer Komplementär-GmbH und ähnliche Beteiligungen	739	1. Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei Anteilsübertragungen und Einbringungen	759
c) Beteiligungen an einer Organgesellschaft	740	2. Rechtsfolgen bei der Aufspaltung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen	760
d) Beteiligungen an der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung . .	741	IV. Einbeziehung des Sondergewinns in die Gewerbesteuer der Personengesellschaft	761
e) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei enger wirtschaftlicher Verflechtung . .	742	V. Weitere Rechtsfolgen im Einkommensteuerrecht	762
f) Weitere Fallgruppen . .	743	VI. Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten	763
5. Überlassung von Wirtschaftsgütern an wirtschaftlich verbundene Dritte	746	E. Sonderbetriebsvermögen in Sonderkonstellationen	
6. Zur Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung eingesetzte Wirtschaftsgüter	747	I. GmbH & Co. KG	764
V. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	750	II. Atypisch stille Gesellschaft und GmbH & atypisch Still	765
VI. Negatives Sonderbetriebsvermögen	751	III. Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen	766
D. Rechtsfolgen der Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen		IV. Kommanditgesellschaft auf Aktien	767

**Anhang 2 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:
Betriebsaufspaltung**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen		B. Tatbestand der Betriebsaufspaltung	
I. Überblick über die Betriebsaufspaltung	770	I. Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung	795
II. Bedeutung der Betriebsaufspaltung	772	II. Personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen	
III. Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung	773	1. Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung	
IV. Geltungsbereich der Betriebsaufspaltung		a) Beteiligungs- und Beherrschungsidentität	796
1. Sachlicher Geltungsbereich	774	b) Unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse	797
2. Persönlicher Geltungsbereich	775	c) Widerlegbarkeit der Vermutung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens	798
3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	776	d) Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern	799
V. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung		e) Beteiligung von Nur-Betriebsgesellschaftern	800
1. Echte Betriebsaufspaltung	777	2. Mittelbare Beteiligungen	801
2. Unechte Betriebsaufspaltung	778	3. Beherrschung ohne Anteilsbesitz	802
3. Umgekehrte Betriebsaufspaltung	779	4. Stimmrechtsbindungsverträge	803
4. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	780	5. Stimmrechtsverbote	804
5. Kapitalistische Betriebsaufspaltung	781	6. Ehegattenanteile	805
6. Wiesbadener Modell	782	7. Beteiligung von Eltern und Kindern	806
7. Dreistufige Betriebsaufspaltung	783	8. Unterbeteiligung und stille Gesellschaft	807
8. Mehrfache Betriebsaufspaltung	784	9. Nießbrauch	808
VI. Verhältnis zu anderen Regelungsbereichen		10. Testamentsvollstrecker	809
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG	785	III. Sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen	
2. Verhältnis zu anderen Rechtsinstituten		1. Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung als Voraussetzung einer sachlichen Verflechtung	810
a) Verhältnis zur Organschaft	786		
b) Verhältnis zur Betriebsverpachtung im Ganzen	787		
3. Verhältnis zu anderen Steuerarten	788		
4. Verhältnis zu außersteuerlichen Rechtsgebieten	789		
VII. Verfahrensfragen	790		

	Anm.		Anm.
2. Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage	811	8. Pensionszusagen des Betriebsunternehmens . .	827
3. Überlassung zur Nutzung	812	9. Behandlung von unüblichen Miet- und Pachtzinsen	828
4. Sonderfall der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden . . .	813	10. Nachträglicher Verzicht auf Miet- und Pachtzinsen	829
5. ABC der wesentlichen Betriebsgrundlagen	814	11. Pachterneuerungsverpflichtung und Sachwertdarlehen	830
C. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung		12. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen	831
I. Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb		III. Rechtsbeziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen	832
II. Gewinnermittlung		IV. Rechtsfolgen in anderen Rechtsgebieten	833
1. Getrennte Behandlung von Besitz- und Betriebsunternehmen	820	D. Beginn der Betriebsaufspaltung	
2. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens . . .	821	I. Echte Betriebsaufspaltung	834
3. Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens	822	II. Unechte Betriebsaufspaltung	835
4. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter des Besitzunternehmens . . .	823	E. Beendigung der Betriebsaufspaltung	
5. Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens	824	I. Wegfall der personellen Verflechtung	836
6. Erfassung von Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft bei dem Besitzunternehmen .	825	II. Wegfall der sachlichen Verflechtung	837
7. Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers des Betriebsunternehmens . .	826	III. Rechtsfolgen	838
		IV. Gestaltungen zur Erhaltung der Betriebsvermögensgemeinschaft	839

**Anhang 3 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2:
Familienpersonengesellschaften**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen		II. Bedeutung der Familienpersonengesellschaft	
I. Begriff und Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft		1. Dogmatische Begründung der Sonderbehandlung	845
1. Begriff der Familienpersonengesellschaft	840	2. Motive für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft	846
2. Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft	841	3. Vermeidung von Familienpersonengesellschaften	847

	Anm.		Anm.
III. Verfassungsmäßigkeit der Sonderbehandlung von Familienpersonengesellschaften	848		
B. Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaftsverhältnissen			
I. Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach			
1. Verträge zwischen nahen Angehörigen	852	b) Regelungen zur Beendigung der Beteiligung	876
2. Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags		c) Beteiligung an stillen Reserven und Geschäftswert	877
a) Anwendbarkeit von § 41 Abs. 1 Satz 1 AO	853	d) Anteil am laufenden Gewinn	878
b) Vereinbarter Gesellschafterbebeitrag	854	e) Verlustteilnahme	879
c) Form	855	f) Beschränkungen des Stimmrechts	880
d) Ergänzungspfleger	856	g) Beschränkungen des Entnahmerechts	881
e) Familiengerichtliche Genehmigung	857	h) Widerspruchsrecht/Kontrollrechte	882
3. Klare und eindeutige Vereinbarungen	862	i) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen	883
4. Kein anderweitiges wirtschaftliches Eigentum am Personengesellschaftsanteil	863	7. Vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft	884
5. Tatsächliche Durchführung		II. Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung	
a) Grundsatz	865	1. Ausgangssituation	888
b) Kein Dauerergänzungspfleger	866	2. Die Auffassung des BFH	
c) Leistung des vereinbarten Beitrags	867	a) Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige	890
d) Zuweisung der Ergebnisanteile	868	b) Entgeltlich erworbene Anteile	891
e) Entnahmerechte	869	c) Erwerb durch mitarbeitende nahe Angehörige	892
f) Zivilrechtliche Rückwirkung	870	d) Im Erbweg erworbene Beteiligungen	893
6. Fremdvergleich		e) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen	894
a) Bedeutung des Fremdvergleichs	875	3. Auffassungen im Schrifttum	895
		4. Stellungnahme	896
		C. Rechtsfolgen	898

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:
Gewinnanteile und Sondervergütungen des
Komplementärs einer Kommanditgesellschaft
auf Aktien (KGaA)**

	Anm.		Anm.
<p>A. Grundkonzeption der Besteuerung des Komplementärs einer KGaA</p> <p>I. Gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA 900</p> <p>II. Hybride Besteuerung 901</p> <p>B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3</p> <p>I. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Nr. 3 Halbs. 1)</p> <p>1. Persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA . 902</p> <p>2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter 905</p> <p>3. Keine Gewinnanteile, die auf Anteile am Grundkapital entfallen 910</p>		<p>II. Sondervergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Nr. 3 Halbs. 2)</p> <p>1. Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich 912</p> <p>2. Sonderbetriebsvermögen 913</p> <p>3. Einzelne Sondervergütungen</p> <p style="padding-left: 20px;">a) Geschäftsführervergütung 915</p> <p style="padding-left: 20px;">b) Haftungsvergütung und sonstige Sondervergütungen 916</p> <p style="padding-left: 20px;">c) Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen 920</p> <p>C. Rechtsfolgen der Nr. 3 ... 926</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2:
Nachträgliche Einkünfte**

	Anm.		Anm.
<p>A. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 2 930</p>		<p>B. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2 932</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3:
Entnahmeprivileg**

	Anm.		Anm.
<p>A. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 3 940</p>		<p>B. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 3 941</p>	

**Erläuterungen zu Abs. 1a:
Besteuerung nach Besteuerungsaufschub**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen		B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 1a	
I. Bedeutung des Abs. 1a	970	I. Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Anteilsveräußerung in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 (Satz 1)	
II. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a	971	1. Die Fälle des § 4 Abs. 1 Satz 4	977
III. EG-Rechtskonformität des Abs. 1a	972		
IV. Verhältnis des Abs. 1a zu anderen Vorschriften	973		

[Anschluss S. E 17]

	Anm.		Anm.
2. Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile	978	4. Fiktion der unterlassenen Sitzverlegung	980
3. Besteuerung unabhängig von den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens	979	II. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Satz 2)	981
		III. Rechtsfolge des Abs. 1a	985

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Gewerbebetrieb**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 2			
I. Bedeutung des Abs. 2			
1. Abs. 2 als zentrale Abgrenzungsregelung	1000		
2. Abgrenzung zu anderen Gewerbe- und Unternehmerbegriffen	1001		
3. Begriff des Gewerbebetriebs als Typus- oder Klassenbegriff	1004		
II. Verfassungsmäßigkeit und Geltungsbereich des Abs. 2	1007		
III. Verhältnis des Abs. 2 zu anderen Vorschriften	1013		
IV. Verfahrensfragen	1022		
B. Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 1 (Begriff des Gewerbebetriebs)			
I. Begriff der Betätigung	1030		
II. Selbständigkeit der Betätigung			
1. Bedeutung des Tatbestandsmerkmals	1031		
2. Die Unternehmerinitiative	1032		
3. Das Unternehmerrisiko	1035		
4. Einzelfälle	1036		
III. Nachhaltigkeit der Betätigung	1040		
IV. Die Absicht, Gewinn zu erzielen	1045		
V. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr			
1. Bedeutung und Begriff	1050		
2. Die Beteiligung am allgemeinen Verkehr	1051		
		3. Die Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr	1059
		VI. Keine Ausübung von Land- und Forstwirtschaft	1070
		VII. Keine Ausübung eines freien Berufs und keine andere selbständige Arbeit	
		1. Bedeutung der Abgrenzung	1071
		2. Die Abgrenzungskriterien	1072
		3. Behandlung gemischter Tätigkeiten	1073
		VIII. Keine Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal	
		1. Begriff und Rechtsentwicklung des negativen Tatbestandsmerkmals	1100
		2. Dogmatische Begründung des negativen Tatbestandsmerkmals	1102
		3. Bedeutung des negativen Tatbestandsmerkmals	1103
		4. Abstrakte Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb	
		a) Die Auffassung in Rechtsprechung und Schrifttum	1108
		b) Eigene Auffassung	1110
		c) Verhältnis zu den übrigen Merkmalen des Abs. 2	1117
		5. Grundstückshandel	
		a) Begriff des Grundstückshandels	1120
		b) Bedingte Veräußerungsabsicht und Drei-Objekt-Grenze als maßgebendes Kriterium nach der Rechtsprechung des BFH	1123

	Anm.
c) Stellungnahme	1127
d) Die einzelnen Merkmale der Drei-Objekt-Grenze	1131
e) Abweichungen von der Drei-Objekt-Grenze	1138
f) Nachhaltigkeit	1142
g) Abgrenzung zu land- und forstwirtschaftlichen Hilfsgeschäften	1145
h) Gewerblicher Grundstückshandel bei Personenmehrheiten	1152
i) Beginn, Umfang und Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels; Bilanzierungsfragen	1160
j) Verfahrensfragen	1163
6. Veräußerung beweglicher Wirtschaftsgüter	
a) Allgemeine Abgrenzungskriterien	1170
b) Wertpapierhandel	1171

	Anm.
c) Beteiligungshandel/ Private Equity-Fonds	1172
7. Vermietung und Verpachtung	
a) Allgemeine Abgrenzung zum Gewerbebetrieb	1180
b) Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern	1182
c) Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern	1186
8. Überlassung von Kapitalvermögen	1190

IX. Rechtsfolge: Betätigung ist Gewerbebetrieb 1220

- C. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 2 . . 1230**
- D. Tatbestand und Rechtsfolgen des Abs. 2 Satz 3 . . 1240**

**Erläuterungen zu Abs. 3:
Gewerbebetriebsfiktion**

	Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 3	
I. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des Abs. 3	
1. Bedeutung der Nr. 1	1400
2. Bedeutung der Nr. 2	1401
3. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 1	
a) Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG	1402
b) Verstoß gegen das Verbot der Rückwirkung von Gesetzen	1403
4. Verfassungsmäßigkeit der Nr. 2	1404
II. Geltungsbereich des Abs. 3	1410
III. Verhältnis des Abs. 3 zu anderen Vorschriften	1411
IV. Verfahrensfragen zu Abs. 3	1415

	Anm.
B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 3	
I. Mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit als Voraussetzung für die Anwendung von Nr. 1 und Nr. 2 (Abs. 3 Einleitungssatz)	1420
II. Die teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (Nr. 1)	
1. Begriff der offenen Handelsgesellschaft, der Kommanditgesellschaft und der anderen Personengesellschaften	1422
2. Ausübung auch einer gewerblichen Tätigkeit (Halbs. 1)	
a) Zusammenwirken von Halbs. 1 und Halbs. 2	1423

	Anm.			Anm.
b) Art der gewerblichen Tätigkeit	1424		c) Begriff des persönlich haftenden Gesellschafters	1438
c) Eigenständigkeit der gewerblichen Tätigkeit	1425		d) Keine sonstigen persönlich haftenden Gesellschafter	1439
d) Umfang der gewerblichen Tätigkeit	1426		3. Geschäftsführung nur durch diese Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschafter	
e) Gewerbliche Betätigung von Gesellschaft und Gesellschaftern	1427		a) Begriff der Geschäftsführung	1443
3. Bezug von gewerblichen Einkünften im Sinne von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (Halbs. 2)	1428		b) Ausschließlichkeit der Geschäftsführung durch Kapitalgesellschaften und Nichtgesellschafter	1444
III. Die gewerblich geprägte Personengesellschaft (Nr. 2)			c) Führen der Geschäfte der Personengesellschaft	1445
1. Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nr. 1 ausübt	1435		d) Geschäftsführung durch Nichtgesellschafter	1446
2. Ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftende Gesellschafter			4. Gleichstellung von gewerblich geprägter Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft (Nr. 2 Satz 2)	1450
a) Begriff der Kapitalgesellschaft	1436		IV. Rechtsfolge von Nr. 1 und Nr. 2	1455
b) Ausländische Gesellschaften	1437			

**Anhang zu Abs. 3:
Zebragesellschaften**

	Anm.			Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen			2. Weitere Verfahrensfragen	1469
I. Rechtsentwicklung	1460		B. Tatbestandsmerkmale und Erscheinungsformen der Zebragesellschaft	1470
II. Bedeutung der Zebragesellschaften	1461		C. Rechtsfolgen der Zebragesellschaft	
III. Verfahrensfragen			I. Zweistufige Ermittlung der Einkünfte	1473
1. Gesonderte und einheitliche Feststellung			II. Keine Anwendung mitunternehmensspezifischer Regelungen	1474
a) Problemstellung	1465		III. Weitere Einzelfragen	1476
b) Auffassung der Rechtsprechung	1466			
c) Kritik im Schrifttum an der neueren Rechtsprechung	1467			
d) Stellungnahme	1468			

**Erläuterungen zu Abs. 4:
Verlustverrechnungsbeschränkungen in
besonderen Fällen**

	Anm.		Anm.
A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 4			
I. Grundinformation zu § 15 Abs. 4	1500		
II. Rechtentwicklung des Abs. 4	1501		
III. Bedeutung des Abs. 4 und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht			
1. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Gemeinschaftsverträglichkeit der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste (Abs. 4 Sätze 1 und 2)			
a) Bedeutung der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste	1504		
b) Verfassungsmäßigkeit und Gemeinschaftsverträglichkeit der Verrechnungsbeschränkung für Tierzuchtverluste	1505		
2. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3–5)	1506		
3. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit der Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus mitunternehmerischen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (Abs. 4 Sätze 6–8)	1507		
IV. Geltungsbereich des Abs. 4	1508		
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften	1509		
VI. Verfahrensfragen	1510		
B. Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 1 und 2: Verrechnungsbeschränkungen für Verluste aus gewerblicher Tierzucht			
		I. Verbot des Verlustausgleichs und Verlustabzugs bei gewerblicher Tierzucht (Abs. 4 Satz 1)	
		1. Gewerbliche Tierzucht und Tierhaltung	
		a) Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder gewerblicher Tierhaltung	1514
		b) Begriff der gewerblichen Tierzucht und Tierhaltung iSd. Satzes 1	1515
		c) Einzelfälle der Tierzucht oder Tierhaltung, die § 13, § 15 Abs. 1 oder Abs. 4 zuzurechnen sind	1516
		d) Feststellung der Art der Einkünfte sowie Ermittlung und Feststellung der Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung	1517
		2. Rechtsfolge des Abs. 4 Satz 1: Ausgleichs- und Abzugsverbot für Verluste aus gewerblicher Tierzucht	1518
		II. Beschränkter Verlustabzug als weitere Rechtsfolge (Abs. 4 Satz 2)	1520
		C. Verluste aus Termingeschäften (Abs. 4 Sätze 3–5)	
		I. Begriff des Termingeschäfts (Satz 3 Halbs. 1)	1541
		II. Erlangung eines Differenzausgleichs oder eines durch den Wert einer veränderlichen Bezugsgröße bestimmten Geldbetrags oder Vorteils (Satz 3 Halbs. 2)	
		1. Beschränkung auf bestimmte Termingeschäfte	1542
		2. „Erlangung“ eines Differenzausgleichs, Geldbetrags oder Vorteils	1545

	Anm.		Anm.
III. Einzelne Finanzprodukte		Fällen der hälftigen Steuerbefreiung	1573
1. Handel mit Optionen . . .	1550		
2. Future und Forwards . . .	1551		
3. Compound Instruments (strukturierte Produkte) . .	1552		
4. Zertifikate	1553		
IV. Zuordnung des Termingeschäfts zum betrieblichen Bereich	1555		
V. Verlust aus dem Termingeschäft	1556		
VI. Ausnahme für Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG und Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs (Satz 4)			
1. Geschäfte des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs von Unternehmen iSd. KWG	1560		
2. Geschäfte zur Absicherung von Geschäften des gewöhnlichen Geschäftsbetriebs	1561		
VII. Rückausnahme für Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften (Satz 5)			
1. Zweck des Satzes 5	1565		
2. Geschäfte zur Absicherung von Aktiengeschäften	1566		
3. Steuerfreiheit des abgesicherten Geschäfts . . .	1567		
VIII. Rechtsfolge der Sätze 3–5			
1. Beschränkung von Verlustausgleich und Verlustabzug	1570		
2. Verrechnung mit Gewinnen aus Termingeschäften	1571		
3. Beschränkter Verlustabzug nach § 10d	1572		
4. Umfassende Verlustverrechnungsbeschränkung nach Satz 5 auch in den			
		D. Erläuterungen zu Abs. 4 Sätze 6–8: Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an Kapitalgesellschaften	
		I. Verluste aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen oder anderen Innengesellschaften an einer Kapitalgesellschaft (Satz 6)	
		1. Begriff der stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung und sonstigen Innengesellschaft	1590
		2. Gesellschafter oder Beteiligter als Mitunternehmer	1591
		3. „Verluste“ aus der mitunternehmerischen Innengesellschaft	1592
		II. Minderung der Gewinne aus der nämlichen Gesellschaft im vorangegangenen oder in den folgenden Wirtschaftsjahren (Satz 7)	
		1. Verlustvor- und -rücktrag nach Maßgabe des § 10d	1595
		2. Gewinne aus derselben Innengesellschaft	
		a) Wirkungsweise der Verrechnungsmöglichkeit	1596
		b) Begriff des Gewinns	1597
		c) Gewinne derselben stillen Gesellschaft, Unterbeteiligung oder Innengesellschaft	1598
		d) Derselbe Beteiligte	1599
		III. Beschränkung der Verlustverrechnungsbeschränkung auf körperschaftsteuerpflichtige Steuersubjekte (Satz 8)	1600
		IV. Rechtsfolgen der Sätze 6–8	1601

Allgemeine Erläuterungen zu § 15

1 A. Grundinformation zu § 15

Die Vorschrift regelt in vier Absätzen, was zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört (Abs. 1–3) und in einem Absatz, wie Verluste aus bestimmten gewerblichen Tätigkeiten zu behandeln sind (Abs. 4).

2 B. Rechtsentwicklung des § 15

PrEStG v. 24.6.1891 (PrGS 1891, 175): Zum Einkommen gehören nach § 7 Nr. 3 die gesamten Jahreseinkünfte des Stpfl. aus ua. einem Gewerbe. Bei nicht stpfl. Erwerbsgesellschaften wird der erzielte Gewinn nach § 14 Abs. 2 Nr. 2 den einzelnen Teilhabern nach Maßgabe ihres Anteils zugerechnet.

ESTG 1920 v. 29.3.1920 (RGBl. 1920, 359): Nach § 7 Nr. 3 gehört bei Gesellschaftern einer OHG, einer KG oder einer anderen Erwerbsgemeinschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, ihr Anteil am Geschäftsgewinn zuzüglich etwaiger besonderer Vergütungen, die der Gesellschafter für Mühewaltungen im Interesse der Gesellschaft für deren Rechnung bezogen hat, zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb.

ESTG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 189): § 29 übernimmt § 7 EStG 1920 nahezu unverändert und spricht erstmals von Einkünften aus Gewerbebetrieb.

EStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1005; RStBl. 1934, 1261): Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden in § 15 geregelt. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 3 erhalten die heute noch geltende Fassung. Gleiches gilt im Wesentlichen für Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (zur Änderung durch das StÄndG 1992 s.u.; zur Gesetzesbegründung s. RStBl. 1935, 33 [42]).

ESTRG v. 5.8.1974 (BGBl. I 1974, 1769; BStBl. I 1974, 530): § 15 Abs. 2 Satz 1 übernimmt das zuvor in § 2a enthaltene Verbot eines Ausgleichs von Verlusten aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung (heute wortgleich Abs. 4 Satz 1). Abs. 2 Satz 2 regelt den Verlustabzug nach den Voraussetzungen des § 10d.

ÄndG zum EStG v. 20.4.1976 (BGBl. I 1976, 1054; BStBl. I 1976, 282): Abs. 2 Satz 2 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung) wird an die Einführung eines Verlustvortrags in § 10d angepasst (Rücktrag aber nur auf das vorangegangene Wj. möglich).

StEntG 1984 v. 22.12.1983 (BGBl. I 1983, 1583): Abs. 2 übernimmt die bis dahin in § 1 Abs. 1 GewStDV enthaltene Definition des Gewerbebetriebs in der heute noch gültigen Fassung. Der bisherige Abs. 2 (Verluste aus gewerblicher Tierzucht oder Tierhaltung) wird zu Abs. 3. Der Verlustrücktrag wird auf „die vorangegangenen Wj.“ erweitert.

StBereinG 1986 v. 19.12.1985 (BGBl. I 1985, 2436; BStBl. I 1985, 735): Abs. 1 Satz 2 und Abs. 3 werden eingefügt. Abs. 3 Nr. 1 allerdings ohne den erst 2007 angehängten Halbs. 2.

StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146): In Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 werden hinter den Worten „Unternehmer (Mitunternehmer)“ die Worte „des Betriebs“ eingefügt und Nr. 2 Satz 2 in seiner heute noch geltenden Fassung angehängt. Nr. 2 Satz 2 gilt nach § 52 Abs. 18 Satz 1 idF des StÄndG 1992 erstmalig für Wj., die nach dem 31.12.1991 enden. Nach § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 waren von der Untergesellschaft gebildete Pensi-

onsrückstellungen spätestens in der Schlussbilanz des Wj., das nach dem 31.12. 1991 endete, in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen; zur Verfassungsmäßigkeit s. Anm. 109.

StEntlG 1999/2000/2002 v. 24.3.1999 (BGBl. I 1999, 402; BStBl. I 1999, 304): Abs. 1 Satz 3 wird eingefügt. Abs. 4 Satz 2 erhält die heutige Fassung. Abs. 4 Satz 3 wird angefügt, der inhaltlich den heute geltenden Sätzen 3 und 4 entspricht.

StSenkG v. 23.10.2000 (BGBl. I 2000, 1433; BStBl. I 2000, 1428): Der mit dem StEntlG 1999/2000/2002 eingefügte Abs. 4 Satz 3 wird ersetzt durch die Sätze 3–5.

InvZulÄndG 1999 v. 20.12.2000 (BGBl. I 2000, 1850; BStBl. I 2001, 28): Abs. 4 Sätze 3–5 werden neu gefasst. Satz 3 ist identisch mit der Fassung durch das StSenkG.

Die Neufassung durch das InvZulÄndG 1999 ist gesetzestechisch verwirrend. Geändert wird in Art. 3 des InvZulÄndG 1999 das EStG idF des StSenkErgG (welches keine Änderungen des § 15 vorgesehen hatte). In dieser Gesetzesfassung wird § 15 Abs. 4 Satz 3 durch drei neue Sätze ersetzt. Das würde bedeuten, dass die Sätze 4 und 5 idF des StSenkG bestehen bleiben und zu Sätzen 6 und 7 werden. Dieses Ergebnis wird aber korrigiert durch Art. 8 Nr. 1 InvZulÄndG 1999, der anordnet, dass bestimmte Positionen in Art. 1 des StSenkG aufgehoben werden. Dazu gehört auch die Änderung des § 15 Abs. 4 EStG durch das StSenkG. Im Erg. sind deshalb Sätze 3–5 idF des StSenkG durch die Sätze 3–5 idF des InvZulÄndG 1999 ersetzt worden.

StVergAbG v. 16.5.2003 (BGBl. I 2003, 660; BStBl. 2003, 321): Abs. 4 Satz 6 wird angefügt mit einer Beschränkung der Verrechnung von Verlusten aus stillen Gesellschaften, Unterbeteiligungen und sonstigen Innengesellschaften an einer KapGes.

ProtErklG v. 22.12.2003 (BGBl. I 2003, 2840; BStBl. I 2004, 14): Abs. 4 Satz 6 wird überarbeitet und die Sätze 7 und 8 werden angehängt. Dies führt insbes. zu einer Erweiterung des Anwendungsbereichs der mit dem StVergAbG eingeführten Verlustverrechnungsbeschränkung.

SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 1a wird aufgrund der Beschlussempfehlung des FinAussch. (BTDrucks. 16/3315, 13 und 16/3369, 12) eingeführt (zur ursprünglich in § 4 Abs. 1 Satz 5 geplanten Regelung s. BTDrucks. 16/2710, 5). Die Neuregelung gilt nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wj.

JStG 2007 v. 13.12.2006 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): An Abs. 3 Nr. 1 wird Halbs. 2 angehängt, und zwar mit Wirkung auch für VZ vor 2006 (§ 52 Abs. 32a idF des JStG 2007).

C. Reformvorhaben

3

Folgende Reformvorhaben sähen Änderungen des § 15 vor:

Der Entwurf eines Steuergesetzbuchs von JOACHIM LANG (Bonn 1993) sieht Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht mehr vor (anders noch der Reformentwurf von JOACHIM LANG zu Grundvorschriften des EStG, 1985, s. dort § 13 Abs. 1). Statt dessen unterscheidet § 105 Abs. 2 EStG-E zwischen den Einkunftsarten selbständige Erwerbstätigkeit, nichtselbständige Erwerbstätigkeit und PV (so schon § 4 Abs. 1 des Reformentwurfs 1985 aaO). Einkünfte aus selbständiger Erwerbstätigkeit sind nach § 107 Abs. 1 EStG-E ua. Einkünfte aus einem Unternehmen als Allein- oder Anteilseigner, aus der Liquidation oder Veräußerung

eines Unternehmens oder eines Anteils an einem Unternehmen sowie aus gelegentlichen selbständigen Erwerbstätigkeiten (zum Begriff des Unternehmens s. § 107 Abs. 2 iVm. § 22 Abs. 2 EStG-E und zur Unternehmenssteuer §§ 150 ff. EStG-E).

Das „Schleusser-Papier“ (Vorschläge zur Steuerpolitik des FinMin. NRW) wollte Abs. 3 Nr. 2 auf Altfälle beschränken.

Der Karlsruher Entwurf zur Reform des EStG (Heidelberg 2001) verzichtet auf verschiedene Einkunftsarten. Der ESt. unterliegen nach § 2 Abs. 1 EStG-E die Einkünfte aus erwerbswirtschaftlichem Handeln.

4–6 Einstweilen frei.

D. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit des § 15

7

I. Bedeutung

Für das Einkommensteuerrecht regelt § 15, welche Einkünfte zu denjenigen aus Gewerbebetrieb gehören. Die Norm füllt damit den Begriff aus, den § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 bei der Bestimmung verwendet, welche Einkünfte im einzelnen der ESt. unterliegen (zur Abgrenzung zu anderen Einkunftsarten s. Anm. 45 ff.).

Für das Gewerbesteuerrecht hat § 15 insofern eine zentrale Bedeutung, als nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unter Gewerbebetrieb (iSd. GewStRechts) ein gewerbliches Unternehmen iSd. EStG zu verstehen ist. Damit hat das Vorliegen eines Gewerbebetriebs iSd. § 15 Abs. 2 auch zur Folge, dass die Einkünfte grds. der GewSt. unterliegen (zur Vermeidung der Doppelbelastung durch § 35 s. § 35 Anm. 18 ff.).

Für das Körperschaftsteuerrecht greift § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG hinsichtlich der Bestimmung und der Ermittlung des Einkommens auf das EStG und damit auch auf § 15 zurück. Dabei geht es aber nicht um eine Einkünftequalifikation, weil KapGes. nach § 8 Abs. 2 KStG ohnehin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (zum Verhältnis zu Regelungen des KStG s. Anm. 45).

8

II. Verfassungsmäßigkeit

Gegen die die Grundkonzeption des § 15 bestehen keine verfassungsrechtl. Bedenken. Der Gesetzgeber bewegt sich im Bereich verfassungsrechtl. zulässiger Differenzierungen, soweit er im EStG verschiedene Einkunftsarten unterscheidet und daran unterschiedliche Rechtsfolgen knüpft (vgl. BVerfG v. 19.3.1974 – 1 BvR 416, 767, 779/68, BStBl. II 1974, 273 [276]; v. 25.10.1977 – 1 BvR 15/75, BStBl. II 1978, 125 [129]). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG für die GewSt. an § 15 anknüpft (s.o.). Denn die Belastung der betroffenen Stpfl. mit der GewSt. sieht § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG vor und nicht § 15 (zur Frage der Verfassungswidrigkeit der GewSt. s. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BGBl. I 2008, 1006 = FR 2008, 818; vgl. auch TIPKE, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 1993, 823 ff.).

Zur Verfassungsmäßigkeit einzelner Regelungen des § 15 s. Anm. 109, 931, 1007, 1402 ff. und 1504 ff.

9 Einstweilen frei.

E. Geltungsbereich des § 15

I. Sachlicher und persönlicher Geltungsbereich

10

Sachlicher Geltungsbereich: § 15 betrifft die estrechtl. Abgrenzung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu den übrigen Einkunftsarten und zu nicht stbaren Einkünften aus privater Vermögensverwaltung (s. Anm. 1100 ff.; zur Bedeutung der Norm für die GewSt. und die KSt. s. Anm. 7).

Persönlicher Geltungsbereich: § 15 trifft Regelungen zur Betätigung in Form eines Einzelunternehmens (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1) und einer PersGes. (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 sowie Abs. 3). KapGes. spielen insbes. im Fall einer Beteiligung an einer PersGes., die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt, eine Rolle (Abs. 3 Nr. 2). Bei beschränkt Stpfl. (§ 1 Abs. 4) ist anhand des § 15 zu beurteilen, ob Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 2 vorliegen (ausführlich § 49 Anm. 144, 180). Bei erweiterter beschränkter StPfl. iSd. § 2 AStG muss gem. § 15 geprüft werden, ob eine nicht bereits von § 49 erfasste Betätigung unter den Begriff des Gewerbebetriebs fällt (ausführlich Vor §§ 1, 1a Anm. 8).

Einstweilen frei.

11

II. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Verwaltungsanweisungen: BMF v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 (Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen); v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 (Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen [Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze]); v. 10.5.2007 (Entwurf eines Schreibens betr. die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen [DBA] auf PersGes.

1. Bedeutung des Auslandsbezugs

12

§ 15 regelt die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der unbeschränkt Stpfl.; die inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb der beschränkt Stpfl. regelt § 49 Abs. 1 Nr. 2. Die von § 15 erfassten Einkünfte sind nicht auf aus dem Inland bezogene Einkünfte beschränkt (s. § 1 Anm. 88). Regelmäßig (eine Ausnahme ist zB § 34c Abs. 5) kann sich nur aus einem DBA (s. Anm. 13) ergeben, dass bestimmte im Rahmen des Gewerbebetriebs im Ausland erzielte Einkünfte nicht im Inland besteuert werden dürfen. Zudem kann das jeweilige nationale StRecht des ausländ. Staats, auf den sich eine gewerbliche Tätigkeit erstreckt, das Entstehen dortiger ESt. – wie das deutsche EStG – von dem Vorhandensein einer stl. relevanten Präsenz (s. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a: Betriebsstätte, ständiger Vertreter) abhängig machen oder einen anderen Inlandsbezug (s. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b–f) voraussetzen. Handelt es sich bei den im Ausland erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb um ausländ. Einkünfte iSd. § 34d Nr. 2, kann die ausländ. Steuer auf die deutsche ESt. anzurechnen sein (§ 34c).

2. Verhältnis zu DBA

13

In ihrem Kernbereich entsprechen die Einkünfte aus Gewerbebetrieb den in Art. 7 OECD-MA geregelten Unternehmensgewinnen.

Besteuerung im Tätigkeitsstaat nur bei Bestehen einer Betriebsstätte:

Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA dürfen Gewinne, die ein Unternehmen eines

Vertragsstaats in dem anderen DBA-Vertragsstaat erzielt, dort nur dann besteuert werden, wenn das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit in dem anderen Vertragsstaat durch eine Betriebsstätte ausübt und soweit die Gewinne der Betriebsstätte zugerechnet werden können.

Eigenständige Einkünfte Definitionen der DBA: Die Verteilungsnormen der DBA (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 71.) umschreiben, soweit sie das überhaupt tun (vgl. WASSERMEYER in DEBATIN/WASSERMEYER, Doppelbesteuerung, Vor Art. 6–22 MA Rn. 10), die Einkünfte und Vermögensgegenstände zwar ähnlich, letztlich aber unabhängig von den Bezeichnungen der Einkunftsarten innerstaatlichen Rechts (vgl. VOGEL/LEHNER aaO Vor Art. 6–22 Rn. 2). Hinzu kommt, dass die Verteilungsnormen der DBA eigene Konkurrenzregeln enthalten und damit eine abkommensspezifische isolierende Betrachtungsweise statuieren (SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl. 1998, Rn. 16.204). Danach unterliegen zB Dividenden, Zinsen oder Lizenzgebühren abkommensrechtl. als solche den Art. 10, 11 und 12 OECD-MA und sind selbst dann nicht per se Unternehmensgewinn iSv. Art. 7 OECD-MA, wenn sie – nach innerstaatlichem Verständnis – einem Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 8 Abs. 2 KStG) oder einer gewerblich geprägten PersGes. (Abs. 3 Nr. 2) zufließen (WASSERMEYER aaO Rn. 11). Ähnliches gilt für Gewinne aus der Veräußerung von in einem Vertragsstaat belegenen Grundstücken (Art. 6 OECD-MA).

Behandlung von in einer ausländischen Betriebsstätte erzielten Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünften:

► *Funktionaler Zusammenhang:* Zinsen und Dividenden sind nur dann Teil des in einer Betriebsstätte erzielten Unternehmensgewinns, wenn zB die Beteiligung, auf die eine Dividende gezahlt wird, der Betriebsstätte zuzuordnen ist, dh. funktional mit der darin ausgeübten wunternehmerischen Tätigkeit zusammenhängt; vgl. BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510 (mit Anm. JACOB/NOSKY, IStR 2008, 367).

► *Freistellung oder Steueranrechnung:* Solchermaßen dem Gewinn einer ausl. Betriebsstätte zugeordnete Dividenden-, Zins- und Lizenz Einkünfte, die nach den Art. 10 Abs. 4, 11 Abs. 4 oder 12 Abs. 3 OECD-MA in dem Betriebsstättenstaat besteuert werden können, sind nach der von der früheren Rspr. gestützten (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 112/94, BStBl. II 1996, 563; offen gelassen in BFH v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510, und v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848) hM in Deutschland nach Art. 23 OECD-MA als Teil des der Betriebsstättegewinns von der Steuer freizustellen (vgl. WAGNER, IWB F. 3 Gr. 2, 1067; SCHAUMBURG aaO Rn. 16.227, 16.260, 16.537, und VOGEL/LEHNER aaO Vor Art. 10–12 Rn. 32 sowie – mit aA – WASSERMEYER aaO Art. 7 MA Rn. 160c).

Personengesellschaften: s. Anm. 15 ff.

14 3. Vermögens- und Ergebniszuordnung bei ausländischer Betriebsstätte

Schrifttum: HAISS, Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, Neuwied/Kriftel (Taunus) 2000; LÖWENSTEIN/LOOKS, Betriebsstättenbesteuerung, München 2003; WASSERMEYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstättenhandbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung, Köln 2006.

Insbes. dann, wenn das Recht Deutschlands, einen in einer ausl. Betriebsstätte erzielten Gewinn zu besteuern, durch ein DBA beschränkt wird (s. Anm. 13), muss das der Betriebsstätte zuzuordnende Vermögen und das der Betriebsstätte zuzurechnende Ergebnis von dem Vermögen und dem Gewinn des Stammhauses abgegrenzt werden.

Betriebsstättengewinnermittlungsmethoden: Die Grundmethoden, den nach den Grundsätzen des deutschen StRechts zu ermittelnden Gewinn zuzuordnen, sind die direkte, am einzelnen WG und Geschäftsvorfall ausgerichtete Methode, und die indirekte Methode (Zerlegungsmethode), die von dem Gesamterfolg ausgeht und diesen dann mit einem geeigneten Schlüssel auf die einzelnen Teile des Gesamtbetriebs aufteilt.

Zu Einzelheiten vgl. JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 608 ff.; KUMPF, FR 2001, 449 (453); KUMPF, StbJb. 1988/89, 399 (409); sowie die am 20.12.2006 veröffentlichten und über die Homepage der OECD einsehbaren Teile I–III des OECD-Berichts zur Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten (s. dazu FÖRSTER, IWB Gr. 2, F. 10, 1929 [Teil I], 1939 [Teil II], 1947 [Teil III]), den am 17.7.2008 veröffentlichten OECD-Bericht zur Gewinnermittlung bei Versicherungsbetriebsstätten (s. dazu FÖRSTER, IStR 2008, 800) sowie den am 10.4.2007 veröffentlichten Entwurf einer Revision des Kommentars zu Art. 7 OECD-MA (s. dazu FÖRSTER, IStR 2007, 398).

Streitige Fragen bei der Zuordnung von Vermögen und Ergebnis: Auch nach dem Erlass des BMF zu den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076) blieben wesentliche Fragen zur Zuordnung des Vermögens und des Ergebnisses weiterhin str. (vgl. KUMPF, FR 2001, 449 [453]).

► *Dotationskapital:* Zum einen ist die geforderte Eigenkapitalausstattung einer Betriebsstätte, das sog. Dotationskapital, umstritten (gl. BFH v. 23.8.2000 – I R 98/96, BFH/NV 2001, 271; KUMPF aaO sowie zum Sonderfall des Dotationskapitals bei Betriebsstätten von Finanzinstituten WEITBRECHT, IStR 2006, 548 ff. und WASSERMAYER/ANDRESEN/DITZ, Betriebsstättenhandbuch, Gewinnermittlung und Besteuerung, 2006, 459 ff. Zu Finanzierungskosten auf stl. Dotationskapital einer inländ. Bank-Betriebsstätte eines ausländ. Bank-Stammhauses s. auch Hess. FG v. 10.12.2002, EFG 2003, 1191, rkr.

► *Überführung von Wirtschaftsgütern:* Nachdem zuvor umstritten war, ob bei der Überführung eines WG aus dem inländ. Stammhaus in eine ausländ. Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind, die in dem WG steckenden stillen Reserven realisiert wurden und zu versteuern waren (so BMF v. 24.12.1999 aaO Tz. 2.6.1; krit. dazu KUMPF aaO, 455; KLEINEIDAMM, IStR 2000, 577; KRAMER, IStR 2000, 449 [454]; PFAAR, IStR 2000, 42), weil Deutschland dazu zwar nach Art. 7 Abs. 2 OECD-MA berechtigt war (vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 4. Aufl. 2003, Art. 7 Rn. 80), es aber an einer dieses Recht ausfüllenden gesetzlichen Bestimmung fehlte (vgl. KUMPF, FR 2001, 449 [455 mwN]), wurde mit dem SEStEG v. 7.12.2006 eine neues Entstrickungs- und Verstrickungskonzept in das EStG und das KStG eingeführt (§ 4 Abs. 1 Satz 3 EStG, § 12 KStG; s. Vor § 4 Anm. J 06-1 ff.). Insbes. nach der Aufgabe der sog. „finalen Entnahmehypothese“ durch den BFH (v. 17.7.2008 – I R 77/06, FR 2008, 1127) ist nun allerdings auch die Tragweite dieses Entstrickungskonzepts wiederum fraglich. Danach ist die bloße Überführung eines WG in eine Auslandsbetriebsstätte, die das Recht Deutschlands, künftig in dem überführten WG steckende (und bis zur Überführung aufgelaufene) stille Reserven zu besteuern, nicht beschränkt, kein einer Veräußerung des WG gleichzusetzender Vorgang (vgl. schon WASSERMAYER, DB 2006, 1176; WASSERMAYER, DB 2006, 2420; s. auch SCHNEIDER/OEPEN, FR 2009, 22; aA MITSCHKE, FR 2008, 1144; MITSCHKE, FR 2009, 326).

4. Personengesellschaften mit Auslandsbezug

Schrifttum: KRABBE, Die Personengesellschaft im Internationalen Steuerrecht, StbJb. 2000/2001, 183; CREZELIUS, Sondervergütungen bei international tätiger Personengesell-

schaft, JbFfStR 2002/2003, 362; SCHNITTKER/LEMAITRE, Steuersubjektqualifikation ausländischer Personen- und Kapitalgesellschaften anhand des Rechtstypenvergleichs: Welche Vergleichskriterien sind heranzuziehen?, GmbHR 2003, 1314; CREZELIUS, Mittelbare Leistungsvergütungen bei Auslandssachverhalten, JbFfStR 2003/2004, 348; GÜNDEL, Personengesellschaften mit ausländischen Gesellschaftern – Zurechnung von Beteiligungen und Sonderbetriebsausgaben/-einnahmen, JbFfStR 2003/2004, 667; PYSZKA/BRAUER, Ausländische Personengesellschaften im Unternehmenssteuerrecht, Herne/Berlin 2004; KAHLE, Die Ertragbesteuerung der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft, StuB 2005, 666 und 702; KAHLE, Steuergestaltung bei international tätigen Personengesellschaften, StuW 2005, 61; PILTZ, Zur Ermittlung und Besteuerung grenzüberschreitender Sondervergütungen – das Verhältnis von nationalem Recht und DBA, Festschr. Wassermeyer, München 2005, 747; REISS, Die Behandlung von Sonderbetriebs-einnahmen und -ausgaben im DBA-Recht, Berliner Schriftenreihe zum Steuer- und Wirtschaftsrecht 2005, 100; WOLFF, Auslegungsfragen zu DBA-Regelungen über Unternehmensgewinne, Festschr. Wassermeyer, München 2005, 647; LAUSCHER/WESSLING/ROMSWINKEL, Betriebsstätte und Personengesellschaft, Festschr. Unternehmensteuerrecht und Internationales Steuerrecht, Bonn 2006, 153; HAUN/REISER, Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften – eine erste Analyse, GmbHR 2007, 915; WASSERMAYER, Die Anwendung der Doppelbesteuerungsabkommen auf Personengesellschaften, IStR 2007, 413; WASSERMAYER, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen im Abkommensrecht, Festschr. Ruppe, Wien 2007, 681; BRANDENBERG, Personengesellschaften im internationalen Steuerrecht, JbFfStR 2007/2008, 358.

15 a) Anwendungsbereich

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 gilt auch bei Auslandsbeziehungen. Die Vorschrift erfasst ausländ. PersGes., wenn sie im Rahmen des sog. Typenvergleichs einer inländ. PersGes., die als Mitunternehmerschaft anzuerkennen ist, entspricht und sie eine inländ. Betriebsstätte oder inländ. Gesellschafter hat (vgl. BFH v. 31.5.1993 – I R 74/93, BStBl. II 1993, 683; v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521). Umgekehrt gilt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 auch für inländ. PersGes., wenn sie ausländ. Betriebsstätten unterhält oder ausländ. Gesellschafter hat (vgl. auch BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, zur Anwendung der Gewinnermittlungsgrundsätze bei doppelstöckigen PersGes.).

16 b) Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen

Die Abkommensberechtigung der Personengesellschaft hängt davon ab, ob sie als ansässige Person in dem Vertragsstaat anzusehen ist (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a, Art. 1 OECD-MA); dies bestimmt sich gem. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA danach, ob die PersGes. in diesem Staat stpfl. ist oder ob dies nur ihre Gesellschafter sind.

S. dazu RAUPACH, Festschr. K. Vogel, 2000, 1067 (1082 ff.) und Anm. 88 ff. Zu Einzelheiten vgl. VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 13 ff. und 25 ff. und OECD, Issues in International Taxation, No. 6: The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships, 1999 mit dem Versuch, die sich daraus ergebenden Probleme bei unterschiedlicher Behandlung in zwei Vertragsstaaten einheitlich zu lösen; zur Beteiligung an einer ungarischen vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG vgl. BMF v. 24.9.1999, IStR 2000, 627 mit krit. Anm. FW.

► *Gilt das Transparenzprinzip* (s. Anm. 88, 94 ff.), ist die PersGes. mangels StPfl. nicht ansässig und daher nicht abkommensberechtigt. Abkommensberechtigt kann dann allein der Gesellschafter sein (je nach Ansässigkeit in einem DBA-Staat), dem die Betriebsstätte der PersGes. als eigene Betriebsstätte zugerechnet wird (BFH v. 20.8.2008 – I R 34/08, BFH/NV 2008, 2123; v. 13.2.2008 – I R 75/07, BFH/NV 2008, 1395; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510; v. 23.8.2000 – I R 98/96, BStBl. II 2002, 207 mwN). Das Recht der Bundesrepublik Deutschland, den (anteiligen) Unternehmensgewinn zu besteu-

ern, ist in den Fällen, in denen ein DBA eingreift, regelmäßig ausgeschlossen (Art. 7 OECD-MA; s. die Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 7 Rn. 48). Zur (str., s. VOGEL/LEHNER aaO Art. 1 Rn. 43 ff.) Behandlung von Sondervergütungen s. jetzt auch § 50d Abs. 10 i d F des JStG 2009 v. 19.12.2008 (erneut ein sog. „treaty override“, Zuordnung der Sondervergütungen zum Unternehmensgewinn).

► *Gilt das Trennungsprinzip*, ist die PersGes. abkommensberechtigt. Zu den Einzelheiten s. KAHLE, StuB 2006, 666 (669 f.); KRABBE, StbJb. 2000/2001, 183 (184 ff.); RAUPACH, Festschr. K. Vogel, 2000, 1067 (1082 ff.); s. auch Anm. 15.

Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 vorrangig vor Doppelbesteuerungsabkommen: Ist ein DBA anwendbar, so ergeben sich hieraus keine von Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 abweichenden Gewinnermittlungsgrundsätze oder Grundsätze über die Zurechnung von Einkünften oder über die Regelung der StPflcht (zutreffend BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 4.4.2007 – I R 110/05, BStBl. II 2007, 521). Die DBA begründen grds. kein nach inländ. Recht nicht bestehendes Besteuerungsrecht. Zur abkommensrechtl. Behandlung von Sondervergütungen s. Anm. 18.

Behandlung gewerblich geprägter Personengesellschaften: Eine nach innerstaatlichem StRecht (nur) gewerblich geprägte, dh. nicht auch gewerbliche tätige PersGes. (Abs. 3 Nr. 2) erzielt nicht notwendig Unternehmensgewinne iSv. Art. 7 OECD-MA (VOGEL/LEHNER aaO Art. 7 Rn. 57 mwN; aA BMF v. 24.9.1999, IStR 2000, 627 mit krit. Anm. FW). Die innerstaatliche Regelung über die gewerbliche Prägung wäre nur bedeutsam, wenn in dem konkreten Fall das anwendbare DBA auf sie verweist oder sich ein Bezug zu dem innerstaatlichen Recht anderweitig ergibt (VOGEL/LEHNER aaO Art. 7 Rn. 57). Dass auch eine ausländ. KapGes. geeignet ist, eine inländ. oder eine ausländ. PersGes. für Zwecke der Anwendung des innerstaatlichen deutschen StRechts gewerblich iSv. Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 zu prägen (BFH v. 14.3.2007 – XI R 15/05, BFH/NV 2007, 1232), steht dem nicht entgegen (zweifelnd VOGEL/LEHNER aaO Art. 7 Rn. 57 aE).

c) Besteuerung der an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter

17

Da die PersGes. nach deutschem Recht weder der ESt. noch der KSt. unterliegt, ist die Besteuerung auch im Fall des Auslandsbezugs bei ihren Gesellschaftern vorzunehmen.

Ein im Ausland ansässiger Gesellschafter einer inländ. oder einer ausländ. gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten PersGes. erzielt inländ. Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, wenn die PersGes. im Inland eine Betriebsstätte unterhält oder für sie ein ständiger Vertreter bestellt ist (s. dazu § 49 Anm. 160). Greift ein DBA ein, steht regelmäßig Deutschland das Besteuerungsrecht zu (Art. 7 OECD-MA; s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 7 Rn. 48).

Ein im Inland ansässiger Gesellschafter einer gewerblich tätigen oder gewerblich geprägten ausländ. PersGes. erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, weil diese Norm nicht auf Beteiligungen an inländ. PersGes. beschränkt ist. Unterhält die ausländ. PersGes. im Ausland eine Betriebsstätte und besteht zwischen Deutschland und dem Staat, in dem sich die Betriebsstätte befindet, ein DBA, ist das Recht Deutschlands, den (anteiligen) Unternehmensgewinn zu besteuern, regelmäßig ausgeschlossen (Art. 7 OECD-MA; s. Übersicht bei VOGEL/LEHNER aaO).

18 d) Behandlung von Sonderbetriebsvermögen und Sonderbetriebsvergütungen

Die zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 entwickelten Gewinnermittlungsgrundsätze gelten aus deutscher innerstaatlicher Sicht auch in den Fällen der grenzüberschreitenden mitunternehmerischen Beteiligungen sowie der doppelstöckigen gewerblich tätigen PersGes. (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399). Daraus ergibt sich allerdings nichts für die rein abkommensrechtl. Frage nach der tatsächlichen Zuordnung eines Vermögenswerts zu einer Betriebsstätte und damit die Abgrenzung der Besteuerungsrechte der Abkommensstaaten eines DBA (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 402). Die innerstaatliche Qualifizierung von Sondervergütungen ist von der abkommensrechtl. Beurteilung, dh. der doppelbesteuerungsrechtl. Berechtigung zur Besteuerung zu trennen (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191). Fraglich ist regelmäßig, ob die von einer PersGes. an einen Gesellschafter gezahlten Sondervergütungen Teil des inländ. oder ausländ. Betriebsstättengewinns sind und damit dessen Schicksal teilen, was, wenn zB ein ausländ. Sitzstaat der PersGes. die Sondervergütungen zum Abzug zulässt, in einer doppelten Nichtbesteuerung münden könnte. Die deutsche FinVerw. will dann von einer Freistellung der Sondervergütung nach Art. 23A OECD-MA (BMF v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 Tz. 1.2.3) zur StAnrechnung (BMF v. 24.12.1999 aaO) wechseln und damit eine Einmalbesteuerung der Sondervergütung sicherstellen.

S. dazu insgesamt ausführlich VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Art. 1 Rn. 37 ff. mwN; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 6. Aufl. 2007, 409, 415, 534 ff., 540, 575 ff.; 798 f. Zu dem Besteuerungsrecht an der Tätigkeitsvergütung des Kommanditisten einer doppelstöckigen PersGes. s. BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, IWB F. 3a Gr. 1, 909 (2000) mit Anm. BARANOWSKI.

UE ist nach dem jeweiligen DBA zu prüfen, ob die Vergütungen an den Gesellschafter als Unternehmensgewinn zu erfassen oder aber unter die jeweilige Einkunftsart – zB als Darlehenszinsen gem. Art. 11 OECD-MA – zu subsumieren sind. Dementsprechend gelangt der BFH im Bereich der an einen Gesellschafter gezahlten Zinsen meist zu einem abkommensrechtl. Vorrang von Zinseinkünften gegenüber Unternehmensgewinnen.

Vgl. BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444, v. 16.10.2002 – I R 17/01, BFH/NV 2003, 366, jeweils zu DBA USA; v. 9.8.2006 – II R 59/05, BFH/NV 2006, 2326, zu DBA Frankreich; v. 20.12.2006 – I B 47/05, BFH/NV 2007, 831, zu DBA Großbritannien; v. 19.12.2007 – I R 66/06, BStBl. II 2008, 510, zu DBA Niederlande; v. 17.10.2007 – I R 5/06, BFH/NV 2008, 869, zu DBA-USA.

19 e) Doppelstöckige Personengesellschaften

Auch bei doppelstöckigen PersGes. iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 werden die Betriebsstätten der Untergesellschaft den mittelbar beteiligten Gesellschaftern als Betriebsstätten zugerechnet (vgl. BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BFH/NV 2003, 366; v. 13.2.2008 – I R 75/07, BFH/NV 2008, 1395). Befinden sich die Betriebsstätten in verschiedenen Staaten, ergibt sich dabei eine StFreistellung des in der durch die Untergesellschaft vermittelten Betriebsstätte erzielten Gewinns für den Gesellschafter der Obergesellschaft nur aus einem DBA des Wohnsitzstaats dieses Gesellschafter mit dem jeweiligen Betriebsstättenstaat, dh. hier dem Staat, in dem die Untergesellschaft die Betriebsstätte unterhält (KB, Anm. zu BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, IStR 2003, 172 [174]; RAUPACH, Festschr. K. Vogel, 2000, 1067 [1086]). Besteht in diesem Verhältnis kein DBA, unterliegt der (anteilige) Betriebsstättengewinn des Gesellschafters in Deutschland der ESt. Die StBefreiung der Betriebsstättengewinne der Obergesellschaft

umfasst danach nicht die Erträge aus dem Drittstaat, in dem über die Untergesellschaft eine eigene DBA-Betriebsstätte vermittelt wird.

Einstweilen frei.

20–44

F. Verhältnis zu anderen Vorschriften

45

§§ 13 und 18 stehen gleichrangig neben § 15, schließen einander jedoch aus, da ein Gewerbebetrieb nach Abs. 2 Satz 1 nur dann vorliegt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von LuF noch als Ausübung eines freien Berufs anzusehen ist (BFH v. 4.3.1970 – I R 140/66, BStBl. II 1970, 428; v. 7.7.1971 – I R 41/70, BStBl. II 1971, 771; dazu Anm. 1070 ff. und § 18 Anm. 16 ff.).

§§ 16 und 24 Nr. 2 ergänzen § 15, indem sie bestimmen, welche Einkünfte „auch“ zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, was voraussetzt, dass bereits ein Gewerbebetrieb iSd. § 15 besteht.

§ 19 und § 15 stehen gleichrangig nebeneinander, schließen einander jedoch aus, da § 19 gerade keine selbständige Betätigung betrifft (zur Abgrenzung Anm. 1031 ff. und § 19 Anm. 19; zur Mitunternehmerschaft s. Anm. 305 ff.).

§§ 20 und 21 einerseits und § 15 andererseits stehen selbständig nebeneinander, schließen sich aber gegenseitig aus. Die Abgrenzung erfolgt über das ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des Abs. 2, wonach „keine Vermögensverwaltung“ vorliegen darf (s. dazu Anm. 1100 ff.).

§§ 22, 23 können bei privaten Veräußerungsgeschäften (§ 22 Nr. 2 iVm. § 23) und bei Leistungen, die nicht zu anderen Einkunftsarten gehören (§ 22 Nr. 3), in Konkurrenz zu § 15 treten. § 15 ist in beiden Fällen vorrangig, da §§ 22 und 23 voraussetzen, dass die Einkünfte nicht einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind (s. § 22 Nr. 3 und § 23 Abs. 2 Satz 1).

Im Erg. glA BLÜMICH/GLENK, § 23 Rn. 25 und KIRCHHOF/FISCHER VIII. § 22 Rn. 1, die dies bei privaten Veräußerungsgewinnen zudem aus der nach ihrer Ansicht in § 22 Nr. 1 Satz 1 normierten generellen Subsidiarität der sonstigen Einkünfte ableiten wollen. Dies ist uE mit dem Wortlaut des § 22 nicht vereinbar, weil § 22 Nr. 1 nur die Einkünfte aus wiederkehrenden Bezügen betrifft. Für die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften sieht § 22 Nr. 2 eine eigenständige Regelung vor, die eine dem § 22 Nr. 1 vergleichbare Subsidiaritätsklausel gerade nicht enthält.

§ 2 GewStG steht gleichrangig neben § 15, indem er hinsichtlich des gewstl. Gewerbebetriebs an § 15 anknüpft (s. Anm. 7).

§ 4 Abs. 1 KStG verwendet den Begriff des Betriebs gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts. Da die Norm eine eigenständige Definition dieses Begriffs enthält, geht sie § 15 als Spezialvorschrift vor (vgl. § 4 KStG Anm. 20 ff.; zur Behandlung der Einkünfte aus einem solchen Betrieb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb s. aber ERNST & YOUNG, KStG, § 4 Rn. 30 und Rn. 293 ff.).

§ 8 KStG: § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG steht ebenfalls gleichrangig neben § 15, wenn er hinsichtlich der Bestimmung und der Ermittlung des Einkommens auf das EStG und damit auch auf § 15 zurückgreift. § 8 Abs. 2 KStG ist demgegenüber Spezialregelung zu § 15, weil er dessen Regelung insoweit erweitert, als bei unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 KStG, alle Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Einstweilen frei.

46–69

G. Verfahrensfragen

70

I. Besteuerungsverfahren bei unmittelbarer Erfassung der Einkünfte im Einkommensteuerbescheid

Die Einkünfte aus einem gewerblichen Einzelunternehmen iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 werden idR unmittelbar in dem für den Einzelunternehmer zu erlassenden EStBescheid erfasst. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO vorliegen und damit ausnahmsweise eine Feststellung erforderlich ist (s. dazu Anm. 71).

Keine selbständige Anfechtung der Zuordnung der Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb: Ein Stpfl. kann einen EStBescheid nur dann anfechten, wenn er durch diesen beschwert ist und wenn er die Herabsetzung der festgesetzten Steuer begehrt (vgl. § 350 AO und § 40 Abs. 2 FGO). Die in dem EStBescheid getroffene Feststellung der Besteuerungsgrundlagen bildet demgegenüber nach § 157 Abs. 2 AO einen mit Rechtsbehelfen nicht selbständig anfechtbaren Teil des StBescheids (zur gesonderten Feststellung s. Anm. 71). Ficht der Stpfl. den EStBescheid daher nur mit der Begründung an, dass die vom FA besteuerten Einkünfte nicht solche aus Gewerbebetrieb, sondern aus einer anderen Einkunftsart sind, so ist der Rechtsbehelf nur dann zulässig, wenn sich die andere Einordnung der Einkünfte stmindernd auswirkt (vgl. TIPKE in TIPKE/KRUSE, FGO § 40 Tz. 36 mwN). Dies wird idR nicht der Fall sein, zumal § 35 für Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine StErmäßigung vorsieht, die für die anderen Einkunftsarten keine Anwendung findet.

Keine Beschwer durch Einkommensteuerbescheid wegen anknüpfender Gewerbesteuerpflicht: Auch aus der Tatsache, dass die Bejahung eines Gewerbebetriebs iSd. Abs. 2 die sachliche GewStPflcht nach sich zieht (s. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG; dazu Anm. 7 und 1000), lässt sich kein Rechtsschutzbedürfnis für die Anfechtung des EStBescheids ableiten, weil der Ansatz des gewerblichen Gewinns im EStBescheid nicht bindend ist für die Feststellung des GewStMessbetrags (stRspr., vgl. BFH v. 22.5.1974 – I R 169/72, BStBl. II 1975, 37; TIPKE in TIPKE/KRUSE aaO). Der Stpfl. muss in diesen Fällen den GewStMessbescheid anfechten. Im Rahmen dieses Verfahrens ist aufgrund der in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG vorgesehenen Anknüpfung der GewSt. an das gewerbliche Unternehmen iSd. EStG zu überprüfen, ob die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 2 vorliegen.

71

II. Besteuerungsverfahren bei gesonderter Feststellung

§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO sieht eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dann vor, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen strechtl. zuzurechnen sind (Buchst. a) oder wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige FA nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist (Buchst. b). Bezogen auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrifft der erste Fall (Buchst. a) die Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und der zweite Fall (Buchst. b) insbes. das Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), bei dem Geschäftssitz und Wohnsitz nicht in der Zuständigkeit des selben FA liegen (s. dazu BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO, § 180 Tz. 69 ff.; zu den Fällen des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 s. Anm. 115).

Anfechtbar ist der Feststellungsbescheid auch mit der bloßen Begründung, dass die erfassten Einkünfte keine solchen aus Gewerbebetrieb, sondern aus einer anderen Einkunftsart sind. § 157 Abs. 2 Halbs. 2 AO sieht nämlich insoweit eine Ausnahme von dem allg. Grundsatz vor, dass die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nicht selbständig angefochten werden kann (s. auch Anm. 70). Dies beruht darauf, dass bei der gesonderten Feststellung einer unzutreffenden Einkunftsart die auch für die Anfechtung eines Feststellungsbescheids erforderliche Rechtsverletzung wegen der Wirkung des Bescheids als Grundlagenbescheid für Folgebescheide zu bejahen ist, ohne dass es darauf ankommt, wie sich diese Wirkungen im Einzelnen für den Stpfl. gestalten (BFH v. 24.1.1985 – IV R 249/82, BStBl. II 1985, 676 mwN).

III. Darlegungs- und Feststellungslast

72

Die Darlegungs- und Feststellungslast richtet sich nach den allg. Grundsätzen.

Bei Verlusten aus Gewerbebetrieb, die der Stpfl. mit anderen positiven Einkünften verrechnen will, obliegt ihm die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass er ein Gewerbe betreibt (vgl. BFH v. 20.4.2000 – XI S 5/99, BFH/NV 2001, 12).

Bei Gewinnen aus Gewerbebetrieb trägt die FinVerw. die Darlegungs- und Feststellungslast dafür, dass diese vorliegen und die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt sind (vgl. aber BFH v. 16.3.2000 – IV R 53/98, BFH/NV 2000, 1090).

Zu Besonderheiten hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht s. Anm. 1045.

IV. Vorläufige Steuerfestsetzung nach § 165 AO

73

Bei Unsicherheiten darüber, ob die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb vorliegen oder nicht, ist ggf. nach § 165 AO vorläufig zu veranlagern. Das gilt insbes. im Hinblick auf das Bestehen oder Nichtbestehen der Gewinnerzielungsabsicht (BFH v. 25.10.1989 – X R 109/87, BStBl. II 1990, 278).

Einstweilen frei.

74–79

Erläuterungen zu Abs. 1: Einkünfte aus Gewerbebetrieb

A. Allgemeine Erläuterungen zu Abs. 1

Autoren: Bernd **Rätke**, Vorsitzender Richter am FG, Dipl.-Finanzwirt, Berlin

Dr. Stefan **Jörgens**, LL.M., Rechtsanwalt, Clifford Chance Pünder,
Frankfurt/Main (Ausführungen zu Nr. 3 in Anm. 108 und 110)

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vorsitzender Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: MESSMER, Ausgewählte Fragen der Besteuerung der Personengesellschaften, StKongrRep 1974, 298; DÖLLERER, Neuere Entwicklungen im Steuerrecht der Personengesellschaft, DStZ/A 1976, 433; RAUPACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht: Einheit der Gesellschaft oder Vielfalt der Gesellschafter, FR 1976, 233; KURTH, Irrwege zur Bilanzbündeltheorie – Wege zur Beitragstheorie?, StuW 1978, 1; KURTH, Systematische Darstellung der verschiedenen Konzeptionen zur Besteuerung des Mitunternehmers, StuW 1978, 203; KURTH, Die Besteuerung des Mitunternehmers – Steuerliche Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen der Mitunternehmergemeinschaft und ihren Gesellschaftern, Diss., Wiesbaden 1978; SCHULZE ZUR WIESCHE, Zur Diskussion um die Personengesellschaft, FR 1978, 307; STRECK, Zurechnungskonflikt zwischen Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaft, BB 1978, 189; TIPKE, Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, StuW 1978, 193; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFfStR 1978/1979, 300; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandelsgesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; WOERNER, Die Besteuerung der Mitunternehmer – Bestandsaufnahme und Perspektiven, DStZ 1980, 203; HERZIG/KESSLER, Die begrenzte Steuerrechtsfähigkeit von Personenmehrheiten nach dem Beschluss des Großen Senats vom 25.06.1984, DB 1985, 2476, 2528; SCHWICHTENBERG, Stärkere Verselbständigung der Personengesellschaft, Wpg. 1985, 225; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; REISS, Ertragsteuerliche Behandlung von Gesamthandsbeteiligungen und Beteiligungserträgen, StuW 1986, 232; BEIERL, Die Einkünftequalifikation bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung im Einkommensteuerrecht, Diss., Augsburg 1987; MELLWIG, Der Mitunternehmergewinn als Gewinn einer wirtschaftlichen Einheit, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1988, 17; MESSMER, Der Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Absatz 1 Nr. 2 EStG, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; SCHÖN, Der Gewinnanteil des Personengesellschafters und das Einkommen der Personengesellschaft, StuW 1988, 253; JAKOB/HÖRMANN, Zur Einkünfteerzielungsabsicht bei gemeinsamer wirtschaftlicher Betätigung – Zugleich ein Beitrag zur steuerrechtlichen Dogmatik von Personengesellschaften, FR 1990, 33; MESSMER, Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG – Zugleich ein Beitrag zur Rechtsfähigkeit im Steuerrecht, FR 1990, 205; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei PersGes., Diss., Düsseldorf 1990; UELNER, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht – eine Standortbestimmung, IDW-Steuerfachtagung 1990, 83, 95; Best, Einkünftequalifikation und Gewinnermittlung bei Personengesellschaften – Ein Beitrag zur Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt, DStR 1991, 1545; RAUPACH, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften – Zur Entscheidung des Großen Senats v. 25.2.1991 GrS 7/89 über die Besteuerung der doppelstöckigen KG, StuW 1991, 278; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung – Festbeitrag zum 65. Geburtstag von Adalbert Uelner am 27. Oktober 1992, DStZ 1992, 692; BORDEWIN, Die Einheit der Personengesellschaft im Härtefall des § 6b EStG, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 421; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 355; J. LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, Festschr. L. Schmidt, München 1993,

291; SCHULZE-OSTERLOH, Zivilrechtliche Theorien in der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Ertragsteuerrecht, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 307; GSCHWENDTNER, Die Personengesellschaft als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, Festschr. F. Klein, Köln 1994, 751; FELIX, Aspekte zur Mitunternehmerschaft, KÖSDI 1995, 10123; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; KEMPERMANN, Einheit der Gesellschafter – Vielheit der Gesellschafter – Die Personengesellschaft in einkommen-, gewerbe- und umsatzsteuerlicher Sicht, DStZ 1995, 225; KRAFT, Entwicklungstendenzen in der Besteuerungskonzeption für Personengesellschaften, DStR 1995, 921; BODDEN, Die einkommensteuerliche Subjektfähigkeit der Personengesellschaft, DStZ 1996, 73; GOSCH, Steuerlicher Zugriff auf Gesellschafter von Personen- und Kapitalgesellschaften, DStZ 1996, 417; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Personengesellschaften in der neueren Rechtsprechung des BFH, FR 1996, 237; SÖFFING, Durchgriff durch die Personengesellschaft, Stbg. 1996, 289; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs – Ein Beitrag zur subjektiven Zurechnung des einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgsstatbestands, Festschr. H. Beisse, Düsseldorf 1997, 189; HAAS, Ist die Bilanzbündeltheorie tatsächlich überholt?, DStR 1997, 1706; NEUMANN, Einkünfteermittlung und Bilanzierung in Personengesellschaften, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, GmbHR 1997, 621; RAUPACH, Die Zurechnung im Steuerrecht als Problem der Tatbestandsverwirklichung, Festschr. H. Beisse, Düsseldorf 1997, 403; SCHULZE ZUR WIESCHE, Mitunternehmerschaft und Mitunternehmerstellung, DB 1997, 244; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; GSCHWENDTNER, Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht – Zugleich eine Besprechung des BFH-Urteils vom 26. November 1996 VIII R 42/91, DStZ 1998, 335; H.J. HERRMANN, Die Personengesellschaft als Rechtssubjekt im Zivil- und Steuerrecht, DStZ 1998, 87; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Steuerrecht – Zivilrechtliche Einordnung und einkommensteuerliche Folgen, Diss., Augsburg 1998; REISS, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Stbg. 1999, 356 und 417; RAUPACH, Unternehmen und Unternehmer im Recht der Doppelbesteuerung – Zugleich ein Beitrag zu den Problemen rechtsformabhängiger Besteuerung, Festschr. K. Vogel, Heidelberg 2000, 1067; N. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Diss., Köln 2000; HALLERBACH, Vermögensverwaltende Personengesellschaft – wer erzielt die Einkünfte? Konsequenzen aus der Rechtsprechung des BGH zur Rechtsnatur der Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Festschr. W. Jakob, Augsburg 2001, 101; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Diss., Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Diss., Köln 1999/2000; BODDEN, Tatbestandsverwirklichung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – Ein Beitrag zur Rechtssubjektivität der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, DStZ 2002, 391; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer und Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; LIST, Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung – Auswirkungen der zivilrechtlich anerkannten Rechtssubjektivität von Personengesellschaften auf das Verständnis von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, BB 2004, 1473; CARLÉ, Zur zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Beurteilung der Leistungen von Gesellschaftern einer Personengesellschaft an die Personengesellschaft, Festschr. K. Korn, Bonn 2005, 251; HEUER/TITGEMEYER, Besteuerung von Personengesellschaften in den EU-Staaten: Options- oder Mischmodell als Schritt in Richtung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung?, StB 2006, 414; RÖHRIG/DOEGE, Das Kapital der Personengesellschaften im Handels- und Ertragsteuerrecht, DStR 2006, 489; FÜLBIER, Mitunternehmerbesteuerung als konsolidierte steuerliche Gewinnermittlung? – Implikationen für eine künftige europäische Gruppenbesteuerung, BFuP 2007, 482; HEURUNG, Besteuerungsprinzipien bei Personengesellschaften im Fall der Bilanzierungskonkurrenz, Festschr. W. Mellwig, Wiesbaden 2007, 145.

Schrifttum zu den doppelstöckigen Personengesellschaften: s. vor Anm. 600.

I. Bedeutung von Nr. 1

Nr. 1 trifft eine Regelung für das gewerbliche Einzelunternehmen. Dies ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut der Norm, folgt aber aus der Abgrenzung zu den in Nr. 2 und Nr. 3 geregelten Fällen. Um neben diesen hervorzuheben, dass auch die Einkünfte aus gewerblichen Einzelunternehmen solche aus Gewerbebetrieb sind, bedarf es der Aussage von Nr. 1 Satz 1. Die Regelung des Satzes 2 ist hingegen überflüssig, da die Zugehörigkeit von Einkünften aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb bereits aus der allg. Regelung des Satzes 1 iVm. Abs. 2 Satz 1 folgt (zur Rechtsentwicklung des Satzes 2 s. BFH v. 9.5.1957 – IV 186/56 U, BStBl. III 1957, 246).

II. Bedeutung von Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)

81 1. Regelungszweck von Nr. 2 Satz 1 (Mitunternehmerschaft)

Nr. 2 Satz 1 bezweckt die Qualifizierung der Gewinnanteile und Sondervergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb und damit die Bestimmung der Einkunftsart beim gemeinschaftlichen Bezug von Einkünften aus einer gewerblich tätigen PersGes. (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764, 768]). Dies wirkt sich insbes. gewstl. aus: Die Sondervergütungen erhöhen den Gewerbeertrag iSv. § 7 GewStG, so dass Leistungen der PersGes. an den Gesellschafter aufgrund schuldrechtl. Verträge den gewstpfl. Gewinn der PersGes. nicht mindern (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Dieser Zweck kam bereits in der amtlichen Begründung zu § 15 Nr. 2 EStG 1934 zum Ausdruck (s. Anm. 2).

Krit. N. SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, 2000, 151 ff., der darauf hinweist, dass eine rein gewstl. Regelung dem Gesetzeszweck besser entsprochen hätte und dass durch die spätere Einbeziehung der nicht gewstpfl. freiberuflichen sowie land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaften gem. §§ 13 Abs. 7, 18 Abs. 4 Satz 2 dieser gewstl. Zweck verloren gegangen sei.

Zurechnungsfunktion: Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 ermöglicht die Zurechnung der von der PersGes. erzielten Einkünfte bei dem einzelnen Gesellschafter für dessen Besteuerung, und zwar unabhängig vom Zufluss beim Mitunternehmer (s. Anm. 97 aE).

Partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer: Weiterhin bezweckt Nr. 2 Satz 1 eine partielle Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer, der mit sich selbst keine Verträge abschließen und daher Zahlungen an sich nicht als BA abziehen kann (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]; v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182). Die Hinzurechnung von Sondervergütungen für Arbeitsleistungen berücksichtigt insbes., dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht auf Grund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn abgegolten wird (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942).

AA REISS, Stbg. 1999, 356 (367), der die Gleichstellungsthese aufgrund der gravierenden Unterschiede zwischen Einzelunternehmer und Gesellschafter als nicht haltbar ansieht; J. LANG, Festschr. L. Schmidt, 1993, 291 (292, 297); KRUSE, DStJG 2 (1979), 37 (40). Nach Ansicht von KNOBBE-KEUK (Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 362) soll durch Nr. 2 Satz 1 hingegen eine rechtsformneutrale Besteuerung hergestellt werden, indem die PersGes. ihren Gewinn ebenso im Jahr der Entstehung zu versteuern haben wie Einzelunternehmer und KapGes. (so auch SCHÖN, DStR 1993, 185).

► *Funktion der Gleichstellungsthese:* Um die partielle Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer zu verwirklichen, wird die stl. Behandlung der Sondervergütungen an den sachlichen Zusammenhang der Tätigkeit des Mitunternehmers mit seiner Gesellschafterstellung und nicht an den zivilrechtl. Schuldgrund geknüpft (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 192 [193]; zu den Ausnahmen s. BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520). Damit braucht nicht unterschieden zu werden, ob die Leistung des Gesellschafters aufgrund eines schuldrechtl. Vertrags oder als gesellschaftsrechtl. Beitrag erbracht wird oder ob die Leistung durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgegolten wird (vgl. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781).

► *Anwendungsbereich der Gleichstellungsthese:* Die partielle Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer wird neben der gewstl. Erfassung der Sondervergütungen auch beim Rechtsinstitut des SonderBV deutlich, durch das die stillen Reserven beim Gesellschafter erfasst werden (s. Anm. 704). Darüber hinaus zeigt sich die Gleichstellung beim Grundsatz korrespondierender Bilanzierung, der für eine zeit- und betragskonforme Bilanzierung der Vergütungen als Aufwand in der GesellschaftsBil. und als Ertrag in der SonderBil. sorgt (s. Anm. 113 „Verhältnis zu § 4“). Aus Gründen der Gleichstellung werden auch mittelbare Leistungen in den Anwendungsbereich von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 einbezogen, zB bei der Leistungserbringung über eine nicht gewerbliche Schwester-PersGes. (s. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720) oder über eine zwischengeschaltete KapGes. (s. BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94 aaO). Schließlich rechtfertigt die Gleichstellung den Vorrang des § 4 Abs. 4 (betriebliche Veranlassung) gegenüber dem Maßgeblichkeitsgrundsatz des § 5 Abs. 1, so dass eine Aktivierung von WG, die zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehören, wegen fehlender betrieblicher Veranlassung entfallen kann (zB bei verlustbringenden WG oder bei der Gewährung nicht fremdüblicher Darlehen an Gesellschafter; s. hierzu BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354).

► *Grenzen der Gleichstellungsthese:* Die Gleichstellungsthese gilt nur, soweit das Gesetz sie zulässt, und rechtfertigt daher keine uneingeschränkte Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]; v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883 mwN; der BFH spricht in den Fällen, in denen er die Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer nicht uneingeschränkt bejaht, idR von einer „Annäherung“ an den Einzelunternehmer, vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89 aaO). Schuldrechtl. Beziehungen zwischen Gesellschafter und PersGes. werden daher nicht ausgeschlossen (so jedoch noch die Bilanzbündeltheorie, s. Anm. 85), sondern es werden die auf schuldrechtl. Grundlage geleisteten Vergütungen in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Ebenso wenig führt die Gleichstellungsthese dazu, dass die handelsrechtl. Selbständigkeit der Personenhandelsgesellschaft estl. verneint wird (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89 aaO; aA KSM/Reiss, § 15 Rn. E 37). Deshalb kann zB eine PersGes. Leistungen an eine beteiligungsidentische gewerbliche (Schwester-)PersGes. erbringen, was bei uneingeschränkter Geltung der Gleichstellungsthese stl. nicht möglich wäre, weil der Einzelunternehmer keine Verträge zwischen zwei ihm gehörenden Betrieben abschließen könnte.

Einstweilen frei.

82–83

2. Die wichtigsten Entwicklungsschritte zur Besteuerung der Mitunternehmerschaft

84 a) Besteuerung bis zum Inkrafttreten des § 29 Nr. 3 EStG 1925

Rechtslage nach dem PrEStG 1891 (s. Anm. 2): Nach § 13 Abs. 2 Nr. 2 PrEStG erzielte die Erwerbsgesellschaft den Geschäftsgewinn, während Steuersubjekt der einzelne Gesellschafter war. Da die PersGes. zivilrechtl. verselbständigt war (vgl. RG v. 5.12.1889, RGZ 25, 252 [256]), wurden angemessene Vergütungen der PersGes. an den Gesellschafter stl. anerkannt (KURTH, StuW 1978, 1 [3 f.] mwN). Überhöhte Zahlungen an den Gesellschafter wurden hingegen als versteckte Dividende behandelt und dem Gesellschaftsgewinn hinzugerechnet (TIPKE, StuW 1978, 193 [194]).

Rechtslage nach dem EStG 1920 (s. Anm. 2): Der Begriff des Mitunternehmers wurde erstmalig in das EStG aufgenommen. Durch § 7 Nr. 3 EStG 1920 wurden „Vergütungen für Mühewaltung im Interesse der Gesellschaft“ in Einkünfte aus Gewerbebetrieb umqualifiziert. Durch die Formulierung „im Interesse der Gesellschaft“ kam erstmalig der Beitragsgedanke auf (s. Anm. 86). § 7 Nr. 3 EStG 1920 beschränkte sich auf die Gleichbehandlung gewinnabhängiger und gewinnunabhängiger Geschäftsführervergütungen (TIPKE, StuW 1978, 193 [194]). Der Gesellschafter blieb Steuersubjekt. In stl. Hinsicht ergaben sich durch § 7 Nr. 3 EStG 1923 und § 29 Nr. 3 EStG 1925 (s. Anm. 2) keine Änderungen.

85 b) Bilanzbündeltheorie

Entstehung und Grundlagen der Bilanzbündeltheorie: Die Bilanzbündeltheorie kam in der Folgezeit des EStG 1925 auf und war Folge der zivilrechtl. Nichtanerkennung der PersGes. Denn diese wurde seit dem Inkrafttreten von BGB und HGB nicht mehr als Einheit interpretiert, sondern das Gesellschaftsvermögen wurde jedem einzelnen Gesellschafter zugeordnet (KURTH, StuW 1978, 1 [3]). Nach der Bilanzbündeltheorie war die Bilanz einer PersGes. nichts anderes als ein Bündel der Einzelbilanzen der einzelnen Gesellschafter, der Gewinn der PersGes. daher die Summe der Gewinne der Gesellschafter (RFH v. 20.6.1928, StuW II 1928, 940 [943]). Die Gesellschaft sollte stl. so anzusehen sein, als ob jeder einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft anteilig als eigenen Betrieb selbständig führen würde und die PersGes. ein Zusammenschluss dieser Gesellschafter sei (BFH v. 14.1.1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75). Damit war die Bilanzbündeltheorie umfassender Ausdruck des Transparenzprinzips und beruhte ebenso wie die Geprägerrechtsprechung auf dem Prinzip der Vielheit der Gesellschafter (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]). Sie bezweckte, den Mitunternehmer dem Einzelunternehmer gleichzustellen (s. RFH v. 14.7.1937, RStBl. 1937, 937; BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177; BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 2; KRUSE, DStJG Bd. 2 [1979], 37 [49] mwN). Das StRecht wich damit vom Handelsrecht ab; sowohl der BFH (v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177) als auch das BVerfG (v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BStBl. II 1969, 718) akzeptierten jedoch diese Durchbrechung der Einheit der Rechtsordnung.

Konsequenzen der Bilanzbündeltheorie: Nach der Bilanzbündeltheorie wurden Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschafter und PersGes stl. grds. nicht anerkannt (RFH v. 7.5.1941, RStBl. 1941, 554; zur Kritik hierzu vgl. v. ZEESCHWITZ, FR 1970, 133 [158 und 161]), so dass entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als Einlagen bzw. Entnah-

men qualifiziert wurden und grds. alles, was der Gesellschafter von der PersGes. erhielt, Gewinn darstellte (BFH v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, BStBl. III 1958, 68). Auch SonderBV wurde nicht anerkannt; vielmehr wurden WG, die der Gesellschaft zur Nutzung überlassen wurden, unter Missachtung des Rechtsträgers (Gesellschafter) dem BV der PersGes. zugeordnet (BFH v. 3.12.1964 – IV 419/62 U, BStBl. III 1965, 92).

Reichweite und Grenzen der Bilanzbündeltheorie: Der RFH und später auch der BFH wandten die Bilanzbündeltheorie nicht durchgängig an (s. WOERNER, BB 1974, 595; KURTH, StuW 1978, 1 [15]). Dementsprechend befand bereits BFH v. 29.11.1960 – I 117/60 S (BStBl. III 1961, 183), dass die Bilanzbündeltheorie durch eine zu starre Handhabung nicht zu konstruktiven Überschneidungen führen dürfe (so auch BFH v. 31.1.1964 – VI 337/62 S, BStBl. III 1964, 240; v. 18.3.1964 – IV 284/63 U, BStBl. III 1964, 304; zu einzelnen Durchbrechungen der Bilanzbündeltheorie s. zB BFH v. 25.9.1956 – I 256/55 U, BStBl. III 1957, 2; v. 28.1.1958 – I 71/57, BStBl. III 1958, 112; v. 14.1.1958 – I 159/57 U, BStBl. III 1958, 75).

Überwindung und Aufgabe der Bilanzbündeltheorie: Erstmals mit BFH v. 29.9.1971 – I R 161/68 (BStBl. II 1972, 118) stellte der BFH die Bilanzbündeltheorie angesichts ihrer zahlreichen Durchbrechungen und der Kritik im Schrifttum (grundlegend: MESSMER, StbJb. 1972/1973, 125) in Frage. In der Folgezeit ging der BFH zunehmend von der rechtl. Verselbständigung der Personenhandels-gesellschaft und ihrer Fähigkeit aus, gem. §§ 124, 161 Abs. 2 HGB nach außen als Einheit aufzutreten. Dementsprechend erkannte er Veräußerungsgeschäfte zwischen der PersGes. und dem Gesellschafter sowie Einbringungsvorgänge stl. an (BFH v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; v. 15.7.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748). Der Große Senat des BFH lehnte folglich die Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter (in Gestalt gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen) ab (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1980, 164) und bezeichnete die Bilanzbündeltheorie mit BFH v. 19.1.1982 – VIII R 21/77 (BStBl. II 1982, 456) als überholt. Seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751 [764]) geht er von der Einheit der Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit bei der Ermittlung der Einkünfte aus und sieht die PersGes. als Subjekt der Gewinnerzielung an (s. Anm. 89 ff.).

c) Entwicklungen im Anschluss an die Bilanzbündeltheorie

86

Der Beitragsgedanke:

► *Inhalt des Beitragsgedankens:* Nach dem von WOERNER entwickelten Beitragsgedanken werden nur solche Leistungen des Gesellschafters von Nr. 2 Satz 1 erfasst, die bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise als Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks iSv. § 705 BGB angesehen werden können (WOERNER, BB 1974, 592 [596]; WOERNER, BB 1975, 645; WOERNER, DSz/A 1977, 299 [301 ff.]). Damit kommt es auf das schuldrechtl. „Gewand“, dh. das zivilrechtl. Vertragsverhältnis, nicht an. Der Beitragsgedanke führte nach WOERNER (BB 1974, 592) zur wirtschaftlichen Einheit des Gesellschaftsvermögens und des SonderBV, so dass die Sonderbetriebseinkünfte ebenfalls durch BV-Vergleich zu ermitteln waren.

Krit. gegenüber dem Beitragsgedanken: STEINBERG, DB 1984, 527 (528), der die fehlende praktische Auswirkung bemängelt; KRUSE, DSz/G 2 (1979), 37, (51 f.); KURTH, StuW 1978, 1 (19); KURTH, StuW 1978, 181 (208); SCHWICHTENBERG, FR 1976, 530.

Der BFH griff den Beitragsgedanken erstmals in BFH v. 28.8.1974 – I R 18/73 (BStBl. II 1975, 166) und v. 8.1.1975 – I R 142/72 (BStBl. II 1975, 437) auf und hat seitdem wiederholt den Anwendungsbereich der Nr. 2 Satz 1 unter dem Gesichtspunkt des aus dem Beitragsgedanken entwickelten Veranlassungsprinzips eingeschränkt.

Siehe BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (701), wonach nur unmittelbare Gesellschafter Beiträge leisten können; v. 11.12.2001 – VIII R 58/98, BStBl. II 2002, 420 unter B.I.3.b aa; v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942.

► *Grenzen des Beitragsgedankens:* Durch den Beitragsgedanken kann der Anwendungsbereich der Nr. 2 Satz 1 nicht erweitert werden. Daher können Entgelte für Leistungen des nur mittelbar beteiligten Gesellschafters an die Untergesellschaft nicht unter Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 subsumiert werden, da nur unmittelbar beteiligte Gesellschafter Beiträge leisten können (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89 aaO; aA DÖLLERER, DStR 1991, 323 [326]). Deshalb bedurfte es der Einführung des Satzes 2 in Nr. 2 (s. Anm. 106). Weiterhin kann der Beitragsgedanke – entsprechend dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 – nur bei der Überlassung von WG, nicht aber bei der Übertragung von WG auf die Gesellschaft herangezogen werden (RAUPACH, DStJG 2 [1979], 87 [94]). Der Beitragsgedanke gilt ferner nicht bei Leistungen der PersGes. an den Gesellschafter (WOERNER, DStZ/A 1977, 299 [306 f.]).

Konsolidierungsthese: Nach der von DOELLERER entwickelten Konsolidierungsthese, die auf dem Beitragsgedanken WOERNERS (s.o.) aufbaut, sind das Gesamthandsvermögen der PersGes. und die SonderBV als wirtschaftliche Einheit anzusehen und daher wie bei einem Konzern (vgl. §§ 329 ff. AktG aF; jetzt §§ 297 ff. HGB) in einer konsolidierten Gesamtbilanz zusammenzufassen.

Vgl. DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 (216 ff.); DÖLLERER, DStZ/A 1976, 435 (438); DÖLLERER, DStZ 1980, 259 (261); SCHWICHTENBERG, FR 1976, 530 (531).

Damit sollten sowohl die gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten, soweit sie den Bereich der Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 berühren, als auch die Gewinne, die der Gesellschafter aus der Veräußerung von WG seines SonderBV an die Gesellschaft und umgekehrt erzielt, eliminiert werden (DÖLLERER, DStZ/A 1974, 211 [217]).

Die Konsolidierungsthese konnte sich nicht durchsetzen; zur Kritik s. PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Diss. 1999/2000, 192; RAUPACH, DStZ 1991, 692 (693 f.); RAUPACH, DStJG 2 (1979), 87 [94, 106]; KSM/REISS, § 15 Rn. E 63 ff.

Strukturierte Gesamtbilanz: UELNER ging ebenfalls von einer Konsolidierung aus, bei der jedoch die Rechtsbeziehungen zwischen PersGes. und Gesellschafter strukturiert nach den einzelnen Mitunternehmern ausgewiesen werden sollten (UELNER, JbFfStR 1978/1979, 300). Damit sollte eine Aufteilung des Gewinns auf den einzelnen Mitunternehmer aus der Gesamtbilanz erreicht werden (krit. KSM/REISS, § 15 Rn. E 67). Der BFH ist anstelle einer Konsolidierung der gegenseitigen Forderungen und Verbindlichkeiten zu einer korrespondierenden Bilanzierung in der Sonderbilanz des Gesellschafters gelangt (s. HAAS, DStR 1997, 1706 [1711]).

87 Einstweilen frei.

3. Mögliche Besteuerungsmodelle für Betätigungen im Rahmen von Personengesellschaften

88

Betätigen sich mehrere Personen in Form einer PersGes., so stehen für die Besteuerung im Wesentlichen drei Modelle zur Verfügung:

Das Modell der „Einheit der Gesellschaft“ stellt für die Besteuerung ausschließlich auf die Gesellschaft ab, da diese zivilrechtl. selbständig ist und daher eine beschränkte Steuerrechtssubjektivität aufweist (s. Anm. 90). Nach der danach gebotenen gesellschaftsbezogenen Betrachtung ist die Betätigung der PersGes. von den Aktivitäten der Gesellschafter getrennt zu beurteilen (sog. Trennungsprinzip): Die Aktivitäten der PersGes. werden ihren Gesellschaftern nicht zugerechnet, und die PersGes. entfaltet gegenüber ihren Gesellschaftern – ähnlich wie eine KapGes. – eine Abschirmwirkung.

Das Modell der „Vielheit der Gesellschafter“ sieht hingegen eine gesellschaftsbezogene Betrachtung vor, da der einzelne Gesellschafter Besteuerungssubjekt ist (s. Anm. 97). Die PersGes. wird damit als transparent behandelt, so dass bei der stl. Beurteilung des Sachverhalts auf die Situation des Gesellschafter und nicht auf die der PersGes. abgestellt wird und ein Durchgriff auf den Gesellschafter möglich ist (vgl. hierzu RAUPACH, Der Durchgriff im Steuerrecht, Diss. 1968, 28 ff.; RAUPACH, StuW 1991, 278 [279 f.]).

Das duale System stellt eine Synthese aus dem Einheits- und Vielheitsmodell dar. Dabei kommt es je nach Fallgestaltung zu einem nicht immer vorhersehbaren Ausschlag in die eine oder andere Richtung; dies ist zugleich eine seiner grundlegenden Schwächen (s. Anm. 99). Das duale System entspricht derzeit der hM (s. Anm. 89 ff.).

4. Duales System von Einheits- und Vielheitsbetrachtung als Besteuerungsmodell für Personengesellschaften

89

Die derzeit hM folgt dem sog. dualen System, das auch als gestuftes Miteinander (WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341) oder Synthese von Einheit der Gesellschaft und Vielheit der Gesellschafter (BEST, DStR 1991, 1545 [1548]) bezeichnet wird.

Vgl. auch P. FISCHER, Festschr. Beise, 1997, 189 (198 f.); GSCHWENDTNER, Festschr. F. Klein, 1994, 751 (774); BORDEWIN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 421 (424); JAKOB/HÖRMANN, FR 1990, 33 (37 ff.).

Nach dem dualen System werden die Einkunftsart und der Gewinn zwar gesellschaftsbezogen ermittelt (s. Anm. 91 ff.), können jedoch durch Umstände, die sich allein auf der Ebene des Gesellschafter abspielen, ergänzt bzw. korrigiert werden (s. Anm. 94 ff.). In welchem Umfang aber die Verhältnisse bei der PersGes. und damit die Einheitsbetrachtung oder die Verhältnisse bei den Gesellschaftern und damit die Vielheitsbetrachtung Vorrang haben, ist dogmatisch höchst str.; dies beeinträchtigt die Gestaltungs- und Planungssicherheit erheblich (s. Anm. 99).

Für einen Vorrang der Vielheitsbetrachtung: PAUS, DStZ 1996, 172; KEMPERMANN, DStZ 1995, 225 (230); WEBER-GRELLET, DStR 1995, 1341; BEST, DStR 1991, 1545 (1548); GROH, DB 1991, 879 (881).

Für einen Vorrang der Einheitsbetrachtung: SCHÖN, StuW 1996, 275 (286 f.); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, Diss., 1998, 142 ff., 232; KRAFT, DStR 1995, 921; SÖFFING, DB 1994, 747.

Differenzierend: HAAS, DStR 1991, 1706, wonach der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft im Außenverhältnis der PersGes. gelte, das Prinzip der Vielheit der Gesellschafter hingegen die Vermögens- und Ergebniszurechnung im Innenverhältnis be-

stimme; vgl. auch Gosch, DStZ 1996, 417 (425); Neumann, GmbHR 1997, 623 (624), wonach auf die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis abzustellen sei.

5. Umsetzung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung (Einheitsbetrachtung)

90 a) Beschränkte Steuerrechtssubjektivität der Personengesellschaft

Die PersGes. hat eine beschränkte Steuerrechtssubjektivität, da sie Subjekt der Gewinnerzielung, -ermittlung und Einkünftequalifikation ist (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]; v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; aA KSM/Reiss, § 15 Rn. E 38, wonach es an einer gesetzlichen Grundlage für die Annahme einer beschränkten Steuerrechtssubjektivität fehlt). Dies ergibt sich aus der zivilrechtl. Selbständigkeit der PersGes. (vgl. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 617 [622]; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 ff.]).

Abschirmwirkung der Personengesellschaft: Die beschränkte Steuerrechtssubjektivität der PersGes. hat eine Abschirmwirkung gegenüber den Gesellschaftern zur Folge. So kann die PersGes. – und nicht deren Gesellschafter – Mitunternehmerin einer anderen PersGes. sein (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691); ihre Gesellschafter sind nur aufgrund der gesetzlichen Regelung in Nr. 2 Satz 2 hinsichtlich ihrer Sonderbetriebsbereiche bei der Unternehmung deren (Sonder-)Mitunternehmer (s. Anm. 629). Ebenso kann eine gewerblich tätige PersGes. Leistungen an eine ganz oder teilweise personenidentische andere gewerblich tätige PersGes. (Schwester-PersGes.) erbringen. Die Vergütung hierfür wird nicht als Sondervergütung iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst, so dass ein Durchgriff durch die leistende Schwester-PersGes. auf deren Gesellschafter nicht erfolgt (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; anders jedoch bei der Leistung durch eine nicht gewerblich tätige PersGes., s. BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830).

Verträge zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter: Aufgrund der beschränkten Steuerrechtssubjektivität der PersGes. werden Verträge zwischen der PersGes. und ihrem Gesellschafter stl. anerkannt, sofern sie nicht in den Anwendungsbereich von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 fallen und soweit sie fremdüblichen Bedingungen entsprechen (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Bei Fremdüblichkeit sind auch Veräußerungsgeschäfte zwischen der PersGes. und ihrem Gesellschafter anzuerkennen (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92 aaO). Die PersGes. wird zudem als „anderer Stpfl.“ iSv. § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 angesehen, so dass der Mitunternehmer WG aus seinem SonderBV in das Vermögen der PersGes. nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 übertragen kann (s. § 6 Anm. 1447b).

Gesetzliche Umsetzung: Die (beschränkte) Steuerrechtssubjektivität der PersGes. kommt im stl. Verfahrensrecht sowie in anderen Steuergesetzen zum Ausdruck, so etwa in § 194 Abs. 1 Satz 3 AO (Außenprüfung bei der PersGes.), § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO und § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO (Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis der PersGes., die als Prozesstandschafterin für die Gesellschafter auftritt und ihrerseits durch ihren Geschäftsführer vertreten wird, vgl. BFH v. 27.5.2004 – IV R 48/02, BStBl. II 2004, 964); vgl. auch § 13 Nr. 6 GrEStG sowie die Antragsberechtigung der PersGes. in § 1 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2007 sowie § 1 Abs. 1 Satz 2 FördG. Ferner kommt in der Thesaurierungsbesteuerung des § 34a das Trennungsprinzip zum Ausdruck, weil entgegen dem allgemeinen Besteuerungsgrundsatz (s. Anm. 97 aE) die Höhe der Steuer vom Verbleib der

Gewinne in der PersGes. abhängt und damit der Besteuerung von KapGes. angenähert wird.

Kein Subjekt der Einkommenbesteuerung: Die PersGes. ist trotz ihrer beschränkten Steuerrechtssubjektivität nicht Subjekt der Einkommenbesteuerung; dies ist allein der Mitunternehmer (s. auch Anm. 97).

Hingegen ist die PersGes. Steuersubjekt im UStRecht (§ 2 Abs. 1 UStG), GewStRecht (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG), GrEStRecht (BFH v. 28.5.1998 – II B 3/98, BFH/NV 1998, 1366) sowie ErbStRecht (BFH v. 7.12.1988 – II R 150/85, BStBl. II 1989, 237).

b) Die Personengesellschaft als Subjekt der Einkünftequalifikation 91

Die PersGes. ist Subjekt der Einkünftequalifikation (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761 f.]).

Bestimmung der Einkunftsart: Das bedeutet, dass sich die Frage, ob die PersGes. gewerbliche Einkünfte iSv. § 15 erzielt, allein nach der Tätigkeit der PersGes. und nicht nach der Tätigkeit ihrer Gesellschafter beantwortet (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679).

Zurechnung der Einkunftsart: Die von der PersGes. verwirklichte Einkunftsart wird dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; s. Anm. 97). Erzielt die PersGes. gewerbliche Einkünfte, so werden dem Gesellschafter gewerbliche Einkünfte (Gewinnanteile und Sonderbetriebsinkünfte) zugerechnet; eine Umqualifizierung auf der Ebene des Gesellschafter in Überschusseinkünfte nach § 20 oder § 21 ist nicht möglich. Erzielt die PersGes. jedoch Überschusseinkünfte iSv. §§ 20, 21, kann es auf der Ebene des Gesellschafter wegen zusätzlicher (!) vom Gesellschafter verwirklichter Tatbestandsmerkmale zu einer Umqualifizierung der Einkunftsart in gewerbliche Einkünfte des Gesellschafter kommen (vgl. BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02 aaO). Dies wird bei der vermögensverwaltenden Zwebragesellschaft relevant (s. Anm. 1152 und 1470). Diese Umqualifizierung ist aufgrund der Subsidiaritätsklausel in § 20 Abs. 3 und § 21 Abs. 3 möglich und zugleich Ausdruck des Grundsatzes der Vielheit der Gesellschafter (s. Anm. 95).

c) Die Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung 92

Die PersGes. selbst und nicht der einzelne Gesellschafter erzielt durch ihre Tätigkeit als Handelnde im Wirtschaftsverkehr einen Gewinn oder Verlust. Dem entsprechen auch Abs. 3 Nr. 1 und 2, die von der „Tätigkeit der PersGes.“ sprechen, sowie Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, der von einem Anteil am Gewinn einer PersGes. ausgeht.

Vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621) mwN; v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; RAUPACH, Festschr. Beisse, 1997, 407 (419); DÖLLERER, DSzZ/A 1982, 267 (271); aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 41; BODDEN, DSzZ 1996, 73 (75).

Von der Gewinnerzielung durch die PersGes. ist die Zurechnung des erzielten Gewinns auf den Gesellschafter zu unterscheiden (s. hierzu Anm. 97).

d) Die Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnermittlung 93

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der PersGes. werden nach § 5 durch eine aus der HBil. der PersGes. abgeleitete StBil. der PersGes. ermittelt und nicht – wie nach der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) – aus Einzelbilanzen der Gesellschafter (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Dementsprechend muss auch die PersGes. die Sonderbilanzen aufstellen und nicht der Gesellschafter (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418). Weiterhin sind Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte in der StBil. der Mitunternehmer

merschaft einheitlich auszuüben (BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910).

6. Umsetzung der gesellschafterbezogenen Betrachtung (Vielheitsbetrachtung)

94 a) Gesetzliche Anwendungsfälle der gesellschafterbezogenen Betrachtung und des Transparenzprinzips

Bereits in verschiedenen gesetzlichen Regelungen kommt die gesellschafterbezogene Betrachtung zum Ausdruck, so dass auf die Verhältnisse des Gesellschafters abgestellt wird. Zu diesen gesetzlichen Regelungen gehören zB:

- ▷ Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2, aus dem sich ergibt, dass die Obergesellschaft hinsichtlich des Sonderbetriebsbereichs ihres Gesellschafters (Obergesellschafters) bei der Untergesellschaft keine Abschirmwirkung entfaltet (s. Anm. 105);
- ▷ Abs. 1 Satz 1 Nr. 3, der trotz KStPflicht der KGaA eine transparente Besteuerung ihres persönlich haftenden Gesellschafters vorsieht (s. Anm. 902);
- ▷ Abs. 3 Nr. 2, da die Gewerblichkeit der Kapitalgesellschaft zur Gewerblichkeit der vermögensverwaltenden PersGes. führt;
- ▷ § 6b Abs. 10 (idF des UntStFG v. 20.12.2001), der eine gesellschafterbezogene Betrachtungsweise vorsieht und damit das Transparenzprinzip umsetzt (vgl. BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006, 538);
- ▷ § 7a Abs. 7, der bei erhöhten Absetzungen wie zB § 7d und § 7h auf den einzelnen Beteiligten und damit Gesellschafter abstellt und nicht auf die PersGes. (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760; v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243);
- ▷ § 7 Abs. 3 AStG, wonach die Gesellschafter der PersGes. als an der ausländ. Gesellschaft beteiligt gelten (vgl. BFH v. 30.8.1995 – I R 77/94, BStBl. II 1996, 122).

95 b) Anwendungsfälle der gesellschafterbezogenen Betrachtung in der Rechtsprechung

Nach der Rspr. des BFH hat der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft (s. Anm. 88, 90 ff.) keine uneingeschränkte Bedeutung, sondern muss gegenüber dem Gedanken der Vielheit der Gesellschafter zurücktreten, wenn anderenfalls eine sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters nicht möglich wäre (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621 f.]; v. 14.12.2006 – IV R 3/05, BStBl. II 2007, 777).

Sachgerechte Besteuerung des Gesellschafters: Unter Hinweis auf die sachgerechte Besteuerung des Gesellschafters hat der BFH ua. in folgenden Fällen einen Durchgriff durch die PersGes. auf den Gesellschafter bejaht und den Grundsatz der Einheit der Gesellschaft eingeschränkt:

- ▷ Grundstücksveräußerungen durch die PersGes. können dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet werden und sind damit bei der Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels des Gesellschafters zu berücksichtigen (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [622]; v. 5.6.2008 – IV R 81/06, BFH/NV 2008, 1751; s. auch Anm. 1152).
- ▷ Bei einer sog. Zebra-Gesellschaft (s. Anm. 1470 ff.) werden dem gewerblichen Zebra-Gesellschafter gewerbliche Beteiligungseinkünfte zugerechnet. Zudem werden die einzelnen WG der PersGes. anteilig seinem BV zugeordnet (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [763]).

- ▷ Bei der Leistungserbringung durch eine nicht gewerbliche PersGes. an ihre Schwester-PersGes. erfolgt durch Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ein Durchgriff auf die Gesellschafter, indem die Leistungserbringung als mittelbare Leistung der Gesellschafter angesehen wird (vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325).
- ▷ Ein Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft, die an einer gewerblichen Untergesellschaft beteiligt ist, jedoch selbst nicht nach Abs. 3 Nr. 1 als gewerblich anzusehen ist (BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383), kann gewerbliche Einkünfte erzielen, weil im Wege der Bruchteilsbetrachtung ein Durchgriff durch die vermögensverwaltende Obergesellschaft auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter möglich ist (BFH v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03, BStBl. II 2005, 376; s. auch Anm. 112 „Verhältnis zu Abs. 3 Nr. 1“ sowie Anm. 107 aE).

Gesellschafterbezogene Betrachtung in sonstigen Fällen: In den folgenden Fällen hat der BFH eine gesellschafterbezogene Betrachtung durchgeführt, ohne dies jedoch mit dem Zweck einer sachgerechten Besteuerung zu begründen:

- ▷ Der vortragsfähige Gewerbeverlust iSv. § 10a GewStG wird mitunternehmerbezogen ermittelt und geht bei einem Wechsel des Gesellschafters anteilig – soweit er auf den ausgeschiedenen Gesellschafter entfällt – verloren (BFH v. 3.7.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622 ff.], wonach die Wertung des Gesellschafters als Unternehmer dem Grundsatz der Einheit nicht entgegenstehe; v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, BFH/NV 2006, 885; v. 19.4.2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140); s. auch Anm. 98 aE.
- ▷ Die Hinzurechnung von Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a erfolgt gesellschafterbezogen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420).
- ▷ Aufwendungen einer PersGes., die die private Lebensführung eines Gesellschafters betreffen, werden von § 12 erfasst (BFH v. 27.2.1997 – IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560). Ebenso kann die Zuordnung zum BV der PersGes. verneint und statt dessen eine Entnahme angesetzt werden, wenn eine Darlehensgewährung aufgrund persönlicher Beziehungen eines Gesellschafters zum Darlehensnehmer erfolgt ist (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354).
- ▷ Eine PersGes. erzielt insgesamt gewerbliche Einkünfte, wenn einer der Sozi- en „berufsfremd“ und damit kein Freiberufler ist (BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124).
- ▷ Die Steuerbarkeit eines von einer inländ. PersGes. erzielten ausländ. Betriebsstätten- gewinns im Inland bestimmt sich nach der Ansässigkeit (StPflcht) des Gesellschafters (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663). Auch wird die von einer PersGes. unterhaltene Betriebsstätte allen Gesellschaftern als Betriebsstätte zugerechnet (BFH v. 9.8.2006 – II 59/05, BFH/NV 2006, 2326; s. Anm. 16).

7. Gewinnerzielungsabsicht als Anwendungsfall des dualen Systems

96

Die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht vollzieht sich nach dem dualen System. Das bedeutet, dass sie sowohl auf der Ebene der PersGes. als auch auf der Ebene des Mitunternehmers zu prüfen ist (BFH v. 24.1.2001 – VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; v. 4.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372).

Auf der Ebene der Personengesellschaft ist die Gewinnerzielungsabsicht gegeben, wenn die Tätigkeit der PersGes. auf eine Mehrung des BV, zu dem auch der Sonderbetriebsbereich der Mitunternehmer gehört, gerichtet ist (BFH v.

25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der PersGes. ist Ausdruck des gemeinsamen Betriebs der Mitunternehmerschaft (BFH v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 752).

► *Durch die Einbeziehung des Ergebnisses aus dem Sonderbetriebsbereich* auf der Ebene der PersGes. kann die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der PersGes. zu bejahen sein, wenn die PersGes. zwar nur Verluste erzielt, ein Gesellschafter aber in seinem SonderBV regelmäßig Gewinne erzielt, die die Verluste der PersGes. übersteigen. Umgekehrt ist die Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. zu verneinen, wenn die Verluste im SonderBV eines Gesellschafters regelmäßig höher als die Gewinne der PersGes. sind.

Die Einbeziehung der Einkünfte aus dem SonderBV auf der Ebene der PersGes. ist deshalb problematisch, weil die Sonderbetriebsinkünfte allein vom Gesellschafter – und nicht von der PersGes. – erzielt werden und nur diesem zuzurechnen sind (vgl. BODDEN, DStZ 1996, 73 [80]; BEST, DStR 1991, 1545 [1547] mwN; s. Anm. 97). Gerechtfertigt werden kann die Einbeziehung der Sonderbetriebseinkünfte daher nur mit der Zuordnung der WG und Verbindlichkeiten des SonderBV zum GesamtBV der Mitunternehmerschaft (s. hierzu Anm. 755).

► *Ist die Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Personengesellschaft zu verneinen*, so erzielt sie keine Einkünfte iSv. § 2 und ist damit auch nicht gewerblich tätig. Sie kann daher ihren Gesellschaftern keine Mitunternehmerstellung und damit auch nicht die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. Nr. 2 Satz 1 vermitteln (aA BODDEN, FR 2002, 559 [567]; BEST, DStR 1991, 1545 [1547]; REISS, Stbg. 1999, 356 [362 f.]). Etwas anderes gilt nur dann, wenn es sich um einen betrieblich beteiligten Gesellschafter handelt, der selbst einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält und die Beteiligung in seinem BV hält (vgl. BFH v. 8.11.2003 – VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372).

Auf der Ebene des Gesellschafters kann trotz Gewinnerzielungsabsicht der PersGes. die Gewinnerzielungsabsicht zu verneinen sein, wenn er sich etwa nur befristet an der Mitunternehmerschaft beteiligt hat, um an Verlusten teilzuhaben (BFH v. 21.11.2000 – IX R 2/96, BStBl. II 2001, 789, zu § 21). Fehlten hingegen die Gewinnerzielungsabsicht bereits auf der Ebene der PersGes., so kommt es auf eine Gewinnerzielungsabsicht des Gesellschafters nicht mehr an.

8. Die Stellung des Mitunternehmers im dualen System

97 a) Der Mitunternehmer als Besteuerungs- und Zurechnungssubjekt

Der Mitunternehmer als Besteuerungssubjekt: Ungeachtet der beschränkten Steuerrechtssubjektivität der PersGes. (s. Anm. 90) ist allein der jeweilige Mitunternehmer Besteuerungssubjekt gem. §§ 1, 2 Abs. 1 (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420). Die PersGes. wird damit transparent besteuert (REISS, BB 2001, 1225; GROH, ZIP 1998, 89 [91]), und zwar auch bei kapitalistischer Ausgestaltung der PersGes., zB bei kapitalistischen KG oder bei der GmbH & Co. KG. Dementsprechend ist auch der Mitunternehmer – und nicht die PersGes. – im Rahmen der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a Abs. 1 Satz 2 trotz des in § 34a zum Ausdruck kommenden Trennungsprinzips (s. Anm. 90) antragsberechtigt. An der stl. Zuordnung und Erfassung von Einkünften beim Mitunternehmer ändert sich auch nichts im Fall der Insolvenz über das Vermögen der Mitunternehmerschaft und/oder eines Mitunternehmers (BFH v. 5.3.2008 – X R 60/04, BStBl. II 2008, 787).

Der Mitunternehmer als Zurechnungssubjekt:

► *Umfang der Zurechnung:* Dem Mitunternehmer werden zugerechnet: die einzelnen von der PersGes. verwirklichten steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale

(zur Zurechnung einer von der PersGes. unterhaltenen Betriebsstätte s. Anm. 16), die von der PersGes. verwirklichte Einkunftsart (s. Anm. 91) sowie der von der PersGes. erzielte Gewinn (s. Anm. 92) anteilig als eigene originäre Einkünfte nach § 2 Abs. 1 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1.

Vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621); v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621); RAUPACH, StuW 1991, 278 (281, 283); P. FISCHER, Festschr. Beisse, 1997, 189 (196); aA (Zurechnung als fremde Einkünfte): KNOBBE-KEUK, DB 1990, 905 (907); SCHÖN, DStR 1993, 185 (191).

Hingegen werden dem Gesellschafter weder die einzelnen Geschäftsvorfälle der PersGes. zugerechnet (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [762]), es sei denn, anderenfalls wäre eine „sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters“ nicht möglich (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93 aaO; s. hierzu Anm. 95), noch bedarf es einer Zurechnung im Sonderbetriebsbereich (Sondervergütungen, Gewinne aus der Veräußerung von SonderBV und Mitunternehmeranteilen); denn insoweit erzielt der Gesellschafter Einkünfte außerhalb der Einheit der PersGes. (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93 aaO).

► *Grund für die Zurechnung:* Die Zurechnung des von der PersGes. erzielten Gewinns als eigene Einkünfte des Gesellschafters ergibt sich aus § 2 Abs. 1 als Grundsatznorm für die subjektive Zurechnung von Einkünften. Nach § 2 Abs. 1 „erzielt“ der Stpfl. – und damit der Gesellschafter – die Einkünfte, so dass ihm die wirtschaftliche Betätigung der PersGes. als eigene, mithin originäre Betätigung zuzurechnen ist.

Vgl. RAUPACH, StuW 1991, 278 (280); GSCHWENDTNER, Festschr. Klein (1994), 757 (766), der auf die Gemeinschaftsorganisation abstellt; BODDEN, DStZ 1996, 73 (75); aA SCHÖN, StuW 1996, 275 (285), wonach sich die tatbestandliche Verwirklichung nach § 15 bestimme.

Dies gilt auch dann, wenn der Mitunternehmer nicht selbst tätig geworden ist. Die Zurechnung ergibt sich dann daraus, dass die im Namen der PersGes. erfolgte Tätigkeit vom Gesellschaftszweck ausdrücklich oder stillschweigend gedeckt ist bzw. von der für die Gesellschaft geltenden Gemeinschaftsordnung erfasst wird (so für die atypisch stille Gesellschaft: BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; GSCHWENDTNER, Festschr. F. Klein, 1994, 751 [774]). Aufgrund seines Einverständnisses mit der Gemeinschaftsordnung, dh. dem Gesellschaftsvertrag, und seiner Unterwerfung unter das Mehrheitsprinzip disponiert der Gesellschafter über die Erbringung von Leistungen durch die PersGes. (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [622]) und muss sich deshalb die Tatbestandsverwirklichung durch die PersGes. im Wege eines Durchgriffs zurechnen lassen (RAUPACH, Festschr. Beisse, 1997, 407 [420]; BODDEN, FR 2002, 559 [562]; SCHÖN, StuW 1996, 275 [286 f.]).

► *Zurechnungszeitpunkt:* Die Zurechnung der von der PersGes. erzielten Einkünfte beim Gesellschafter erfolgt im Moment der gemeinschaftlichen Tatbestandsverwirklichung, so dass es auf einen Zufluss der Einkünfte beim Gesellschafter nicht ankommt (BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603; v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942). Dies ist Ausdruck des Transparenzprinzips, weil die PersGes. keine Abschirmwirkung entfaltet. Allerdings wird dieser Grundsatz durch die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a durchbrochen, weil die Höhe des Steuersatzes an einen Zufluss beim Gesellschafter (Entnahme) anknüpft.

98 **b) Der Mitunternehmer als Unternehmer und Betriebsinhaber**

Die Gesellschafter der PersGes. sind nach Auffassung des BFH Unternehmer des Betriebs der PersGes. und Träger des Unternehmens, sofern sie Mitunternehmermerrisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [621]; v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742; v. 22.1.2009 – IV R 90/05, DStR 2009, 683; aA SCHÖN, FR 1996, 275 [283 ff.]). Dies ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut, wonach der Gesellschafter „Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs“ ist. Im Gegensatz zur Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) und zum Einzelunternehmer sind die Gesellschafter aber nicht Unternehmer ihres eigenen Betriebs, sondern üben ihre unternehmerische Tätigkeit gemeinschaftlich aus (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92 aaO; v. 30.11.2005 – I R 54/04, BFH/NV 2006, 1148).

Konsequenzen aus der Unternehmerstellung ergeben sich nach BFH auf die Zurechnung des Gewinns der PersGes. auf die Mitunternehmer als originäre eigene Einkünfte (BFH v. 3.5.1993 – GrS 1/93, BStBl. II 1993, 617 [621]; s. Anm. 97). Zudem soll die Unternehmerstellung die Entstehung von SonderBV rechtfertigen, weil die Eigentümer des SonderBV die Unternehmer des Betriebs seien (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92 aaO [623]; aA jedoch BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690, wonach das SonderBV kein sanierungsbedürftiges gewerbliches „Unternehmen“ iSv. § 3 Nr. 66 aF darstelle). Weiterhin leitet der BFH auch eine gewstl. Unternehmereigenschaft ab mit der Folge des anteiligen Untergangs des Verlustabzugs gem. § 10a GewStG im Fall eines Gesellschafterwechsels (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92 aaO [624]; v. 17.1.2006 – VIII R 96/04, BFH/NV 2006, 885).

Stellungnahme: Die Qualifizierung des Mitunternehmers als Unternehmer des Betriebs der PersGes. ist überflüssig und trägt uE zu den vom BFH gefundenen Ergebnissen nichts bei (iE glA SCHÖN, StuW 1986, 275 [283 f.]). Entscheidendes Kriterium für die Zurechnung gewerblicher Einkünfte beim Gesellschafter ist dessen Mitunternehmerstellung und damit sein Mitunternehmermerrisiko sowie seine Mitunternehmerinitiative (s. auch Anm. 97). Gleiches gilt für die Begründung des SonderBV, insbes. dann, wenn man § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage des SonderBV ansieht (s. Anm. 712 sowie BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, unter II.2.a bb [4] der Gründe). Stl. Bedeutung hat die Frage der Unternehmereigenschaft des Mitunternehmers lediglich für den gewstl. Verlustvortrag nach § 10a GewStG. Diese Frage ist jedoch allein nach gewstl. Kriterien unter Berücksichtigung des Objektsteuercharakters der GewSt. und des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zu beantworten (aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 82; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [627]); eines Eingriffs in die estl. Dogmatik der Mitunternehmerschaft bedarf es hierzu nicht.

99 **9. Stellungnahme zum dualen System**

Inhaltliche Mängel von Nr. 2 Satz 1: Nr. 2 Satz 1 ist als Regelung der Besteuerung der Mitunternehmerschaft ungenügend, da sie nicht bestimmt, wer den Tatbestand des § 15 verwirklicht, wie eine Zurechnung auf den Gesellschafter erfolgen soll und weil sie weder die Gewinnermittlung der PersGes. noch die Ermittlung der Sonderbetriebseinkünfte des Gesellschafters, die stl. Behandlung des SonderBV sowie der Ergänzungsbilanzen regelt. Seit der Einführung von Nr. 2 Satz 1 im Jahr 1934 war praktisch jede dieser Fragen str.

Stellungnahme zur Rechtsprechung des BFH: Die Rspr. des BFH zu Nr. 2 Satz 1 dient nicht der Rechtssicherheit, weil sie zwischen Einheits- und Viel-

heitsbetrachtung schwankt und der vom BFH in seiner jüngeren Rspr. angeführte Zweck einer sachlich zutreffenden Besteuerung (s. Anm. 95) kein geeigneter Maßstab für die Besteuerung der PersGes. und ihrer Gesellschafter ist.

Vgl. NEUMANN, GmbHR 2002, 621 (623); BODDEN, FR 2002, 559; WENDT, FR 2001, 77; SCHÖN, StuW 1996, 275 (282); KRAFT, DStR 1995, 921 (926); s. auch MESSMER, Festschr. Döllerer, 1988, 429 (438), wonach die Geschichte der Besteuerung der Gesellschafter von PersGes. ein Teil der Geschichte der Freiheit des Richters der Steuergerichtsbarkeit mit dem Gesetz sei.

► *Wechsel zwischen Einheits- und Vielheitsbetrachtung:* Der Große Senat des BFH ist seit der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) in seinen Beschlüssen zur Geprägerrechtsprechung (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]) und zur doppelstöckigen PersGes. (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 ff.]) zunächst der Einheitsbetrachtung gefolgt und hat die Vielheitsbetrachtung als Ausnahme angesehen. In den folgenden Beschlüssen zum gewstl. Verlustvortrag (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]) sowie zum gewerblichen Grundstückshandel (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617) hat der Große Senat des BFH aber den einzelnen Gesellschafter in den Vordergrund gestellt und eine Abschirmwirkung der PersGes. verneint (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93 aaO). Auch in weiteren Entscheidungen hat der BFH eine Abschirmwirkung der PersGes. mal bejaht (zB bei der Leistungserbringung durch eine gewerblich tätige PersGes. an ihre Schwester-PersGes., vgl. Anm. 90) oder aber einen Durchgriff auf den Gesellschafter zugelassen (zB bei der Leistungserbringung durch eine nicht gewerblich tätige PersGes. an ihre Schwester-PersGes., vgl. Anm. 95).

► *Sachlich zutreffende Besteuerung des Mitunternehmers kein geeigneter Maßstab:* Insbes. der vom BFH angeführte Zweck einer „sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters“ (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]) ist kein geeigneter Maßstab für die Besteuerung der PersGes. (glA SÖFFING, Stbg. 1996, 289 [291]; aA P. FISCHER, Festschr. Beisse, 1997, 189 [191 ff.]). Bei dem Grundsatz der „sachlich zutreffenden Besteuerung“ handelt es sich uE um eine versteckte Erweiterung der nur partiell anwendbaren Gleichstellungsthese (s. Anm. 81), ohne dass der Umfang der Erweiterung deutlich oder eine Gestaltungs- und Planungssicherheit für die PersGes. und ihre Gesellschafter ermöglicht wird. Letztendlich entscheidet damit das „Rechtsgefühl“, ob das Trennungs- oder das Transparenzprinzip Anwendung findet (so Gosch, DStZ 1996, 417 [418]).

Die Personengesellschaft als Besteuerungssubjekt de lege ferenda: Dogmatisch kann das Verhältnis von Einheits- und Vielheitsbetrachtung uE nach der bisherigen Rechtslage ungeachtet der Vielzahl der Beiträge im Schrifttum und Entscheidungen (s. Anm. 89 und 95) nicht gelöst werden, weil es einen Widerspruch zwischen der rechtl. und stl. Verselbständigung der PersGes. einerseits (s. Anm. 85 aE und 90) und der Besteuerung des Gesellschafters andererseits (s. Anm. 97) gibt. Die sich hieraus ergebende Inkompatibilität könnte uE nur de lege ferenda gelöst werden, indem die PersGes. als Besteuerungssubjekt behandelt wird.

Betonung der Einheit der Personengesellschaft de lege lata: Bleibt es hingegen bei der bisherigen Rechtslage, sollte uE im Rahmen des dualen Systems die Einheitsbetrachtung Vorrang haben, da es die PersGes. ist, die als Trägerin von Rechten und Pflichten am Wirtschaftsverkehr teilnimmt, den Tatbestand des § 15 verwirklicht sowie den Gewinn erzielt, so dass für die Zurechnung des Gewinns der PersGes. auf den Gesellschafter eine gesellschafterbezogene Betrachtung nicht geboten ist. Im Interesse der Gestaltungs- und Rechtssicherheit

sollte eine gesellschafterbezogene Betrachtung auf der Grundlage des ungeeigneten Kriteriums der „sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters“ unterbleiben, sondern nur ausnahmsweise Anwendung finden. Zu diesen Ausnahmen gehören Fälle, in denen nach dem Gesetz eine gesellschafterbezogene Betrachtung vorgesehen ist (s. Anm. 95) oder die Besteuerungsmerkmale auch beim Gesellschafter erfüllt sein müssen (wie zB bei der Einkünfteerzielungsabsicht, s. Anm. 96) oder über § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO eine anteilige Zurechnung auf den Gesellschafter erfolgen kann (wie zB. bei der Veräußerung von Grundstücken durch eine vermögensverwaltende PersGes.; str., s. hierzu Anm. 1152).

100 III. Bedeutung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 im Sonderbetriebsbereich

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Qualifikationsnorm: Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist eine Qualifikationsnorm, weil sie die Sonderbetriebseinkünfte (Sondervergütungen und Veräußerungsgewinne) in gewerbliche Einkünfte iSv. § 15 umqualifiziert, wenn die PersGes. gewerbliche Einkünfte erzielt (vgl. BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156). Soweit man § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage für das SonderBV ansieht, hat die Umqualifizierung durch Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 lediglich klarstellende Bedeutung (s. Anm. 712).

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Zurechnungsnorm: Nach Auffassung des BFH handelt es sich auch um eine Zurechnungsnorm, so dass alle Sachverhalte, die die Mitunternehmerschaft betreffen, in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft einbezogen werden (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 617 [623]; v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316). In Fällen der Bilanzierungskonkurrenz (s. Anm. 758) kann es aufgrund der Zurechnung zum SonderBV zu einer Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes beim Einzelunternehmen des Mitunternehmers kommen, weil das überlassene WG trotz Aktivierung in der HBil. des Einzelunternehmens in der SonderBil. des Mitunternehmers bei der PersGes. auszuweisen ist (vgl. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750).

101–103 Einstweilen frei.

IV. Bedeutung von Nr. 2 Satz 2 (Doppelstöckige Personengesellschaften)

104 1. Regelungszweck von Nr. 2 Satz 2

Nr. 2 Satz 2 bezweckt, unmittelbar und mittelbar beteiligte Gesellschafter gleich zu behandeln. Dadurch soll Folgendes erreicht werden (vgl. BTDrucks. 12/1108, 58, und BTDrucks. 12/1506, 171 f.):

Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Unter-gesellschaft erhält, werden den gewerblichen Einkünften iSv. Satz 1 zugeordnet und erhöhen damit den Gewerbeertrag der Unter-gesellschaft (s. Anm. 630 aE).

Wirtschaftsgüter, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Unter-gesellschaft überlässt, werden seinem SonderBV I bei der Unter-gesellschaft zugerechnet, so dass die stillen Reserven der WG bei Veräußerung oder Entnahme stl. erfasst werden (s. Anm. 635).

► *Gewinnmindernde Pensionsrückstellungen* iSv. § 6a zu Gunsten des nur mittelbar beteiligten Gesellschafters dürfen von der Unter-gesellschaft nicht gebildet werden (s. Anm. 630).

2. Steuersystematische Bedeutung von Nr. 2 Satz 2

Erweiterung der Gesellschafterstellung durch Satz 2 Halbs. 1: Durch Satz 2 Halbs. 1 wird die mittelbare Beteiligung der unmittelbaren Beteiligung gleichgestellt. Damit wird das in Satz 1 enthaltene Tatbestandsmerkmal „Gesellschafter“, das eine zivilrechtl. und damit unmittelbare Beteiligung voraussetzt (s. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768], und Anm. 333 ff.), auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter erweitert.

Fiktion der Mitunternehmerstellung durch Halbs. 2: Weiterhin fingiert Satz 2 Halbs. 2 den mittelbar beteiligten Gesellschafter als Mitunternehmer der Untergesellschaft (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [186]). Aufgrund der Fiktion ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nunmehr bei zwei Gesellschaften Mitunternehmer, nämlich unmittelbar bei der Obergesellschaft und mittelbar bei der Untergesellschaft. Das sich hieraus ergebende Konkurrenzproblem wird in der Weise gelöst, dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter nur hinsichtlich seines Sonderbetriebsbereichs als Mitunternehmer der Untergesellschaft angesehen wird (sog. Sonder-Mitunternehmer, s. Anm. 629).

Qualifikationsnorm: Als Qualifikationsnorm ordnet Satz 2 die Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters, die er von der Untergesellschaft erhält, den Einkünften aus Gewerbebetrieb iSv. § 15 zu.

Zurechnungsnorm: Als Zurechnungsnorm werden die WG, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Untergesellschaft überlässt, seinem SonderBV bei der Untergesellschaft zugerechnet (s. Anm. 633; krit. zum Verständnis als Zurechnungsnorm SCHMID, DStR 1997, 941 [943]). Hingegen werden ihm die von der Untergesellschaft erzielten Einkünfte nicht als eigene Einkünfte gem. § 2 Abs. 1 iVm Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 zugerechnet (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [700]). Insoweit verhindert eine gewerblich tätige Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft einen unmittelbaren Durchgriff auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter und entfaltet Abschirmwirkung; dem mittelbar beteiligten Gesellschafter werden die Einkünfte der Untergesellschaft erst auf der Ebene der Obergesellschaft zugerechnet (vgl. RAUPACH, Festschr. Beisse, 1997, 403 [421]; s. Anm. 118).

Allerdings gilt dies nur bei einer gewerblich tätigen Obergesellschaft. Bei einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft soll nach jüngerer Rspr. des BFH ein Durchgriff durch die Obergesellschaft erfolgen, so dass der Gesellschafter iSd. Bruchteilsbetrachtung (vgl. BFH v. 9.5.2000 – VIII R 41/99, BStBl. II 2000, 686) durch die Obergesellschaft hindurch gewerbliche (Sonderbetriebs-)Einkünfte erzielt (BFH v. 6.11.2003 – IV ER – S – 3/03, BStBl. II 2005, 376; v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383); s. hierzu auch Anm. 615.

3. Satz 2 als Reaktion auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991

Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991: Der Große Senat des BFH hielt Satz 1 auf Tätigkeitsvergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für seine Tätigkeit bei der Untergesellschaft von dieser erhielt, für nicht anwendbar (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1989, 691; Vorlagebeschluss des IV. Senats des BFH v. 12.10.1989 – IV R 5/86, BStBl. II 1990, 168). Der Große Senat begründete seine Entscheidung damit, dass die Hinzurechnung von Sondervergütungen zum Gewinn der PersGes. nach Satz 1 erfordere, dass der Empfänger Mitunternehmer sei. Der mittelbar beteiligte Gesellschafter sei aber nicht Mitunternehmer der Untergesellschaft, weil er zivil-

rechtl. nicht an ihr unmittelbar beteiligt sei. Mitunternehmer der Untergesellschaft sei vielmehr nur die Obergesellschaft. Damit erkannte der BFH die Personenhandelsgesellschaft (Obergesellschaft) als Mitunternehmerin an und stützte sich insoweit auf die Rspr. der Zivilgerichte sowie das Schrifttum, wonach die Personenhandelsgesellschaft Trägerin von Rechten und Pflichten und folglich Gesellschafterin einer anderen Personenhandelsgesellschaft sein könne.

Eine Hinzurechnung von Sondervergütungen bei doppelstöckigen PersGes. könnte nach dem Großen Senat (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89 aaO) nur nach § 42 AO in Betracht kommen, wenn nämlich die Obergesellschaft allein deshalb zwischengeschaltet würde, um Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 zu umgehen. Dies könne insbes. dann der Fall sein, wenn die Obergesellschaft nicht über einen eigenen Gewerbebetrieb mit einer hinreichenden Anzahl von Geschäftsvorfällen verfüge und – außer der Vermeidung der Zurechnung nach Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 – keine wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe für eine Zwischenschaltung erkennbar seien.

Der Große Senat beendete mit seinem Beschluss v. 25.2.1991 – GrS 7/89 (aaO; ihm folgend BFH v. 7.11.1991 – IV R 5/86, BFH/NV 1992, 299) eine langjährige Diskussion darüber, ob die mittelbaren Gesellschafter als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen sind.

Für die Anwendung des Satzes 1 auf mittelbar beteiligte Gesellschafter zB A. SCHMIDT, DSStR 1990, 164 (167 ff.); BFH v. 23.2.1972 – I R 159/68, BStBl. II 1972, 530; Nds. FG v. 18.8.1971, EFG 1972, 22, rkr.; FG Hamb. v. 10.2.1989, EFG 1989, 344, rkr.

Ablehnend zB BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55; LEMPENAU, StJb. 1982/83, 201 (221); G. SÖFFING, DSStR 1983, 311 (312 f.); AUTENRIETH, DSStZ 1987, 307 (308); MÄRKLE, WPg. 1987, 68 (73); PAUS, DSStZ 1987, 485 (487); KNOBBE-KEUK, DB 1990, 905.

Reaktion des Gesetzgebers: Der Gesetzgeber reagierte auf den Beschluss des Großen Senats, indem er Satz 2 in Nr. 2 anfügte (vgl. KNOBBE-KEUK, DB 1990, 905 [908], die von einem Nichtanwendungsgesetz spricht).

► *Gefahr der Nichterfassung von Sonderbetriebseinkünften:* Der Gesetzgeber befürchtete nach dem Beschluss des Großen Senats, dass durch Zwischenschaltung von Obergesellschaften Sondervergütungen und SonderBV des bislang unmittelbar, nach der Zwischenschaltung aber nur noch mittelbar beteiligten Gesellschafters aus dem Anwendungsbereich des Satzes 1 fallen würden. Auf die vom Großen Senat für möglich erachtete Anwendbarkeit des § 42 AO wollte sich der Gesetzgeber nicht verlassen, weil bereits die Verlagerung eines Betriebsteils von der Untergesellschaft auf die zwischengeschaltete Obergesellschaft genügt hätte, um § 42 AO zu vermeiden (vgl. SEER, StuW 1992, 37 [41] mwN).

Der erste Gesetzentwurf (vgl. BTDrucks. 12/1108, 7) wurde nicht umgesetzt. Er lautete: „Der mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligte Gesellschafter steht dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer anzusehen, wenn jede der PersGes., die seine Beteiligung vermitteln, als Mitunternehmer anzusehen ist oder wenn er seine Beteiligung in einem Gewerbebetrieb hält“. Die Änderung dieses Entwurfs durch den FinAussch. beruhte zum einen darauf, dass nicht nur die zwischengeschalteten PersGes., sondern auch der Gesellschafter selbst eine Mitunternehmerstellung innehaben sollten (BTDrucks. 12/1506, 171; zur sog. ununterbrochenen Mitunternehmerkette s. Anm. 623). Zum anderen sah der FinAussch. das Merkmal des Haltens der Beteiligung im Gewerbebetrieb als ungeeignet an, weil er Fallgestaltungen für denkbar hielt, in denen es um eine Beteiligung an einer vermögensverwaltenden PersGes., die ihrerseits nur Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder aus Kapitalvermögen erzielte, gehen könnte (BTDrucks. 12/1506, 171 f.). Es wurde – ohne weitere Begründung – das Merkmal des „Betriebs der Gesellschaft“ eingefügt.

► *Keine Änderung der bisherigen steuer- und zivilrechtlichen Dogmatik:* Die Neuregelung durch Satz 2 berührt weder die zivilrechtl. noch die stl. Grundlagen des Rechts

der PersGes. oder der Mitunternehmerschaft (vgl. G. SÖFFING, FR 1992, 185 [186]; SEER, StuW 1992, 35 [42]). So folgt Satz 2 dem Zivilrecht und geht von der rechtl. Selbstständigkeit der PersGes. aus, indem er die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anerkennt und im Rahmen der sog. ununterbrochenen Mitunternehmerkette sogar voraussetzt (s. BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]). Es kommt nur bezüglich des SonderBV des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft zu einem stl. „Durchgriff“. Im Übrigen bleibt die Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft unberührt. Die zivilrechtl. Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters wird durch die Regelung in Satz 2 ebenfalls nicht berührt (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Er ist nur Gesellschafter der Obergesellschaft, nicht aber der Untergesellschaft. Aus diesem Grund ist ihm sein Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft nicht unmittelbar, sondern nur über seine Beteiligung an der Obergesellschaft zuzurechnen (s. Anm. 631 und 640).

4. Stellungnahme

107

Satz 2 als fiskalische bedingte Erweiterung des Satzes 1: Satz 2 korrigiert letztlich aus fiskalischen Gründen das aus Satz 1 abgeleitete Mitunternehmerbild des Großen Senats. Danach kann nämlich nur derjenige Mitunternehmer sein, der zum einen an der PersGes. zivilrechtl. unmittelbar beteiligt ist – oder eine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat – und zum anderen Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative ausübt (s. Anm. 304 ff., 333 ff.). Die Erweiterung dieses Mitunternehmerbildes durch Satz 2 wird im Schrifttum zT als Systembruch und Verstoß gegen die Grundsätze des Satzes 1 angesehen (FELIX, KÖSDI 1994, 9767).

Fehlende Handhabbarkeit bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen: Satz 2 führt bei grenzüberschreitenden Beteiligungsverhältnissen zu erheblichen Anwendungsschwierigkeiten, weil ausländ. Steuergesetze eine dem Satz 2 vergleichbare Regelung nicht vorsehen und in den DBA die Problematik doppelstöckiger PersGes. nicht behandelt wird. Bereits bei einstöckigen PersGes. iSv. Satz 1 bestehen erhebliche Schwierigkeiten bei der Anwendung von DBA (s. Anm. 16). Diese Schwierigkeiten verschärfen sich bei doppel- oder gar mehrstöckigen PersGes., wenn ein oder mehrere Glieder in der Mitunternehmerkette (s. Anm. 623) im Ausland ansässig sind und damit unterschiedliche DBA zur Anwendung kommen können.

Inhaltliche Mängel der Vorschrift: Satz 2 weist zudem weitere inhaltliche Mängel auf.

► *Doppelregelung durch Gleichstellung und Fiktion:* Die Gleichstellung von unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaftern durch Halbs. 1 einerseits und die Fiktion der Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft durch Halbs. 2 andererseits führt zu einer Doppelregelung. Dabei ist die in Halbs. 1 geregelte Gleichstellung der Gesellschafter entbehrlich. Es hätte nämlich genügt – wie in Halbs. 2 geschehen –, den mittelbar beteiligten Gesellschafter ungeachtet seiner fehlenden Gesellschafterstellung bei der Untergesellschaft stl. als Mitunternehmer der Untergesellschaft zu fingieren (vgl. auch SEER, StuW 1992, 35 [46]; GROH, DB 1991, 879 [884]; G. SÖFFING, Festschr. F. Klein, 1994, 737 [744]).

► *Unbestimmtheit hinsichtlich der Zurechnung des Anteils am Gewinn der Untergesellschaft:* Satz 2 regelt weiter nicht ausdrücklich, wem der Anteil am Gewinn und Verlust

der Untergesellschaft zuzurechnen ist, da nach dem Gesetzeswortlaut sowohl der mittelbar beteiligte Gesellschafter als auch die Obergesellschaft Mitunternehmer der Untergesellschaft sind (vgl. Anm. 628 ff.).

► *Keine Regelung zur nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft:* Satz 2 regelt schließlich nicht deutlich die Mitunternehmerstellung einer Obergesellschaft, die keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern – wie in typischen Steuersparmodellen – lediglich die Beteiligung an der Untergesellschaft hält. Hatte der BFH zunächst im bloßen Halten einer Beteiligung an einer gewerblichen Untergesellschaft eine gewerbliche Tätigkeit gesehen, die nach Abs. 3 Nr. 1 zur Gewerblichkeit der Obergesellschaft führt (s. BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264), wird dies zwar nunmehr durch die jüngere Rspr. des BFH (v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383; v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03, BStBl. II 2005, 376) in Frage gestellt. Bei vermögensverwaltenden Obergesellschaften findet Satz 2 aber aufgrund der Neuregelung des Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 Anwendung (s. Anm. 615); ansonsten wäre Nr. 2 Satz 2 nur anwendbar, wenn dem mittelbar beteiligten Gesellschafter gewerbliche Einkünfte der Untergesellschaft im Wege der Bruchteilsbetrachtung zugerechnet würden und das Erfordernis einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette aufgegeben würde.

108

V. Bedeutung der Nr. 3

Die Bedeutung von Nr. 3 liegt zum einen darin, die dort genannten Einkünfte des persönlich haftenden Gesellschafters als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren. Zum anderen werden diese Einkünfte dem persönlich haftenden Gesellschafter unmittelbar zugerechnet, um eine mit Nr. 2 vergleichbare transparente Besteuerung zu erreichen (s. Anm. 901 und 926).

109

VI. Verfassungsmäßigkeit

Nr. 1 und Nr. 3 sind verfassungsrechtl. unbedenklich.

Nr. 2 Satz 1 ist verfassungsrechtl. ebenfalls nicht zu beanstanden. Dies gilt auch hinsichtlich der Rspr. des BFH zum SonderBV (s. Anm. 705). Soweit wegen einer drohenden ausufernden Erfassung von Sondervergütungen ein Verstoß gegen das Übermaßverbot gerügt wurde (vgl. KRUSE, DStJG Bd. 2 [1979], 37 [63]); TIPKE, StuW 1978, 193 [197]), ist dem durch das Erfordernis einer „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ (s. BFH v. 4.3.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520) Rechnung getragen worden.

Nr. 2 Satz 2 unterliegt keinen verfassungsrechtl. Bedenken. Dies gilt auch für die Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Pensionsrückstellungen durch § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 (s. hierzu Anm. 2); hierin ist weder ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot des Art. 20 Abs. 3 GG noch gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG zu sehen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 62/95, BFH/NV 1998, 779 [780]).

110

VII. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: Nr. 1 und Nr. 2 setzen grds. eine gewerbliche Betätigung iSd. Abs. 2 voraus. Anders ist dies in den Fällen der Nr. 3. Die KGaA muss keinen Gewerbebetrieb ausüben. Über die Verweisungen in § 13 Abs. 7

und § 18 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 auch bei den Einkünften aus LuF und selbständiger Arbeit. Zur Bedeutung für das KStRecht s. Anm. 7; zur Abgrenzung des sachlichen Geltungsbereichs von Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 s. Anm. 692 „Weiterhin bestehender Anwendungsbereich des Satzes 1“.

Persönlicher Geltungsbereich:

- ▶ *Nr. 1* betrifft nur die Betätigung einer natürlichen Person in Form eines Einzelunternehmens.
- ▶ *Nr. 2 Satz 1* betrifft PersGes. sowie deren Gesellschafter (Mitunternehmer). Der Gesellschafter kann eine natürliche oder juristische Person, aber auch eine PersGes. (doppelstöckige PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2) sein.
- ▶ *Nr. 2 Satz 2* betrifft nur PersGes. (Untergesellschaften), an denen eine andere PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt ist, sowie die an der Obergesellschaft beteiligten Gesellschafter. Für die Gewinnermittlung der Obergesellschaft und Zurechnung ihres Gewinns auf ihre Gesellschafter hat Satz 2 keine Bedeutung, sondern bestimmt sich allein nach Satz 1 (s. Anm. 640). Der mittelbar beteiligte Gesellschafter kann eine natürliche oder juristische Person oder aber auch wiederum eine PersGes. sein (mehrstöckige PersGes.; s. hierzu Anm. 625). KapGes. können weder Ober- noch Untergesellschaft iSv. Satz 2 sein (s. Anm. 618), sondern nur mittelbar beteiligte Gesellschafter (s.o.).
- ▶ *Nr. 3* ist anwendbar für alle natürlichen Personen, die persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA sind und gem. § 1 Abs. 1 unbeschränkt estpfl. sind.

Zur Anwendung bei Auslandsbeziehungen s. Anm. 15.

Einstweilen frei.

111

VIII. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu Regelungen innerhalb des § 15

112

Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Nr. 2 und Nr. 3 stehen gleichrangig nebeneinander. Zu einer Konkurrenz zwischen Nr. 1 und Nr. 2 kommt es bei Leistungen zwischen Schwester-PersGes. sowie bei Leistungen im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung; zur Auflösung der Konkurrenz s. BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299 (Schwester-PersGes.) und Anm. 780 (Betriebsaufspaltung). Nr. 2 ist mit Nr. 3 zwar durch die Tatbestandsmerkmale „Gewinnanteile“ und „Sondervergütungen“ systematisch verbunden. Die Unterschiede zwischen der estl. Behandlung einer Mitunternehmerschaft iSv. Nr. 2 und einer KGaA gem. Nr. 3 sind aber essentiell (s. hierzu BFH v. 28.11.2007 – X R 6/05, BStBl. II 2008, 363). Zur Anwendbarkeit der Nr. 2 Satz 2 bei einer KGaA s. Anm. 902. Zur Abgrenzung von Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 629.

Abs. 3 Nr. 1 erweitert das in Nr. 2 Sätzen 1 und 2 enthaltene Merkmal „des Betriebs“, das eine gewerbliche Betätigung der PersGes. fordert. Durch Abs. 3 Nr. 1 werden die nichtgewerblichen Einkünfte der PersGes. aufgrund der im Übrigen bestehenden gewerblichen Tätigkeit der PersGes. in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, s. auch Anm. 367 und 1411. Zur Anwendbarkeit des Abs. 3 Nr. 1 bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 615.

Abs. 3 Nr. 2 erweitert das Merkmal „des Betriebs“ in Nr. 2 Sätzen 1 und 2 ebenfalls, und zwar mit der Folge, dass PersGes. und ihre Gesellschafter dem Regelungsbereich des Abs. 1 Nr. 2 unterliegen. Bei doppelstöckigen PersGes.

iSv. Nr. 2 Satz 2 hat Abs. 3 Nr. 2 Bedeutung für die doppelstöckige GmbH & Co. KG (s. Anm. 615).

113 2. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG

§ 2 Abs. 1: s. Anm. 97.

§ 4: Die Zuordnung von WG zum SonderBV durch Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (s. Anm. 100) hat Vorrang gegenüber einer Zuordnung zu einem etwaigen eigenen BV des Gesellschafters (s. Anm. 758) oder – bei doppelstöckigen PersGes. – gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Obergesellschaft (s. Anm. 633). Zur Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft durch additive Gesamtbilanz mit korrespondierender Bilanzierung s. Anm. 756; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 3 s. BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185 unter II.2.a mwN; zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4 s. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 (62); zum Verhältnis zu § 4 Abs. 4a s. BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420.

[Anschluss S. E 57]

§ 5 Abs. 6, § 6 Abs. 1 Nr. 2: Zur str. Frage der Aktivierung und Bewertung einer Beteiligung an einer PersGes. s. Anm. 643.

§ 6 Abs. 3, Abs. 5: s. Anm. 762, 760 und 785.

§ 6a: Zur Pensionsrückstellung und Zurechnung s. BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182, sowie BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317. Zur Pensionsrückstellung bei doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 630.

§ 6b: s. Anm. 762 sowie § 6b Anm. 25 sowie zur Ausübung des Bilanzierungswahlrechts nach § 6b in der Sonderbil. des Gesellschafters BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418.

§§ 13 und 18: s. Anm. 110 sowie BFH v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, BFH/NV 2009, 417.

§ 15a: s. Anm. 762.

§§ 16, 34: Eine PersGes. unterhält auch bei mehreren Betriebsstätten nur einen Betrieb iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (BFH v. 26.1.2006 – III R 5/04, BStBl. II 2006, 771). Der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines gesamten Mitunternehmeranteils gehört zu den nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 tarifbegünstigten Einkünften (s. Anm. 759 sowie § 16 Anm. 206 zu doppelstöckigen PersGes.).

§ 35: s. § 35 Anm. 28 ff. und 61 ff. sowie zu doppelstöckigen PersGes. § 35 Anm. 78 f.; zur atypisch stillen Gesellschaft s. auch FG Berlin-Brandenb. v. 23.10.2007, EFG 2008, 219, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 14.11.2008 – IV B 136/07, BFH/NV 2009, 652.

§ 20 Abs. 1 Nr. 1: Nr. 3 ist als *lex specialis* vorrangig.

3. Verhältnis zu anderen Vorschriften außerhalb des EStG

114

§ 2 Abs. 1 Satz 2, § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG: Die Tätigkeit einer gewerblich tätigen PersGes. ist als Gewerbebetrieb anzusehen (BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742). Die PersGes. ist daher gem. § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG gewestpfl. (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622 f.]) und nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch StSchuldner (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]); die Gesellschafter sind hingegen Unternehmer des Betriebs (s. Anm. 98).

§ 7 GewStG: Zum Gewerbeertrag der PersGes. gehören neben den Sondervergütungen auch die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen und Sonderbilanzen (s. Anm. 761; BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742). Zur doppelstöckigen PersGes. s. Anm. 630, 637 und 639. Bei PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 1 gehört der Gewinn aus der Veräußerung des Betriebs oder eines Teilbetriebs durch die Mitunternehmerschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 1 Halbs. 2 nicht zum Gewerbeertrag der PersGes., soweit an der PersGes. natürliche Personen unmittelbar beteiligt sind. Auch der Gewinn eines Mitunternehmers (natürliche Person) aus der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils ist gem. § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG gewestfrei, soweit der Mitunternehmer gem. § 16 Abs. 2 Satz 3 auf der Erwerberseite nicht beteiligt ist (vgl. BFH v. 15.6.2004 – VIII R 7/01, BStBl. II 2004, 754).

§ 10a GewStG: Der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG ist bei PersGes. nach einem Gesellschafterwechsel mitunternehmerbezogen zu ermitteln (BFH v. 19.4.2007 – IV R 4/06, BStBl. II 2008, 140; v. 22.1.2009 – IV R 90/05, DStR 2009, 683).

§ 3 KStG: Mitunternehmenschaften als nichtrechtsfähige Personenvereinigungen iSv. § 3 Abs. 1 KStG sind nicht kstpf., da ihr Einkommen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bei dem Mitunternehmer zu versteuern ist. Dabei ist unerheblich, ob es tatsächlich zu einer Besteuerung beim Mitunternehmer kommt (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [759 f.]; s. auch § 3 KStG Anm. 20 und 26).

§ 39 AO: s. § 6 Anm. 1447 „Ausnahme bei Bruchteilsbetrachtung“.

§ 42 AO: s. Anm. 106.

IX. Verfahrensfragen

115 1. Einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte

Inhalt und Wirkung des Gewinnfeststellungsbescheids: Die Einkünfte einer Mitunternehmenschaft iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 werden gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einheitlich und gesondert festgestellt. Der Gewinnfeststellungsbescheid richtet sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der ESt. (BFH v. 30.12.2003 – IV B 21/01, BStBl. II 2004, 239 mwN). Er enthält mehrere selbständige Feststellungen über einzelne Besteuerungsgrundlagen, die jeweils selbständig anfechtbar sind und eigenständig in Bestandskraft erwachsen können (BFH v. 6.12.2000 – VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194); es kommt dann zur sog. Teilbestandskraft (s. BFH v. 15.12.2005 – IV R 23/05, BFH/NV 2006, 941; FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007, EFG 2008, 534, rkr.). Hierzu gehören zB die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmenschaft, die Höhe des Gewinnanteils eines Mitunternehmers, die Gewinne aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (BFH v. 14.1.2003 – VIII B 108/01, BStBl. II 2003, 335), die Höhe der Sonderbetriebseinkünfte (BFH v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621) sowie die Art der Einkünfte (BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BFH/NV 2008, 1605). Jede einzelne dieser Feststellungen ist Grundlagenbescheid iSv. § 182 Abs. 1 AO und damit für den Folgebescheid (ESt-Bescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts gem. § 15a Abs. 4, s. hierzu § 15a Anm. 71) bindend.

Gründung mehrerer Personengesellschaften durch dieselben Gesellschafter: Haben dieselben Gesellschafter mehrere PersGes. zivilrechtl. gegründet (zB für jedes Grundstück eine GbR), so ist jede PersGes. stl. selbständig zu beurteilen und damit für jede PersGes. ein selbständiges Feststellungsverfahren durchzuführen (BFH v. 19.4.2005 – VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737). Ausnahmsweise bleibt es bei einem Feststellungsverfahren, wenn die einzelnen Gesellschaften über einen gemeinsamen Zweck gesellschaftsrechtl. miteinander verbunden sind; in diesem Fall sind die Einkünfte nur bei der gemeinsamen Untergesellschaft einheitlich und gesondert festzustellen (BFH v. 29.9.2005 – VIII B 301/04, BFH/NV 2006, 14).

Keine einheitliche und gesonderte Feststellung in den Fällen der Nr. 3: Hinsichtlich der Einkünfte der persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA ist keine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO durchzuführen (so schon RFH v. 4.12.1929, RStBl. 1930, 345; FG Hamb. v. 14.11.2002, EFG 2003, 711, rkr.; § 9 KStG Anm. 56; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 563; JÜNGER, DB 1988, 1969 [1973]; aA BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO, § 180 Tz. 17; SCHLÜTTER, StuW 1978, 295 [297]; BACHER, DB 1985, 2117 [2119]). Es fehlt an der für eine einheitliche Gewinnfeststellung er-

forderlichen gemeinsamen Einkunftsquelle (JÜNGER, DB 1988, 1969 [1973]). Etwaiges SonderBV der persönlich haftenden Gesellschafter ist für die StBil. der Gesellschaft gegenstandslos (Anm. 913).

2. Verfahrensfragen bei einzelnen Gesellschaftstypen

116

Zur Zehragesellschaft s. Anm. 1465 ff.; zu Treuhandverhältnissen s. Anm. 425 sowie FG Düss. v. 21.8.2007, EFG 2008, 429, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 63/07.

3. Klage- und Einspruchsverfahren

117

Die PersGes. ist aufgrund ihrer begrenzten StRechtsfähigkeit (s. Anm. 90) beteiligtenfähig iSv. § 57 FGO (vgl. BFH v. 18.5.2004 – IX R 83/00, BStBl. II 2004, 898; v. 18.5.2004 – IX R 42/01, BFH/NV 2005, 168, jeweils unter Aufgabe der früheren Rspr.; s. auch BFH v. 29.1.2007 – IX B 181/05, BFH/NV 2007, 1511). Bei der Anfechtung eines Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung sind § 352 AO und § 48 FGO im Einspruchs- und Klageverfahren zu beachten: Die PersGes. ist einspruchs- und klagebefugt und erhebt den Einspruch bzw. die Klage als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter (BFH v. 27.5.2004 – IV R 48/02, BStBl. II 2004, 962; s. auch BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984, zur Klagebefugnis bei Umwandlung der Obergesellschaft); dabei wird sie im Regelfall nach § 352 Abs. 1 Nr. 1 AO bzw. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO durch ihre(n) zur Vertretung berufenen Geschäftsführer vertreten (zu Bruchteilsgemeinschaften s. BFH v. 29.1.2007 – IX B 181/05 aaO).

4. Besonderheiten bei der doppelstöckigen Personengesellschaft

118

Bei doppelstöckigen PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2 bedarf es eines zweistufigen einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens gem. §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO (vgl. BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; SÖHN, StuW 1999, 328 [331]):

Die erste Stufe: Auf der ersten Stufe ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung für die Untergesellschaft durchzuführen. Für die Höhe der Einkünfte ist der in Anm. 630 beschriebene Gesamtgewinn der Untergesellschaft zu ermitteln. Die Zurechnung der Einkünfte bestimmt sich nach den in Anm. 631 dargestellten Grundsätzen. Eine personenbezogene Steuervergünstigung (zB nach § 34) ist bereits auf der ersten Stufe festzustellen, soweit der Tatbestand auf der Ebene der Untergesellschaft verwirklicht worden ist (zB Veräußerung eines Anteils an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft), auch wenn die Steuervergünstigung letztendlich nur dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugute kommt (vgl. BFH v. 14.11.1995 – VIII R 8/94, BStBl. II 1996, 297 [298]). Der auf der Ebene der Untergesellschaft ergangene Feststellungsbescheid (Bescheid auf der ersten Stufe) ist Grundlagenbescheid und damit bindend iSv. § 182 Abs. 1 AO für den Feststellungsbescheid auf der zweiten Stufe. Der Obergesellschaft ist damit eine eigenständige Ermittlung ihres Anteils aus der Beteiligung an der Untergesellschaft versagt (s. Anm. 643).

Die zweite Stufe: Auf der zweiten Stufe ist eine einheitliche und gesonderte Feststellung für die Obergesellschaft durchzuführen; zur Ermittlung des Gewinns der Obergesellschaft s. Anm. 639. Für die Berücksichtigung des Ergebnisses aus der Unterbeteiligung ist der Gewinn der Obergesellschaft außerbilanziell um das Ergebnis aus der Beteiligung an der Untergesellschaft zu korrigieren und das bindende Ergebnis aus dem Feststellungsbescheid der ersten Stufe zu übernehmen (s. Anm. 643). Dementsprechend wird das Ergebnis aus der Beteiligung an der Untergesellschaft erst im Feststellungsbescheid auf der zweiten Stufe auf

die mittelbar beteiligten Gesellschafter verteilt (vgl. BFH v. 10.8.1989 – III R 5/87, BStBl. II 1990, 38), so dass sich auch erst auf der zweiten Stufe die definitive Höhe der Einkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters ergibt (BFH v. 14.11.1995 – VIII R 8/94, BStBl. II 1996, 297 [299]; s. hierzu das Berechnungsbeispiel in Anm. 643). Der auf der Ebene der Obergesellschaft ergangene Feststellungsbescheid (Bescheid auf der zweiten Stufe) ist einerseits Folgebescheid des Feststellungsbescheids der ersten Stufe und andererseits Grundlagenbescheid für die EStBescheide der mittelbar beteiligten Gesellschafter. Soweit sich der mittelbar beteiligte Gesellschafter gegen die Höhe seines Gewinnanteils wendet, kann er nach § 351 Abs. 2 AO nicht seinen EStBescheid anfechten, sondern muss sich gegen den jeweiligen Feststellungsbescheid wenden.

Beiladung: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen, wenn die Untergesellschaft gegen ihren Gewinnfeststellungsbescheid klagt und sich gegen die Versagung einer Steuervergünstigung wendet, die dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zusteht, oder wenn über die Höhe des Anteils der Obergesellschaft am Gewinn der Untergesellschaft gestritten wird (BFH v. 28.7.2008 – IX B 131/08, BFH/NV 2008, 1696).

119–169 Einstweilen frei.

170 B. Erläuterungen zu Satz 1 vor Nr. 1 (Einleitungssatz)

Satz 1 stellt eine Verbindung zwischen dem bereits in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 verwendeten Begriff der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den in Nr. 1, 2 und 3 folgenden Einzelregelungen her, die konkretisieren, welche Einkünfte zu denjenigen aus Gewerbebetrieb gehören.

Der in Satz 1 verwendete Begriff der Einkünfte entspricht demjenigen in § 2 Abs. 2. Danach sind Einkünfte der Saldo aus Einnahmen und Aufwendungen (ausführlich § 2 Anm. 53 ff.).

Der Begriff des Gewerbebetriebs ist in Abs. 2 Satz 1 legaldefiniert. Mit der Erwähnung im Einleitungssatz stellt Satz 1 klar, dass nur solche Einkünfte erfasst werden, die auf einer Betätigung beruhen, die die Voraussetzungen des Abs. 2 erfüllt.

171–184 Einstweilen frei.

C. Einkünfte aus gewerblichen Unternehmen (Nr. 1 Satz 1)

185 I. Das gewerbliche Unternehmen

Der in Satz 1 verwendete Begriff des gewerblichen Unternehmens hat est-rechtl. keine eigenständige Bedeutung (BFH v. 17.1.1973 – I R 191/72, BStBl. II 1973, 260). Gemeint ist vielmehr der in Abs. 2 definierte Gewerbebetrieb, so dass ein gewerbliches Unternehmen iSd. Satzes 1 immer dann vorliegt, wenn der Stpfl. mit seiner Betätigung die in Abs. 2 für einen Gewerbebetrieb genannten tatbestandlichen Voraussetzungen erfüllt.

Der Steuerpflichtige kann mehrere eigenständige gewerbliche Unternehmen betreiben. Einen Grundsatz der Unternehmenseinheit sieht § 15 nicht vor.

Ebenso das GewStRecht, vgl. dazu LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 1700 ff.; anders das UStRecht, vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 UStG, dazu RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 2 Rn. 487 ff.

► *Mehrere Gewerbebetriebe sind dann anzunehmen*, wenn die gewerblichen Betätigungen nicht wirtschaftlich, finanziell oder organisatorisch zusammenhängen. Anhaltspunkte können die Gleichartigkeit oder Ungleichartigkeit der Betätigung, die räumliche Trennung der Betriebe, eine gesonderte Buchführung, die Beschäftigung eigenen Personals, eine eigene Verwaltung, eine selbständige Organisation sowie ein eigenes Anlagevermögen sein.

BFH v. 16.6.1999 – II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455 (1456) betr. Restaurants; v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901 betr. Einzelhandelsgeschäfte; v. 25.4.1989 – VIII R 294/84, BFH/NV 1990, 261 betr. Tankstellen; v. 8.3.1989 – X R 108/97, BStBl. II 1989, 572 (574 f.) betr. Makler als Gesellschafter und Geschäftsführer; vgl. auch FG Köln v. 20.9.2001, EFG 2002, 39, rkr., zu Ehegatten.

Maßgebend sind aber stets die Umstände des Einzelfalls, so dass auch gleichartige Tätigkeiten dann einzelne Gewerbebetriebe sein können, wenn die übrigen tatsächlichen Verhältnisse für eine Trennung sprechen (BFH v. 16.6.1999 – II B 57/98, BFH/NV 1999, 1455 [1456]).

► *Auswirkungen* hat die Frage, ob mehrere Gewerbebetriebe vorliegen, in est-rechtl. Hinsicht nur in den Fällen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe iSv. § 16. Ansonsten spielt die Trennung keine Rolle, weil bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb Gewinne und Verluste aus mehreren Gewerbebetrieben saldiert werden und nach § 6 Abs. 5 die Überführung von WG von einem BV in ein anderes BV desselben Stpfl. erfolgsneutral möglich ist. Zum GewStRecht s. LENSKI/STEINBERG, § 2 Rn. 1698.

Einstweilen frei.

186

II. Einkünfte aus dem gewerblichen Unternehmen

187

Zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen gehören all diejenigen Einkünfte, die auf die gewerbliche Betätigung des Stpfl. iSd. Abs. 2 zurückzuführen sind.

Einkünfte aus den Gewerbebetrieb prägenden Geschäften werden in vollem Umfang von Nr. 1 erfasst.

Einkünfte aus Geschäften, die eigentlich zur privaten Vermögensverwaltung gehören, können je nach Ausgestaltung und Umfang den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen sein (s. im Einzelnen Anm. 1100 ff.).

Einkünfte aus branchenfremden Geschäften erfasst Nr. 1 grds. nicht (BFH v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15 betr. Warentermingeschäfte eines Gesellschafters einer KG; FG München v. 30.3.1988, EFG 1988, 620, rkr., betr. nicht eindeutig dem Betrieb zuzuordnende Devisentermingeschäfte).

Einkünfte aus gemischten Tätigkeiten: s. Anm. 1073.

Einstweilen frei.

188–189

III. Beginn des gewerblichen Unternehmens

190

Schrifttum: HERMSTÄDT, Wann entsteht einkommensteuerrechtlich ein Gewerbebetrieb?, DB 1977, 2398; BRAUN, Zweifelsfragen im Gewerbesteuerrecht, Betriebsbegriff und Beginn/Ende des Gewerbebetriebs, BB 1993, 1122.

Einkommensteuerrechtlich beginnt der Gewerbebetrieb nicht erst mit der ersten werbenden Tätigkeit (zB Eröffnung des Ladenlokals oder Anbieten der

gewerblichen Leistung), sondern bereits mit der ersten Vorbereitungshandlung, sofern der Stpfl. dabei bereits endgültig entschlossen ist, (später) eine werbende Tätigkeit aufzunehmen und zwischen dieser und der späteren werbenden Tätigkeit ein unmittelbarer Zusammenhang besteht. Das ist bei solchen Maßnahmen ohne weiteres zu bejahen, die objektiv auf die Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit gerichtet sind.

StRSpr., vgl. zum gewerblichen Grundstückshandel: BFH v. 30.11.1977 – I R 115/74, BStBl. II 1978, 193 (194); v. 17.3.1981 – VIII R 149/78, BStBl. II 1981, 522 (527); v. 7.4.1992 – VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797 und v. 26.7.1995 – X R 60/93, BFH/NV 1996, 202; zur Besichtigung vor Hotelkauf: BFH v. 15.4.1992 – III R 96/88, BStBl. II 1992, 819; zur Einlage eines Bodenschatzes: BFH v. 26.11.1993 – III R 58/89, BStBl. II 1994, 293 (295); zu Konzeptionskosten: BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 (541); zu einer verlorenen Einlage: BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; vgl. auch BFH v. 26.3.1985 – VIII R 260/81, BStBl. II 1985, 433, wonach die Eintragung ins Handelsregister ohne Bedeutung ist.

Kommt es später nicht zur Aufnahme der betrieblichen Tätigkeit, so entfällt der Gewerbebetrieb erst ab diesem Zeitpunkt (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461 betr. eine nicht zustande gekommene PersGes.).

Gewerbesteuerrechtlich beginnt der Gewerbebetrieb erst mit der Aufnahme der werbenden Tätigkeit. Vorbereitungshandlungen reichen nicht aus (stRSpr., vgl. BFH v. 5.3.1998 – IV R 23/97, BStBl. II 1998, 745 mwN; LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 1506 ff.). Dies wird damit begründet, dass die GewSt. eine Realsteuer ist und dass nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der „stehende“ Gewerbebetrieb besteuert wird (vgl. BFH v. 5.11.1957 – I 325/56 U, BStBl. III 1957, 448 [449]).

Zum Übergang von einer land- und forstwirtschaftlichen oder einer freiberuflichen Tätigkeit zum Gewerbebetrieb (Strukturwandel) s. § 13 Anm. 184 und BFH v. 24.7.1969 – IV R 92/67, BStBl. II 1970, 86.

Vorweggenommene Betriebsausgaben: s. dazu § 4 Anm. 817 ff.

191–193 Einstweilen frei.

194 IV. Beendigung des gewerblichen Unternehmens

Einkommensteuerrechtlich endet der Gewerbebetrieb mit der Ausführung der letzten Abwicklungshandlung, die zur Auflösung des Betriebs führt.

BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; v. 24.4.1980 – IV R 68/77, BStBl. II 1980, 658; v. 30.3.1989 – IV R 45/87, BStBl. II 1989, 509; v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881; s. auch Vor §§ 4–7 Anm. 84 ff.

Die Einstellung der bisherigen werbenden Tätigkeit, die Entlassung aller ArbN oder die Löschung des Betriebs im Handelsregister reichen hierfür für sich genommen noch nicht aus (RFH v. 8.8.1934, RStBl. 1935, 920; v. 16.2.1938, RStBl. 1934, 406 betr. Handelsregister-Löschung). Gleiches gilt für die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (BFH v. 28.1.1992 – VIII R 28/90, BStBl. II 1992, 881).

Gewerbesteuerrechtlich endet der Gewerbebetrieb mit der Einstellung der werbenden Tätigkeit. Erlöse aus der Abwicklung gehören nicht zum Gewerbeertrag (vgl. LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 2 Rn. 1516 ff.; zur Begründung s. Anm. 190).

Eine Betriebsunterbrechung (Ruhens des Betriebs) führt nicht zur Beendigung des Gewerbebetriebs. Sie liegt vor, wenn der Stpfl. zwar seine werbende gewerbliche Tätigkeit beendet, weiterhin aber die (objektiv realistische) Absicht

hat, diese innerhalb eines überschaubaren Zeitraums wieder aufzunehmen. Bis dahin kann der Stpfl. die wesentlichen Betriebsgrundlagen entweder (idR einheitlich) an einen anderen Unternehmer verpachten oder die Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsstilllegung ruhen lassen; s. dazu § 16 Anm. 417 f.

Der Tod des Steuerpflichtigen führt nicht zur Beendigung des Gewerbebetriebs, wenn Erben vorhanden sind (BFH v. 19.5.1981 – VIII R 143/78, BStBl. II 1981, 665; v. 12.1.1978 – IV R 5/75, BStBl. II 1978, 333; v. 24.1.1996 – X R 14/94, BStBl. II 1996, 287). Der Gewerbebetrieb endet erst, wenn der Erbe ihn aufgibt (etwa durch Nichtfortführung) oder veräußert (s. auch § 16 Anm. 80 ff.; zur Veräußerung zu Lebzeiten mit Übergang nach dem Tod s. BFH v. 21.9.1995 – IV R 1/95, BStBl. II 1995, 893).

Nachträgliche Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben können durch Zu- oder Abflüsse nach der Beendigung des Betriebs entstehen. Sie werden über § 24 Nr. 2 als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb erfasst (zu BA s. auch § 4 Anm. 820 ff.).

Einstweilen frei.

195–197

D. Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung (Nr. 1 Satz 2)

198

Einkünfte aus gewerblicher Bodenbewirtschaftung gehören nach Satz 2 ausdrücklich zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen.

Ein Betrieb der Bodenbewirtschaftung liegt vor, wenn die Betätigung des Stpfl. darauf ausgerichtet ist, die natürlichen Ressourcen des Bodens nutzbar zu machen und insbes. abzubauen (zur Abgrenzung zur LuF s.u.). Hierfür nennt Satz 2 zwei Beispiele, die andere Betriebe der Bodenbewirtschaftung allerdings nicht ausschließen.

► *Bergbauunternehmen* sind Unternehmen, die darauf ausgerichtet sind, auf eigenem oder fremdem Grund und Boden Bodenschätze, wie zB Kohle oder Erze, zu gewinnen.

► *Betriebe zur Gewinnung von Torf, Steinen und Erden* sind insbes. Torfstiche, Steinbrüche, Kiesgruben und Ziegeleien.

Die Bodenbewirtschaftung muss gewerblich sein. Dies beurteilt sich nach Abs. 2. Danach ist insbes. die Abgrenzung zur LuF zu ziehen, weil eine luf. Tätigkeit einen Gewerbebetrieb ausschließt (s. Anm. 1013 und § 13 Anm. 164 ff. und 202 ff.). Das gilt nach § 13 Abs. 2 Nr. 1 auch für einen luf. Nebenbetrieb.

E. Rechtsfolge der Nr. 1

199

Die von Nr. 1 erfassten Einkünfte sind solche aus Gewerbebetrieb. Damit ist für die Gewinnermittlung insbes. der Anwendungsbereich des § 5 Abs. 1 eröffnet. Darüber hinaus unterliegen die Einkünfte der GewSt (s. Anm. 7; zum unterschiedlichen Beginn und Ende des Gewerbebetriebs im ESt.- und GewStRecht s. Anm. 194).

Einstweilen frei.

200–299

F. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Gesellschafter, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist

300

I. Die zentrale Bedeutung der Stellung als Mitunternehmer

Schrifttum: STRECK, Gewerbebetrieb, Mitunternehmerschaft, Bilanzbündeltheorie, FR 1973, 298; MESSMER, Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; WESTERFELHAUS, KG und steuerliche Mitunternehmerschaft – ein ständiges Ringen auch weiterhin, DB 1990, 1531; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 189; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999; REISS, Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Teil I, Stbg. 1999, 356; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, Festschr. Priester, Köln 2007, 133.

Nach Nr. 2 Satz 1 gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG, einer KG und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist. In welchem Verhältnis dabei die Begriffe „Gesellschafter“ und „Mitunternehmer“ stehen, ist zT heute noch str.

Der Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 stellt den Begriff des Gesellschafters in den Vordergrund. Den Begriff „Mitunternehmer“ verwendet er lediglich als Klammerzusatz in einem Relativsatz, der grammatikalisch die Auslegung nahe legt, er beziehe sich lediglich auf die zuletzt vor diesem Relativsatz genannte „andere Gesellschaft“. Dann würden die Gewinnanteile der Gesellschafter einer OHG oder KG nach Nr. 2 Satz 1 allein aufgrund der zivilrechtl. Stellung als Gesellschafter stets zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Bis heute finden sich im Schrifttum immer wieder Stimmen, die für eine solche, dem Willen des historischen Gesetzgebers folgende Auslegung plädieren.

Vgl. etwa MESSMER, Festschr. Döllerer, 1988, 429 (432); WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 (1533); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 154 f.; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 27 f.

Die Rechtsprechung vertritt seit langem eine andere Auffassung, die den Mitunternehmerbegriff in das Zentrum der Auslegung stellt.

StRspr. seit RFH v. 15.1.1931, RFHE 27, 332; vgl. die Nachweise bei BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II, 663.

Der Große Senat des BFH bekräftigte diese Auslegung mit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751 [769]). Folge dieser Rspr. ist es, dass zivilrechtl. den Gesellschaftern einer OHG oder KG zuzurechnende Gewinnanteile nur dann zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO; v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Demnach handelt es sich bei der Verweisung des Gesetzes auf die handelsrechtl. Gesellschaftsformen der OHG und KG nur um Regelbeispiele, die für die Auslegung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 bedeutsam sind (ebenso HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 [143]). Maßgebliches Tatbestandsmerkmal für die Anwendung von Nr. 2 Satz 1 ist dagegen die Stellung als Mitunternehmer einer PersGes. Außerdem wird nur diejenige OHG oder KG von Nr. 2 Satz 1 erfasst, die gewerblich tätig oder gewerblich geprägt (Abs. 3 Nr. 2) ist und mit Gewinnerzielungsabsicht handelt (vgl. Anm. 367).

Stellungnahme: UE ist der von der Rspr. vertretenen Auffassung zuzustimmen. Sie ist mit dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 vereinbar. Der verwendete Relativsatz kann auch dahin verstanden werden, dass er das allg. Auswahlkriterium nennt, das auf alle vorher genannten Gesellschaftsformen zutrifft (vgl. STRECK, FR 1973, 297 [298]; BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; aA MESSMER, Festschr. Döllerer, 1988, 429 [441]). Mit dieser Auslegung wird die Zurechnung von Einkünften aus einer PersGes. eingebettet in die auch ansonsten im EStRecht geltenden Zurechnungskriterien (REISS, Stbg. 1999, 356 [364]; P. FISCHER, Festschr. Beisse, 1997, 189 [191]). Aus § 2 Abs. 1 folgt, dass Einkünfte demjenigen zugerechnet werden, der sie selbst erzielt (vgl. § 2 Anm. 57 f. und 130). Nr. 2 Satz 1 füllt dieses Zurechnungskriterium durch den strechtl. geprägten Begriff des Mitunternehmers aus.

Einstweilen frei.

301–302

II. Begriff des Mitunternehmers

Schrifttum: L. FISCHER, Mitunternehmerschaft des „angestellten Komplementärs“, BB 1986, 779; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft, DB 1987, 551; WOLFF-DIEPENBROCK, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Personengesellschaften, StuW 1988, 376; SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelotet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110; WESTERFELHAUS, KG und steuerliche Mitunternehmerschaft – ein ständiges Ringen auch weiterhin, DB 1990, 1531; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 355; DAUTZENBERG/HEYERES, Die steuerliche Behandlung des nicht-mitunternehmerischen Gesellschafters, BB 1994, 903; KNEIP, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, Stuttgart 1994; SCHREIBER, Wer ist Mitunternehmer?, Augsburg 1995; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofs und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; Grundprobleme der Besteuerung von Personengesellschaften, Teil I, Stbg. 1999, 356; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, Festschr. Kruse, 2001, 377; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, Festschr. Priester, Köln 2007, 133.

1. Leitbildfunktion der handelsrechtlichen Bestimmungen zur OHG und zur KG

303

Nr. 2 Satz 1 bringt durch die ausdrückliche Erwähnung der Gesellschafter einer OHG und einer KG zum Ausdruck, dass diese Gesellschafter grds. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Das gilt nach der hier vertretenen Auffassung (s. Anm. 300) allerdings nur insoweit, als die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind. Dies ist stets der Fall, wenn die Gesellschafterstellung dem Leitbild des HGB entspricht (vgl. Anm. 309 f. und 321).

Abweichungen vom Regelstatut der OHG und KG: Zwingende Regelungen enthalten §§ 105 ff. HGB (OHG) und §§ 161 ff. HGB (KG) insbes. für das Außenverhältnis der Gesellschaft zu Dritten. Für das Innenverhältnis der Gesellschafter untereinander kann der Gesellschaftsvertrag gem. §§ 109, 161 HGB abweichende Regelungen vorsehen. Liegen derartige Abweichungen vor, so ist ertragstl. zu prüfen, ob diese so gewichtig sind, dass der Gesellschafter nicht Mitunternehmer ist (s. im Einzelnen Anm. 309 ff.).

Bei anderen Gesellschaften als der OHG und KG ist zu ermitteln, ob die Stellung des jeweiligen Gesellschafters dem gesetzlichen Leitbild eines Kommanditisten vergleichbar ist. Aufgrund seiner nur eingeschränkten Haftung hat der Kommanditist nach dem Regelstatut des HGB geringere Mitwirkungs- und Kontrollrechte als unbeschränkt persönlich haftende Gesellschafter. Diese reichen nach Nr. 2 Satz 1 aus, um eine Mitunternehmerschaft zu begründen (vgl. auch hierzu Anm. 309 ff.).

Negativabgrenzung zur typisch stillen Gesellschaft (§ 20 Abs. 1 Nr. 4): Weitere Konturen erfährt der Begriff des Mitunternehmers durch die Negativabgrenzung zur typisch stillen Gesellschaft. Aus § 20 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 lässt sich ableiten, dass solche Personen, deren Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des stillen Gesellschafters entspricht, nach den Wertungen des EStG nicht als Mitunternehmer anzusehen sind (vgl. hierzu im Einzelnen § 20 Anm. 480 ff. und zur Abgrenzung zur sog. atypisch stillen Gesellschaft Anm. 392 ff.).

304 2. Der Begriff des Mitunternehmers in Rechtsprechung und Schrifttum

Nach stRspr. ist für den Mitunternehmer iSv. Nr. 2 kennzeichnend, dass er zusammen mit anderen Personen eine Unternehmerinitiative (Mitunternehmerinitiative) entfalten kann und ein Unternehmerrisiko (Mitunternehmerrisiko) trägt (vgl. statt vieler BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]).

Der Typus des Mitunternehmers: Der BFH betont, der Begriff „Mitunternehmer“ sei keiner abschließenden Definition durch eine begrenzte Zahl von Kriterien zugänglich, sondern könne „nur durch eine unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO). Das Tatbestandselement „Mitunternehmer“ sei ein sog. offener Typ, der nur durch eine größere und unbestimmte Zahl von Merkmalen beschrieben werden könne, für den also ein Gesamtbild kennzeichnend sei (BFH v. 21.2.1974 – IV B 28/73, BStBl. II 1974, 404; v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko sind nach der Rspr. des BFH indes unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769], vgl. zB BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927). Beide Teilelemente müssen im Rahmen des „Gesamtbildes“ vorhanden sein, wobei eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein hohes Mitunternehmerrisiko kompensiert werden kann und umgekehrt (stRspr., vgl. etwa BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Fehlt es hingegen an einem Element, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681).

Im Schrifttum wird gegen die Rechtsprechung zum Teil eingewandt, sie könne keine Rechtssicherheit gewährleisten, sondern führe nur zu einzelfallbezogenen Entscheidungen (vgl. etwa CREZELIUS, Festschr. L. Schmidt, 1993, 355 [366]; KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [112]). Allerdings besteht auch in dem gegenüber der Rspr. kritischen Schrifttum kein Einvernehmen darüber, welche Konsequenzen aus dem Streben nach mehr Rechtssicherheit zu ziehen sind.

KNOBBE-KEUK hält das Merkmal der „Mitunternehmerinitiative“ für überflüssig (StuW 1986, 106 [114]). Neben einem persönlich haftenden Gesellschafter sei derjenige Mitunternehmer, der am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt sei, da das Unternehmen dann anteilig auf seine Rechnung und Gefahr betrieben werde (KNOBBE-KEUK aaO). Im Erg. glA SCHÖN, StuW 1996, 275 (286), der die Auffassung vertritt, Unternehmerinitiative könne nur die Gesellschaft als solche entfalten.

CREZELIUS (Festschr. L. Schmidt, 1993, 355 [374 f.]) misst der „Mitunternehmerinitiative“ ebenfalls nur einen „geringen Wert“ bei; zB könnten Kommanditist und atypisch stiller Gesellschafter keine unternehmerische Initiative entfalten. Im Gegensatz zu KNOBBE-KEUK will CREZELIUS aber „pathologischen Gestaltungen (Gewinnabsaugung) mit der Anwendung des § 42 AO begegnen“ (CREZELIUS aaO, 365).

3. Stellungnahme/Erfordernis von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko

305

UE ist der Rspr. im Erg. zu folgen. Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko sind unabdingbare Voraussetzung für eine Mitunternehmerschaft.

Zurechnung der gewerblichen Einkünfte: Die Mitunternehmerschaft ist insoweit Ausfluss der allg. Zurechnungsregeln (vgl. allg. zur Zurechnung von Einkünften § 2 Anm. 100 ff., 125 ff.). Zwar ist die Möglichkeit zur Ausübung der (Mit-)Unternehmerinitiative stets durch die Einflussmöglichkeiten der anderen Mitunternehmer begrenzt. Das bedeutet aber nicht, dass auf das Erfordernis der (Mit-)Unternehmerinitiative verzichtet werden kann (glA BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 67 f.). Liegen Unternehmerinitiative und Unternehmermerrisiko nur bei einer Person vor, so ist sie Einzelunternehmer. Tragen hingegen mehrere Personen das (Mit-)Unternehmermerrisiko und können sie (Mit-)Unternehmerinitiative entfalten, so liegt eine Mitunternehmerschaft vor.

Vgl. etwa BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330 und SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110 (112); glA RAUPACH, StuW 1991, 278 (281); P. FISCHER, FR 1998, 813 (819); REISS, Stbg. 1999, 356 (364); PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 85 und 138; BODDEN, FR 2002, 559 (562 f.).

Kritik ist an der Rechtsprechung jedoch insoweit zu üben, als diese bei der Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, bisher keine klaren Mindestanforderungen herausgearbeitet hat, die an das Vorliegen von Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmermerrisiko zu stellen sind. Stattdessen betont der BFH, im Rahmen eines „Gesamtbildes“ könne eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein hohes Mitunternehmermerrisiko kompensiert werden und umgekehrt (vgl. Anm. 304). Hierdurch wird die Entscheidung im Zweifelsfall durch einen einzelfallbezogenen Rückgriff auf den Typus der Mitunternehmerschaft getroffen. Dies erscheint bedenklich im Hinblick auf das Gebot, dass gesetzliche Tatbestände nach Voraussetzungen und Rechtsfolgen eindeutig bestimmt sein müssen (s. ausführlich zur Typisierung Anm. 1004).

Andererseits ist ausdrücklich zu begrüßen, dass die Rspr. seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751) jeweils das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative und eines Mitunternehmermerrisikos prüft. Zuvor hatte die Rspr. vielfach nur nach dem Vorliegen einer Mitunternehmerschaft gefragt, ohne näher zwischen den Elementen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmermerrisikos zu differenzieren (vgl. etwa BFH v. 5.8.1965 – IV 138/65 U, BStBl. III 1965, 560; v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405; v. 24.1.1980 – IV R 156–157/98, BStBl. II 1980, 271).

Einstweilen frei.

306–308

4. Mitunternehmerinitiative

309 a) Definition der Mitunternehmerinitiative

Mitunternehmerinitiative wird in der Rspr. definiert als „Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zB Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen“ (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Dabei soll schon die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten genügen, „die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder die den gesellschaftsrechtl. Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO; v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984).

310 b) Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten als Leitbild

Nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB sind Kommanditisten von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 164 HGB). Gleichwohl nennt Nr. 2 Satz 1 alle Gesellschafter einer KG als Personen, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Daraus folgert die Rspr. zutreffend, dass derjenige Gesellschafter, der zumindest die Mitwirkungs- und Kontrollrechte hat, die das HGB für Kommanditisten vorsieht, eine für die Annahme einer Mitunternehmerschaft hinreichende Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. Anm. 309).

Zu den Mitwirkungs- und Kontrollrechten gehören:

- gleichberechtigtes Stimmrecht bei der Beschlussfassung der Gesellschaft (§§ 161 Abs. 2, 119 HGB);
- Recht zum Widerspruch gegen Handlungen der (geschäftsführenden) persönlich haftenden Gesellschafter, die über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft hinausgehen (§ 164 HGB);
- Recht auf Mitteilung des Jahresabschlusses und Einsichtnahme in die Bücher und Papiere (§ 166 HGB).

Geschäftsführende Gesellschafter haben aufgrund ihrer weitergehenden unternehmerischen Entscheidungsbefugnisse idR Mitunternehmerinitiative (vgl. Anm. 370 f.).

311 c) Das Stimmrecht

Nach dem gesetzlichen Leitbild müssen Beschlüsse der Gesellschafterversammlung einer OHG oder KG einstimmig erfolgen (§§ 119 Abs. 1, 161 Abs. 2 HGB). In der Praxis sind dagegen Mehrheitsentscheidungen und eine gesellschaftsvertraglich vereinbarte Verteilung der Stimmrechte nach Kapitalanteilen weit verbreitet. Das Stimmrecht ist das wichtigste Mitverwaltungsrecht in einer PersGes. (BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528).

Die Vereinbarung einer allgemeinen Mehrheitsklausel schließt die Mitunternehmerinitiative für die Minderheitsgesellschafter nicht aus. Dies gilt zumindest so lange, als sich die Mehrheitsklausel lediglich auf Geschäftsführungsfragen und laufende Angelegenheiten der Gesellschaft bezieht und das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB nicht abbedungen ist (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186).

Die Vereinbarung einer umfassenden Mehrheitsklausel und der Ausschluss des Widerspruchsrechts schließen demgegenüber die Mitunterneh-

merinitiative des Minderheitsgesellschafters aus (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762; v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; vgl. hierzu auch Anm. 312).

d) Das Widerspruchsrecht

312

Nach § 164 HGB können Kommanditisten Handlungen des (geschäftsführenden) persönlich haftenden Gesellschafters widersprechen, wenn diese über den gewöhnlichen Betrieb des Handelsgewerbes hinausgehen. Über den Gesetzeswortlaut hinaus legt die hM § 164 HGB dahingehend aus, dass alle Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinausgehen – vorbehaltlich abweichender Regelungen im Gesellschaftsvertrag – der vorherigen Zustimmung der Kommanditisten bedürfen (vgl. SCHILLING in HGB-Großkomm., 3. Aufl. 1970, § 164 Rn. 5; MARTENS in SCHLEGELBERGER, HGB, 5. Aufl. 1986, § 164 Rn. 16; GRUNEWALD in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2007, § 164 Rn. 10). Zulässig und in der Praxis weit verbreitet sind Klauseln im Gesellschaftsvertrag, nach denen nach einem Widerspruch die Mehrheit in der Gesellschafterversammlung entscheidet (vgl. zB VON GERKAN/HAAS in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, 3. Aufl. 2008, § 164 Rn. 4).

Ausschluss des Widerspruchsrechts: Durch den Gesellschaftsvertrag kann das Widerspruchsrecht ausgeschlossen werden.

► *Nach der Rechtsprechung des BFH* ist dies allein noch kein Grund, die Mitunternehmerinitiative zu verneinen. Im Wesentlichen entfalte ein Kommanditist seine Mitunternehmerinitiative durch Ausübung der ihm zustehenden Kontroll- und Stimmrechte. Deshalb schränke ein Ausschluss des Widerspruchsrechts die Rechte des Kommanditisten nicht wesentlich ein.

So BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 mit Nichtanwendungserlass BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378; im Erg. ebenso (Widerspruchsrecht unerheblich) BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; vgl. auch BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754, wonach im Einzelfall jedenfalls eine Beschränkung des Widerspruchsrechts angesichts eines stark ausgeprägten Unternehmerisikos der Mitunternehmereigenschaft nicht entgegensteht.

Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Gesellschaftsvertrag neben dem Ausschluss des Widerspruchsrechts vorsieht, dass eine Satzungsänderung sowie die Auflösung der Gesellschaft mit bloßer Stimmenmehrheit beschlossen werden können, über die der Komplementär alleine verfügt. Eine derartige Kumulation fehlender Einflussmöglichkeiten bewirkt, dass die Kommanditisten keine Mitunternehmerinitiative ausüben können (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762).

► *Im Schrifttum* wird zT gerade anhand des Widerspruchsrechts iSv. § 164 HGB generell die Eignung des Merkmals der Mitunternehmerinitiative in Frage gestellt (vgl. Anm. 304). Soweit demgegenüber andere Stimmen im Schrifttum – in Übereinstimmung mit der Rspr. – eine Mitunternehmerinitiative als Voraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft fordern, trifft die Rspr. zum Ausschluss des Widerspruchsrechts auf ein geteiltes Echo.

Zustimmend: LBP/BITZ, § 15 Rn. 23c; WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 (1534); ablehnend, weil Widerspruchsrecht unverzichtbare Voraussetzung für die Mitunternehmerinitiative sei: L. FISCHER, BB 1986, 779 (782); SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551 f.; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 73; BODDEN, FR 2002, 559 (563); SCHULZE-ÖSTERLOH, Festschr. Kruse, 2001, 377 (390 f.).

► *Stellungnahme:* Das Widerspruchsrecht ist ein wesentliches Element der nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB bestehenden Mitwirkungsrechte des Kom-

manditisten. Allerdings ist es uE einem Widerspruchsrecht gleichwertig, wenn die Entscheidung über außergewöhnliche Geschäfte einer Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung bedarf, da auch bei Bestehen eines Widerspruchsrechts im Gesellschaftsvertrag vereinbart werden kann, dass die Gesellschafterversammlung nach einem Widerspruch eines Kommanditisten mehrheitlich über das betreffende Geschäft abstimmt. Außerdem kommt insbes. bei Gesellschaften mit einem größeren Kreis von Gesellschaftern die Bildung einer Kommanditistenvertretung oder eines Beirats in Betracht, auf den ua. das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB übertragen wird, um sowohl eine Beteiligung der Gesamtheit aller Kommanditisten an außergewöhnlichen Geschäften zu gewährleisten als auch die mit einem Zustimmungserfordernis verbundene Gefahr der Lähmung der Gesellschaft zu vermeiden (vgl. BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 133 ff.; WESTERFELHAUS, DB 1990, 1531 [1534], sowie Anm. 317).

313 e) Das Kontrollrecht nach § 166 HGB

Gem. § 166 HGB kann der Kommanditist eine Abschrift des Jahresabschlusses verlangen und dessen Richtigkeit unter Einsicht der Bücher und Papiere prüfen. Aus wichtigem Grund kann er darüber hinaus bei Gericht beantragen, dass ihm jederzeit Auskunft über laufende Vorgänge erteilt wird und er auch insoweit Bücher und Papiere einsehen darf. Ob diese Rechte des Kommanditisten eingeschränkt werden können, ist fraglich (vgl. GRUNEWALD in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2007, § 166 Rn. 48). Doch selbst wenn das gesetzliche Kontrollrecht nicht eingeschränkt ist, reicht dieses allein nicht aus, um eine Mitunternehmerinitiative zu begründen. Denn dieses Kontrollrecht gewährt keinen Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen (vgl. auch Anm. 393).

So uE zutreffend BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762; anders noch BFH v. 30.7.1975 – I R 174/73, BStBl. II 1975, 818 und v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758, wonach ein Kommanditist seine Mitunternehmerinitiative im Wesentlichen durch Ausübung der ihm zustehenden Kontroll- und Stimmrechte entfalten soll, was uE jedenfalls im Hinblick auf die Kontrollrechte des § 166 HGB nicht überzeugt.

314 f) Das Kontrollrecht nach § 716 BGB

Nach § 716 BGB sind die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer GbR befugt, sich persönlich von den Angelegenheiten der Gesellschaft zu unterrichten sowie die Geschäftsbücher und Papiere der Gesellschaft einzusehen. Dieses Kontrollrecht gewährt kein Widerspruchsrecht gegen Handlungen der geschäftsführenden Gesellschafter; insofern ist es schwächer als die gesetzlichen Mitwirkungsrechte des Kommanditisten. Andererseits geht § 716 Abs. 1 BGB aber insoweit über die Kontrollrechte des Kommanditisten hinaus, als diese Vorschrift einen Anspruch auf persönliche Unterrichtung über die Angelegenheiten der Gesellschaft gewährt, der dem Kommanditisten nicht zusteht (§ 166 Abs. 2 iVm. § 118 HGB).

Kontrollrechte des § 716 BGB reichen nach der Rechtsprechung zur Begründung der Mitunternehmerinitiative aus: Der BFH verweist zur Bestimmung der für eine Mitunternehmerinitiative erforderlichen Einflussmöglichkeiten auch auf § 716 BGB.

So zB BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; v. 28.10.1981 – I R 25/79, BStBl. II 1982, 186; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (769); v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754: (Mit-)Unternehmerinitiative bedeute nicht notwendigerweise Teilhabe an unter-

nehmerischen Entscheidungen; vielmehr könne es bereits ausreichen, wenn dem in Form einer Innengesellschaft Beteiligten lediglich „die Kontrollrechte nach § 716 Abs. 1 BGB, §§ 166 Abs. 1, 233 Abs. 1 HGB eingeräumt werden“ und ein Widerspruchsrecht, wie es § 164 HGB vorsehe, ausgeschlossen sei; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681: für Mitunternehmerinitiative reichten idR die bloßen Kontrollbefugnisse nach § 716 Abs. 1 BGB aus, insbes. bei stark ausgeprägtem Mitunternehmerrisiko.

Im Schrifttum wird zT gegen die Rspr. eingewandt, das bloße Kontrollrecht nach § 716 BGB führe nicht zu einer Mitunternehmerinitiative, da es keine Einflussnahme auf die laufenden Geschäfte ermögliche (PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 149).

Stellungnahme: Das gesetzliche Kontrollrecht des § 716 BGB kann dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer GbR ggf. Einflussmöglichkeiten gewähren, die den gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechten eines Kommanditisten gleichwertig sind. Für den Fall, dass ein Kommanditist sein Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausübt, ist vielfach im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung vereinbart (vgl. Anm. 312). Durch Unterrichtung über die Angelegenheiten der Gesellschaft (§ 716 Abs. 1 BGB) hat der von der Geschäftsführung ausgeschlossene Gesellschafter einer GbR ggf. ebenso wie ein Kommanditist, der bei vereinbarter Mehrheitsentscheidung nicht über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, die Möglichkeit, durch persönliche Überzeugungsarbeit Einfluss auf außergewöhnliche Geschäfte zu nehmen. Da die Gesellschaften nach dem jeweiligen Gesellschaftsvertrag sehr unterschiedliche Strukturen aufweisen können (von der persönlichen Verbundenheit weniger Gesellschafter bis zur Publikumsgesellschaft) und eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko kompensiert werden kann, ist letztlich gerade im Zweifelsfall – in Übereinstimmung mit der Rspr. – nur aufgrund einer Gesamtabwägung aller Umstände über das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu entscheiden (vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551 [552], der das Kontrollrecht nach § 716 BGB allein nicht als ausreichend für eine Mitunternehmerinitiative ansieht, sondern danach differenziert, welche Einflussmöglichkeit der Gesellschafter hat). Bei dieser Abwägung ist auch zu berücksichtigen, ob die von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter – entsprechend der gesetzlichen Regel – selbst bei außergewöhnlichen Geschäften kein Stimmrecht in Angelegenheiten der Geschäftsführung haben (vgl. BFH v. 1.7.2003 –VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757) oder ob der Gesellschaftsvertrag den geschäftsführenden Gesellschafter Weisungen der Gesellschafterversammlung unterwirft (vgl. hierzu etwa ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 713 Rn. 7).

g) Das Kontrollrecht des stillen Gesellschafters nach § 233 HGB

315

Bei einer atypisch stillen Gesellschaft bejaht der BFH eine Mitunternehmerinitiative bereits dann, wenn der stille Gesellschafter „annähernd die Rechte hat, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut des HGB zustehen“. Dies betrifft insbes. die Einsichts- und Kontrollrechte des § 233 HGB (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337). UE reichen jedoch allein die gesetzlichen Kontrollrechte, die das HGB dem stillen Gesellschafter einräumt, nicht für die Annahme einer Mitunternehmerinitiative aus (s. ausführlich dazu Anm. 393).

316 h) **Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte/
Beschränkungen im Innenverhältnis**

Tatsächliche Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte ohne Bedeutung: Einem Gesellschafter kommt auch dann eine Mitunternehmerinitiative zu, wenn er seine Einflussmöglichkeiten tatsächlich nicht geltend macht (BFH v. 24.7.1984 – VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85; v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156; v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681). Dies gilt sogar dann, wenn der Gesellschafter sich seiner Stellung als Gesellschafter nicht bewusst ist und die ihm zustehenden Rechte aus diesem Grund nicht wahrnimmt (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89 aaO).

Änderung der Mitwirkungsmöglichkeiten durch einvernehmliche Abweichung von den ursprünglichen Vereinbarungen: Andererseits kann die tatsächliche Handhabung ein Indiz für einen Verzicht auf gesellschaftsrechtl. Kontrollrechte bilden (vgl. FG Thür. v. 8.3.2006, EFG 2006, 815, rkr.). Das tatsächliche Verhalten ist immer dann maßgeblich für die Beurteilung der Mitunternehmerinitiative, wenn die tatsächliche Handhabung im Einverständnis aller Gesellschafter von dem (ursprünglich) vertraglich Vereinbarten abweicht (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313), da hierin eine – ggf. stillschweigende – Änderung des Gesellschaftsvertrags liegt. Eine stillschweigende Begründung von Mitunternehmerinitiative kommt allerdings bei Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen nicht in Betracht, da die Rspr. bei diesen Verträgen den Nachweis klarer und eindeutiger Vereinbarungen verlangt (s. Anm. 862).

Beschränkungen im Innenverhältnis sind ohne Bedeutung.

► *Einschränkungen der Vertretungsmacht* eines persönlich haftenden Gesellschafters im Innenverhältnis sind unerheblich. Dieser entfaltet auch dann Mitunternehmerinitiative, wenn er sich im Innenverhältnis als sog. angestellter Komplementär verpflichtet, von seiner Vertretungsmacht keinen Gebrauch zu machen.

So BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33; offen gelassen von BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; aA L. FISCHER, BB 1986, 779 (781); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 127, der eine Mitunternehmerinitiative nur bejaht, wenn dem Gesellschafter im Innenverhältnis erlaubt ist, seine gesetzliche Geschäftsführungsbefugnis auszuüben.

► *Eine Bindung an Weisungen und Beschlüsse der Gesellschafterversammlung oder eines Gesellschafterbeirats* steht der Mitunternehmerinitiative eines Gesellschafters ebenfalls nicht entgegen (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196). Dies gilt selbst dann, wenn dem persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer nach dem Gesellschaftsvertrag jederzeit die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis entzogen werden kann und wenn er jederzeit durch die Gesellschafterversammlung gegen seinen Willen aus der Gesellschaft hinausgedrängt werden kann (BFH v. 9.2.1999 – VIII R 43/98 aaO). Solange die Gesellschafterversammlung dem persönlich haftenden Gesellschafter die Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis nicht entzieht, entfaltet dieser Mitunternehmerinitiative.

Bestreitet die Gesellschaft Weisungs- und Kontrollrechte und ist der Gesellschafter deshalb bis zu einer Entscheidung dieses Streits faktisch von der Wahrnehmung dieser Rechte ausgeschlossen, so steht dies der Mitunternehmerinitiative ebenfalls nicht entgegen. Das gilt sowohl für den Fall, dass dem Grun-

de nach umstritten ist, ob eine bestimmte Person Gesellschafter ist (BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313; v. 26.6.2002 – IV R 55/01, BStBl. II 2003, 13 [16]), als auch für den Fall, dass zwar die Gesellschafterstellung feststeht, aber Streit darüber herrscht, welche Rechte dem Gesellschafter zustehen (BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754). Bei derartigen Streitigkeiten ist für die Beurteilung der Mitunternehmerinitiative rückwirkend auch für den Zeitraum, in dem der Streit bestand, maßgeblich, wie dieser Rechtsstreit beendet wurde. Dies gilt sowohl bei einer Einigung (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1998, 947; FG Rhld.-Pf. v. 7.9.2001, DStRE 2002, 487, rkr.) als auch bei einer gerichtlichen Entscheidung (vgl. BFH v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; v. 9.9.1999 – IV B 18/99, BFH/NV 2000, 313).

i) Besonderheiten bei Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften

317

Publikums- oder Abschreibungsgesellschaften sind dadurch gekennzeichnet, dass eine Vielzahl von Gesellschaftern auf dem „grauen“ Kapitalmarkt nach einem vorformulierten Vertragsmuster geworben und entweder unmittelbar Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft werden oder aber sich als Gesellschafter an zwischengeschalteten Gesellschaften beteiligen, wobei die Rechte der Anleger in der werbenden Gesellschaft durch Treuhänder wahrgenommen werden. Aufgrund der Vielzahl der Anleger wird in den entsprechenden Gesellschaftsverträgen bestimmt, dass Entscheidungen der Gesellschaft nach dem Mehrheitsprinzip getroffen werden. Auch wird für die einzelnen Gesellschafter vertraglich das Widerspruchsrecht nach § 164 HGB ausgeschlossen, um eine Blockade der Gesellschaft durch einander widersprechende Weisungen einzelner Anleger zu vermeiden. Derartige Besonderheiten, deren Notwendigkeit sich aus der Struktur der Publikumsgesellschaften ergibt, schließen eine Mitunternehmerinitiative der einzelnen Anleger nicht aus. Insbes. können die Anleger Mitunternehmerinitiative entfalten, obwohl das Widerspruchsrecht nur durch einen Beirat ausgeübt werden kann (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754; vgl. auch Anm. 312). Zu Verlustzuweisungsgesellschaften s. auch Anm. 1045 und 1230.

Einstweilen frei.

318–320

5. Mitunternehmerrisiko

a) Begriff des Mitunternehmerrisikos

321

Das Mitunternehmerrisiko setzt nach stRspr. eine „gesellschaftsrechtl. oder dieser wirtschaftlich vergleichbare Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens“ voraus. Dieses Risiko werde „regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswertes vermittelt“ (stRspr. seit BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]). Auch insoweit verweist der BFH auf das Leitbild des Kommanditisten. Dieser trage ein Mitunternehmerrisiko, wenn er nach Maßgabe der handelsrechtl. Vorschriften am laufenden Gewinn und Verlust und im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft auch an den stillen Reserven beteiligt sei (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 aaO). Lediglich persönliche Risiken wie die Gefahr einer Strafverfolgung oder die (mittelbare) Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens aufgrund einer Lebensgemeinschaft begründen dagegen kein Mitunterneh-

merrisiko (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355; vgl. auch Anm. 362).

322 b) Erfordernis einer Gewinnbeteiligung

Voraussetzung für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos ist grds. eine Beteiligung am Gewinn. Wer weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn der Gesellschaft beteiligt ist, ist grds. nicht Mitunternehmer (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839). Dies gilt jedoch nicht bei dem persönlich haftenden Gesellschafter (vgl. hierzu Anm. 325).

Die Gewinnbeteiligung muss nicht ausdrücklich als solche gekennzeichnet sein. Sie kann auch vorliegen, wenn schuldrechtl. Austauschverträge eine Gewinnbeteiligung verdecken (vgl. zur verdeckten Mitunternehmerschaft Anm. 340 ff.) oder wenn eine Umsatz- und Kostenbeteiligung sich im Ergebnis nahezu wie eine Gewinnbeteiligung auswirkt.

Eine geschäftsübliche Umsatzbeteiligung begründet grds. kein Mitunternehmerrisiko, da sie nicht zu einer Beteiligung am Gewinn und Verlust des Unternehmens führt (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645; v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359). Auch eine Umsatzbeteiligung, die in Verlustjahren entfällt, führt noch nicht zu einer verdeckten Gewinnbeteiligung (insofern im Erg. zutreffend BFH v. 4.7.1989 – VIII R 139/85, BFH/NV 1990, 160). Ist allerdings eine Umsatz- und Kostenbeteiligung vereinbart, die sich im Ergebnis annähernd wie eine prozentuale Gewinnteilung auswirkt, so kann dies ein Mitunternehmerrisiko begründen, wenn im Einzelfall ein Mitunternehmerrisiko auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven zu bejahen ist (BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98 aaO; s. auch Anm. 324). Eine verdeckte Gewinnbeteiligung liegt ebenfalls vor, wenn ein Gesellschafter mit der Maßgabe prozentual am Umsatz beteiligt ist, dass die Höhe des anzuwendenden Prozentsatzes von der Höhe der Umsatzrendite abhängt (BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389).

Fehlende Beteiligung am laufenden Gewinn: Fraglich ist, ob eine alleinige Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ggf. ein Mitunternehmerrisiko begründen kann. FG Köln v. 14.11.2006 (EFG 2007, 273, nrkr., Rev. Az. BFH II R 70/06) hat dies unter Hinweis darauf verneint, eine Beteiligung am laufenden Gewinn sei nach § 231 Abs. 2 HGB Voraussetzung für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft. Auch wenn man sich dieser Auslegung des HGB anschließt, hätte dies lediglich zur Folge, dass die Gesellschaft als GbR zu qualifizieren wäre (vgl. Anm. 380); letztere setzt keine Gewinnbeteiligung voraus (BGH v. 6.4.1987 – II ZR 101/86, NJW 1987, 3124). Über das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos ist dagegen nach strechtl. Kriterien zu entscheiden. UE kann im Rahmen einer Gesamtabwägung auch eine alleinige Beteiligung an den stillen Reserven und am Firmenwert ggf. ein Mitunternehmerrisiko begründen (glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 317 aE; ohne Gesamtabwägung FG Münster v. 19.6.2008, EFG 2008, 1733, nrkr., Rev. Az. BFH II R 42/08, obiter dictum).

323 c) Ausschluss oder Beschränkung einer Verlustbeteiligung

Fehlt eine Verlustbeteiligung, so steht dies einer Mitunternehmerschaft nicht entgegen. Der BFH verweist darauf, dass auch ein atypisch stiller Gesellschafter gem. § 231 Abs. 2 HGB nicht am Verlust beteiligt sein müsse (so BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Andererseits ist das Mitunternehmer-

risiko gerade eines stillen Gesellschafters erheblich eingeschränkt, wenn dieser nicht an etwaigen Verlusten beteiligt ist. Im Rahmen der Gesamtabwägung spricht dies gegen eine Mitunternehmerschaft (vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59, und Anm. 394).

Eine Beschränkung der Verlustbeteiligung auf die Höhe der Einlage spricht demgegenüber nicht gegen ein Mitunternehmerrisiko, da eine in dieser Weise beschränkte Verlustbeteiligung nach § 167 Abs. 3 und § 169 HGB dem gesetzlichen Leitbild der Verlustbeteiligung des Kommanditisten entspricht (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36).

d) Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert

324

Das Mitunternehmerrisiko setzt grundsätzlich eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert voraus (stRspr., vgl. etwa BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183 mwN). Dabei müssen die stillen Reserven nicht zwingend im Gesamthandsvermögen gebildet werden. Es reicht ggf. aus, wenn dem Gesellschafter die stillen Reserven seines eigenen Sonder-BV zuzurechnen sind (BFH v. 6.5.1986 – VIII R 300/82, BStBl. II 1986, 891). Auch kommt in Betracht, dass ein Geschäftswert allein einem Gesellschafter zuzurechnen ist, weil dieser ihn der Gesellschaft nur zur Nutzung überträgt (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311).

Kündigung durch den Gesellschafter: Bemisst sich ein Abfindungsanspruch nur dann allein nach dem Buchwert der Kapitalanteile, wenn der Gesellschafter selbst aufgrund einer eigenen Kündigung vorzeitig aus der Gesellschaft ausscheidet, so schließt dies eine Mitunternehmerschaft nicht aus (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271; v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186; vgl. im Übrigen zur Bedeutung von Kündigungs- und Buchwertklauseln insbes. bei FamilienPersGes. Anm. 876). Für das Mitunternehmerrisiko ist eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert grds. nur für den Fall erforderlich, dass der Gesellschafter sein Ausscheiden aus der Gesellschaft nicht selbst herbeiführt oder dass die Gesellschaft aufgelöst wird.

Ausnahme: Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven: Im Einzelfall werden auch Gesellschafter als Mitunternehmer behandelt, die nicht an den stillen Reserven beteiligt sind. Dabei sind folgende Fallgruppen zu nennen:

► *Kompensation der fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert* durch

- ▷ die Übernahme der unbeschränkten persönlichen Haftung (vgl. Anm. 325),
- ▷ eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359) oder
- ▷ eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative (vgl. BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480 mwN). Hierbei handelt es sich insbes. um Fälle, in denen dem Gesellschafter die Geschäftsführung des Unternehmens obliegt oder er in anderer Weise durch interne Mitspracherechte zumindest mitbestimmenden Einfluss auf typische Unternehmensentscheidungen nehmen kann (vgl. BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359 und Anm. 394). Rechtl. nicht abgesicherte, bloß faktische Einflussmöglichkeiten genügen

hierfür allerdings nicht (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

► *Beteiligung an einem Unternehmen, das keine stillen Reserven und keinen Geschäftswert hat und solche auch nicht bilden kann.* Bestimmungen über eine Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert sind ohne Bedeutung bei einem Unternehmen, bei dem mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit weder stille Reserven noch ein Geschäftswert entstehen können (BFH v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647). Das ist zB bei einem reinen Dienstleistungsunternehmen ohne größeres Anlagevermögen der Fall oder bei einem Produktionsbetrieb, der im Wesentlichen nur mit gemieteten Sachanlagen betrieben wird.

► *Untergang eines möglichen Geschäftswerts bei Beendigung der Gesellschaft* (BFH v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359).

Fehlendes Mitunternehmerisiko trotz Beteiligung an den stillen Reserven: Ebenso wie das Fehlen einer Beteiligung an den stillen Reserven einem Mitunternehmerisiko nicht entgegensteht, wenn nicht mit dem Entstehen der stillen Reserven zu rechnen ist, genügt umgekehrt die vertragliche Vereinbarung einer Beteiligung an den stillen Reserven nicht, um einen stillen Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren, wenn mit dem Entstehen stiller Reserven nicht zu rechnen ist. Ein stiller Gesellschafter trägt deshalb kein Mitunternehmerisiko, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag zwar an den stillen Reserven beteiligt ist, nach Art des Unternehmens aber sowohl objektiv als auch nach den Vorstellungen der Vertragspartner nur eine theoretische Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven besteht (BFH v. 22.1.1981 – IV B 41/80, BStBl. II 1981, 424; v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647).

Allerdings ist diese Ausnahme von der grds. Maßgeblichkeit einer Beteiligung an den stillen Reserven, die für den Fall einer Abschreibungsgesellschaft entwickelt wurde (vgl. BFH v. 22.1.1981 – IV B 41/80, BStBl. II 1981, 424), eng auszulegen. Die Vereinbarung über eine Beteiligung an stillen Reserven ist auch dann maßgeblich, wenn sich ein stiller Gesellschafter mit dem Ziel der Rettung des Unternehmens zu einem Zeitpunkt an einem Handelsgewerbe beteiligt, zu dem dieses sich bereits in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet. Entscheidend ist allein, dass der Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven eine mehr als nur theoretische Bedeutung zukommt (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36).

Ein Mitunternehmerisiko des Beschenkten wird auch ausgeschlossen, wenn sich ein Schenker vorbehält, Entnahmen in unbegrenzter Höhe zu tätigen, da er dem Beschenkten hierdurch jederzeit die stillen Reserven entziehen kann (FG Rhld.-Pf. v. 27.4.2006, EFG 2007, 1792, nrkr., insoweit offen gelassen von BFH v. 10.12.2008 – II R 33/07).

325 e) Übernahme der (unbeschränkten) persönlichen Haftung

Mitunternehmerisiko ohne Beteiligung an stillen Reserven: Bei einem persönlich unbeschränkt haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer bejaht der BFH ein Mitunternehmerisiko, wenn dieser Gesellschafter zwar am laufenden Gewinn, aber weder am Verlust noch an den stillen Reserven beteiligt ist, da das relativ schwache Mitunternehmerisiko durch die starke Mitunternehmerinitiative kompensiert werde (vgl. zB BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553; v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; v. 9.2.1999 – VIII R 43/98, BFH/NV 1999, 1196).

Mitunternehmerisiko auch ohne Beteiligung am laufenden Gewinn: Durch die neuere Rspr. ist ebenfalls geklärt, dass die Übernahme der unbeschränkten persönlichen Haftung nach Auffassung des BFH idR selbst dann zu

einem Mitunternehmerisiko führt, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ohne Beteiligung an Gewinn und Verlust lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung erhält:

► *Nach der neueren Rechtsprechung des VIII. und des IV. Senats* des BFH ist ein persönlich haftender Gesellschafter, der nur eine feste Haftungsvergütung erhält, trotz eines internen Anspruchs auf Haftungsfreistellung und fehlender Beteiligung an Gewinn und Verlust Mitunternehmer, falls das geringe Mitunternehmerisiko durch eine starke Mitunternehmerinitiative kompensiert wird. Letzteres sei etwa dann der Fall, wenn er zur Vertretung der Gesellschaft oder zur Geschäftsführung befugt sei und so das Recht habe, typische unternehmerische Entscheidungen zu fällen (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595; v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927; v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848).

Ebenso schon BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33 für den persönlich haftenden Gesellschafter-Geschäftsführer einer kapitalistisch organisierten KG („angestellter Komplementär“), der am Gewinn der Gesellschaft nicht beteiligt war, im Innenverhältnis wie ein Angestellter behandelt (Weisungsgebundenheit) und in unbeschränkter Höhe von der Haftung freigestellt wurde, da trotz interner Haftungsfreistellung die Möglichkeit bestehe, von Gesellschaftsgläubigern persönlich in Haftung genommen zu werden.

Zustimmend: L. FISCHER, BB 1986, 779 (783); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 127; GRÜTER/MITSCH, Inf. 2001, 174 (175); glA BFH v. 17.11.1987 – VIII R 83/84, FR 1988, 227 für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG, die ihre Beteiligung als Treuhänderin hält; im Erg. ebenso HG, DStR 2000, 195 (196), der feste Bezüge des persönlich haftenden Gesellschafters aufgrund des Haftungsrisikos wirtschaftlich teilweise als verdeckte Gewinnbeteiligung qualifiziert; aA P. FISCHER, jurisPR-SteuerR 49/2007 Anm. 3 – lit. D, der bei ArbN ein Mitunternehmerisiko verneint; zweifelnd KEMPERMANN, FR 2006, 825.

Der IV. Senat hatte dagegen früher in Frage gestellt, ob der o.g. Rspr. des VIII. Senats zu folgen sei (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60; vgl. auch BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722). Er hat ein Mitunternehmerisiko allerdings auch früher angenommen, wenn der persönlich haftende Gesellschafter von den Kommanditisten entweder keine oder nur eine auf die Kommanditeinlage begrenzte Freistellung von der persönlichen Haftung verlangen kann (BFH v. 14.8.1986 – IV R 131/84 aaO). Dies gilt zB für die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (vgl. BFH v. 17.1.1980 – IV R 115/76, BStBl. II 1980, 336; v. 14.8.1986 – IV R 131/84, BStBl. II 1987, 60).

► *Der III. Senat* tendiert ebenfalls zur grundsätzlichen Annahme eines Mitunternehmerisikos bei unbeschränkter persönlicher Haftung. Er betont, ein Strohmann sei aufgrund seiner persönlichen Haftung regelmäßig neben dem Vertretenden Mitunternehmer (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168). Ausnahmen seien dann denkbar, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt werde, nur einen geringen Kapitaleinsatz erfordere und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko bergen (s. hierzu auch Anm. 365). Insoweit verweist der III. Senat auf die zur Frage der Mitunternehmerschaft bei Gütergemeinschaft entwickelten Abgrenzungskriterien (vgl. Anm. 405).

► *Stellungnahme:* Der o.g. Rspr. ist zuzustimmen. Die Übernahme der persönlichen Haftung führt idR zu einem Mitunternehmerisiko. Dies gilt auch dann, wenn der persönlich Haftende einen der Höhe nach unbeschränkten Freistellungsanspruch gegen einen Mitgesellschafter hat, da trotz des Freistellungsanspruchs grds. erhebliche wirtschaftliche Risiken bestehen (vgl. hierzu L. FISCHER, BB 1986, 779 [783]). Maßgebend sind jedoch die konkreten Umstände

des Einzelfalls. Ebenso wie die Beteiligung an den stillen Reserven keine Bedeutung für das Vorliegen eines Mitunternehmerrisikos hat, wenn mit der Entstehung stiller Reserven nicht zu rechnen ist (vgl. Anm. 324), führt uE die persönliche Haftung (ausnahmsweise) – in Einklang mit der Rspr. des III. Senats (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168) – dann nicht zu einem Mitunternehmerrisiko, wenn aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalls nicht mit einer wirtschaftlich ins Gewicht fallenden Inanspruchnahme des persönlich Haftenden zu rechnen ist (glA Hess. FG v. 28.11.2006, EFG 2007, 944, rkr., für einen persönlich haftenden Besitzgesellschafter bei einer Betriebsaufspaltung).

Eine der Höhe nach beschränkte persönliche Haftung des Kommanditisten, der seine Einlage noch nicht vollständig geleistet oder (teilweise) zurück erhalten hat (§§ 171 f. HGB), hat eine geringere Bedeutung für das Mitunternehmerrisiko (BFH v. 26.6.2008 – IV R 89/05, BFH/NV 2008, 1984). Dies gilt auch dann, wenn für den Kommanditisten eine über seine Pflichteinlage hinausgehende Haftsumme in das Handelsregister eingetragen ist (aA KUSTERER, DStR 1999, 1761), da diese persönliche Haftung höchstens auf die Höhe der Hafteinlage beschränkt ist und damit kein größeres Risiko verkörpert als den Verlust dieser Einlage.

326 f) Objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung bei befristeter Beteiligung an einer Gesellschaft

Der Große Senat des BFH vertrat die Auffassung, bei befristeter Teilhabe an einer Gesellschaft sei ein Mitunternehmerrisiko nur dann gegeben, wenn objektiv die Möglichkeit bestehe, an einer BV-Mehrung – in Form eines Anteils am entnahmefähigen laufenden Gewinn oder einer die Einlage übersteigenden Abfindung bzw. eines Veräußerungsgewinns beim Ausscheiden aus der Gesellschaft – teilzuhaben.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 betr. eine Verlustzuweisungsgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG; glA BFH v. 28.11.1985 – IV R 13/83, BFH/NV 1986, 332.

Damit forderte der Große Senat bei einer nur zeitlich befristeten Beteiligung an einer PersGes. neben einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft zusätzlich eine objektive Möglichkeit der Gewinnerzielung für jeden einzelnen Gesellschafter, damit dieser als Mitunternehmer anzusehen ist.

Stellungnahme: Die Auffassung des Großen Senats vermag jedoch nicht zu überzeugen. Statt einer objektiven Möglichkeit der Gewinnerzielung ist neben einer Gewinnerzielungsabsicht auf der Ebene der Gesellschaft in Einklang mit der neueren Rspr. auch eine Gewinnerzielungsabsicht des einzelnen Gesellschafters zu fordern (vgl. BFH v. 23.4.1999 – IV B 149/98, BFH/NV 1999, 1336; v. 24.1.2001 – VIII B 59/00, BFH/NV 2001, 895; s. hierzu im Einzelnen Anm. 96), die der Große Senat noch als unerheblich ansah (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751). Handelt ein Gesellschafter mit Gewinnerzielungsabsicht, so führt allein die objektiv fehlende Möglichkeit der Gewinnerzielung (zB infolge einer Fehlinvestition) auch bei befristeter Beteiligung an der Gesellschaft nicht zur Verneinung einer Mitunternehmerschaft.

327–332 Einstweilen frei.

III. Stellung als Gesellschafter

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; LUCAS, Das „Aus“ der sogenannten faktischen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) – es lebe die verdeckte Mitunternehmerschaft bzw. gesellschaftsähnliche Mitunternehmerschaft, FR 1986, 633; WOERNER, Die Einschränkung des Mitunternehmerbegriffs durch den Bundesfinanzhof, BB 1986, 704; SCHWICHTENBERG, Kann nur ein Gesellschafter Mitunternehmer sein?, DB 1987, 304; MESSMER, Die Gesellschafter und der Mitunternehmer des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, Festschr. Döllerer, Düsseldorf 1988, 429; MESSMER, Rechtssubjekte im Rahmen der Besteuerung gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1990, 205; PRIESTER, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein gesellschaftsrechtliches Problem, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 331; JANSSEN, Die sogenannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, 1757; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, Festschr. Priester, Köln 2007, 133.

1. Die Auffassung in der Rechtsprechung

a) Grundsatz: Zivilrechtliches Gesellschaftsverhältnis erforderlich

333

Nr. 2 setzt ihrem Wortlaut nach voraus, dass der Stpfl. Gesellschafter einer OHG, KG oder einer anderen Gesellschaft ist.

Seit der Entscheidung des Großen Senats vom 25.6.1984 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]) prüft die Rspr. unter Hinweis auf den Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 in erster Linie das (zivilrechtl.) Bestehen eines Gesellschaftsvertrags. Mitunternehmer kann danach nur sein, „wer zivilrechtl. Gesellschafter einer PersGes. ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung hat“.

Anders noch die frühere Rspr., die nicht nach einem Gesellschaftsvertrag, sondern nur nach der Mitunternehmerschaft fragte: vgl. etwa BFH v. 17.11.1964 – VI 319/63 U, BStBl. III 1965, 260; v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320; v. 28.11.1974 – I R 232/72, BStBl. II 1975, 498 mwN.

Zustimmung zur neueren Rspr. WOERNER, BB 1986, 704 (706); KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106; PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (335 f.) unter Hinweis auf den „unmissverständlichen Gesetzeswortlaut“; JANSSEN, BB 1994, 1757; im Erg. glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 222; LBP/BITZ, § 15 Rn. 23b und 23c; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 258.

AA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 213: „Gesellschaft“ iSd Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist jedes Rechtsverhältnis, kraft dessen ein Gewerbebetrieb für Rechnung mehrerer von diesen geführt wird; unerheblich ist, ob dieses Rechtsverhältnis als Gesellschaft iSd. Gesellschaftsrechts zu qualifizieren ist; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 87 und 91; BODDEN, FR 2002, 559 [563]; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 139; SCHWICHTENBERG, DB 1987, 304: ein zivilrechtl. Gesellschaftsverhältnis ist nicht konstitutiv für die Zurechnung von Einkünften nach Nr. 2; ebenso HEY in TIPKE/LANG, 19. Aufl. 2008, § 18 Rn. 18.

Innen- und Außengesellschaft: Zivilrechtl. wird unterschieden zwischen Gesellschaften, die – wie zB die OHG und KG – nach außen im Rechtsverkehr in Erscheinung treten (sog. Außengesellschaften), und solchen Gesellschaften, die nicht nach außen als Träger eines Unternehmens auftreten (sog. Innengesellschaften). Grundlage einer Mitunternehmerschaft können sowohl Außen- als auch Innengesellschaften, zB in Form von atypisch stillen Gesellschaften, verdeckten Mitunternehmerschaften oder Unterbeteiligungen sein.

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; v. 1.8.1996

– VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 22.1.2009 – IV R 90/05, DStR 2009, 683.

Vermutung für Abschluss eines Gesellschaftsvertrags:

► *Der BFH* relativiert die Forderung nach dem Bestehen eines Gesellschaftsverhältnisses dadurch, dass er gleichzeitig davon ausgeht, der (strechtl.) Mitunternehmer erfülle regelmäßig die Voraussetzungen für die Annahme eines Gesellschaftsverhältnisses oder eines vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses, so dass bei einem Vorliegen der Kriterien einer Mitunternehmerschaft der (stillschweigende) Abschluss eines Gesellschaftsvertrags zu vermuten sei.

BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); v. 2.9.1985 – IV B 51/85, BStBl. II 1986, 10; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; zust. WOERNER, BB 1986, 704 (707); PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (345 f.); abl. KNOBBE-KEUK, StW 1986, 106.

Eine eigenständige zivilrechtl. Prüfung, ob ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde, ist danach grds. nicht erforderlich. Die Vermutung kann aber durch substantiiertes Bestreiten widerlegt werden (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282).

► *Stellungnahme:* Wenn man – entgegen der hier vertretenen Auffassung (vgl. Anm. 336) – der Rspr. folgt und annimmt, eine Mitunternehmerschaft setze grds. den zivilrechtl. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags voraus, dann müssen dessen Voraussetzungen uE nach den allg. Regeln der Darlegungs- und Feststellungslast nachgewiesen und zivilrechtl. Verträge nach den zivilrechtl. Abgrenzungskriterien zutreffend beurteilt werden. Wird dagegen umgekehrt vom Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative und eines Mitunternehmerrisikos auf den zivilrechtl. Abschluss eines Gesellschaftsvertrags geschlossen, um hieraus wiederum auf die Erfüllung des Tatbestands der Nr. 2 zu schließen, so besteht die Gefahr einer „zivilrechtl. Verbiegung des Sachverhaltes“ (so P. FISCHER, FR 1998, 813 f.; HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 [148 f.]) bzw. eines Zirkelschlusses (so KNOBBE-KEUK, StW 1986, 106 [107 und 110]; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 89).

334 b) Gesellschaftsverhältnis entbehrlich bei wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnissen und Treuhandverhältnissen

Außer dem Gesellschafter kann nach der Rspr. des BFH auch derjenige Mitunternehmer einer Gesellschaft sein, der aufgrund eines wirtschaftlich dem Gesellschaftsverhältnis vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Unternehmerisiko trägt und Unternehmerinitiative entfalten kann. Derartige „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ sind nach der Rspr. Erben-, Güter und Bruchteilsgemeinschaften (s. Anm. 399 ff., 404 ff. und 411) und in Ausnahmefällen die Unterbeteiligung (s. Anm. 429 f.). Bei Treuhandverhältnissen wird der Treugeber ebenfalls als Mitunternehmer angesehen, obwohl er nicht Gesellschafter ist (s. Anm. 422 ff.).

Vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (768); v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; zustimmend WOERNER, BB 1986, 704 (705 f.); zulässige Gesetzesergänzende Lückenausfüllung, weil der Mitunternehmerbegriff nicht einseitig steuerverschärfend sei, sondern abstrakt „steuerneutral“; glA KNOBBE-KEUK, StW 1986, 106 (114), die allerdings eine Beschränkung auf die vom Großen Senat genannten Beispiele fordert und im Übrigen Nr. 2 Satz 1 nur auf Personen anwenden will, die zivilrechtl. Gesellschafter einer PersGes. sind; ähnlich PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (337 f.); aA MESSMER, Festschr. Döllerer, 1988, 429 [442]; MESSMER, FR 1990, 205 [210]: Nr. 2 sei lex specialis zu Nr. 1 und allein auf Gesellschafter beschränkt; wer

zivilrechtl. nicht Gesellschafter ist, sei unmittelbar nach Nr. 1 stpfl.; glA KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 36.

Fehlerhafte Gesellschaften iSd. Zivilrechts sah der BFH zunächst ebenfalls als wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse an (BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363). Diese Zuordnung scheint er aber in BFH v. 3.3.1998 – VIII B 62/97 (insoweit nv.) aufgegeben zu haben, wo er darlegt, dass auch eine „fehlerhafte Gesellschaft“ ein für die Mitunternehmerschaft erforderliches Gesellschaftsverhältnis begründe. Dem ist zuzustimmen. Da die „fehlerhafte Gesellschaft“ zivilrechtl. bis zu ihrer Auflösung oder Kündigung grds. wie eine fehlerfreie Gesellschaft behandelt wird (vgl. etwa PALANDT/SPRAU, BGB, 68. Aufl. 2009, § 705 Rn. 17 ff.) und die zivilrechtl. Unwirksamkeit tatsächlich vollzogener Verträge darüber hinaus nach § 41 Abs. 1 Satz 1 AO strechtl. unerheblich ist, ist die fehlerhafte Gesellschaft auch strechtl. wie eine fehlerfreie Gesellschaft zu behandeln (glA LBP/Brtz, § 15 Rn. 23c; FG Köln v. 17.1.2007, EFG 2007, 1085, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 44/07; vgl. auch FG Hamb. v. 23.8.2004, EFG 2005, 437 und 447, rkr.). Werden die Vereinbarungen über eine zivilrechtl. unwirksame Gesellschaft tatsächlich nicht durchgeführt, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor (Hess. FG v. 5.9.2006 – 11 K 2034/03, juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007, EFG 2008, 548, rkr. mit Anm. LEMAIRE, EFG 2008, 551).

Kein vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis aufgrund schuldrechtlicher Austauschverträge: Keine einem Gesellschafter wirtschaftlich vergleichbare Position hat nach der neueren Rspr. derjenige, der seine Dienste, Kapital oder WG der Gesellschaft als Angestellter, Darlehensgläubiger, Vermieter oder Verpächter zur Verfügung stellt und dafür eine fremdübliche Vergütung erhält (vgl. Anm. 342). Im Schrifttum wird teilweise angenommen, ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ liege dann vor, wenn in schuldrechtl. Verträgen überhöhte Vergütungen vereinbart werden (LUCAS, FR 1986, 633 [636]). Der BFH ist dem nicht gefolgt, sondern sieht überhöhte Bezüge ggf. als Indiz für ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis an (vgl. Anm. 358).

Einstweilen frei.

335

2. Stellungnahme

336

Grundsätzliches Erfordernis eines Gesellschaftsverhältnisses: UE ist zu begrüßen, dass die Rspr. bei der Frage nach der Mitunternehmerschaft inzwischen in erster Linie darauf abstellt, ob zivilrechtl. ein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen worden ist. Denn Nr. 2 knüpft an den zivilrechtl. Gesellschaftsvertrag als typische Rechtsform an, in der solche Einkünfte erzielt werden. Auch einander nahestehende Personen (insbes. Familienangehörige) haben grds. die Möglichkeit, ihre Rechtsbeziehungen untereinander so zu gestalten, wie es stl. für sie am günstigsten ist. Vermeiden sie den Abschluss eines Gesellschaftsvertrags, so ist dies grds. auch stl. zu beachten (hierzu näher Anm. 342). Allein unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Betrachtungsweise, ein (vermeintliches) Mitunternehmerisiko und eine (angebliche) Mitunternehmerinitiative können Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, nicht undifferenziert Einkünfte nach Nr. 2 zugerechnet werden. Vielmehr bedarf es einer besonderen Rechtfertigung, wenn Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, als Mitunternehmer angesehen werden.

Darüber hinaus Zurechnung von Einkünften iSv. Nr. 2 an Nichtgesellschafter nach allgemeinen Zurechnungskriterien: Andererseits ist Nr. 2 ei-

ne strechtl. Norm, die die Zurechnung von Einkünften regelt und deshalb uE unter Beachtung der auch ansonsten im StRecht maßgeblichen Kriterien der Einkünftezurechnung auszulegen ist. Diese Zurechnungskriterien gebieten eine eigenständige strechtl. Auslegung von Nr. 2. Der dort verwendete Begriff „Gesellschaft“ ist deshalb nicht auf Sachverhalte beschränkt, in denen zivilrechtl. ein Gesellschaftsvertrag iSd. § 705 BGB abgeschlossen worden ist. Vielmehr ist der Begriff der „Gesellschaft“ nach strechtl. Kriterien auszulegen, die zu dem Ergebnis führen können, dass auch Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, Einkünfte iSv. Nr. 2 erzielen.

► *Rückgriff auf „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ und auf vermutete Gesellschaftsverhältnisse entbehrlich:* Die neuere Rspr. hat für Sachverhalte, bei denen Personen als Mitunternehmer angesehen wurden, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, den Begriff „wirtschaftlich vergleichbare Gemeinschaftsverhältnisse“ geprägt und derartige Sachverhalte als „Ausnahmefälle“ bezeichnet (s. Anm. 334). UE bedarf es hierfür allerdings nicht der besonderen Begriffsbildung des „wirtschaftlich vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses“. Ebenso ist die in der Rspr. entwickelte Vermutung für das zivilrechtl. Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses (s. Anm. 333) entbehrlich (glA HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 [148 f. und 152]).

► *Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko ausschlaggebend:* Vielmehr ist anhand der allg. strechtl. Zurechnungskriterien zu prüfen, ob Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, Einkünfte iSv. Nr. 2 zuzurechnen sind.

GLA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 212 f.; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 87; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 153 f.; P. FISCHER, FR 1998, 813 [817 ff.], der allerdings zwischen der subjektiven Zurechnung der Einkünfte einerseits und der Qualifikation als Sondervergütungen andererseits unterscheidet und – anders als hier – zu dem Ergebnis kommt, Mitunternehmern, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter sind, seien Einkünfte bereits unmittelbar nach § 2 Abs. 1 zuzurechnen; ihnen dürften dagegen keine Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zugerechnet werden, da insoweit eine unzulässige Analogie vorliege; ähnlich HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 (153 f.).

337–339 Einstweilen frei.

IV. Verdeckte Mitunternehmerschaft

Schrifttum: HORN, Sogenannte „faktische Mitunternehmerschaft“ und Rechtsbeziehungen zwischen Ehegatten, BB 1984, 1352; FREUNDLIEB, Die verdeckte (faktische) Mitunternehmerschaft, DB 1985, 2326; MÄRKLE/MÜLLER, Die faktische Mitunternehmerschaft, BB 1985 Beilage 1; KNOBBE-KEUK, Gesellschaft und Mitunternehmerschaft, StuW 1986, 106; LINDNER, Abschied von der faktischen Mitunternehmerschaft?, DStR 1986, 63; LUCAS, Das „Aus“ der sogenannten faktischen Gesellschaft (Mitunternehmerschaft) – es lebe die verdeckte Mitunternehmerschaft bzw. gesellschaftsähnliche Mitunternehmerschaft, FR 1986, 633; WOERNER, Die Einschränkung des Mitunternehmerbegriffs durch den Bundesfinanzhof, BB 1986, 704; CREZELIUS, Verdeckte Mitunternehmerschaft, JbFStR 1991/92, 210; CREZELIUS, Der Mitunternehmerbegriff – ein Chamäleon?, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 355; PRIESTER, Die faktische Mitunternehmerschaft – ein gesellschaftsrechtliches Problem, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 331; JANSSEN, Die sogenannte verdeckte Mitunternehmerschaft, BB 1994, 1757; KNIEP, Der einkommensteuerrechtliche Mitunternehmer, Stuttgart 1994; SCHREIBER, Wer ist Mitunternehmer?, Augsburg 1995; FICHTELMANN, Voraussetzungen und Konsequenzen der verdeckten Mitunternehmerschaft, Inf. 1996, 257; P. FISCHER, Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs, Festschr. Beisse, Düsseldorf 1997, 189; RODEWALD, Vom Einzelunternehmen in die GmbH & Co. KG – Überlegungen im Zusammenhang mit der verdeckten Mitunternehmerschaft, GmbHR 1997, 582; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und unge-

wollte Mitunternehmer, StBp. 1997, 221; P. FISCHER, „Faktisches“, „Verdecktes“ und die subjektive Zurechnung von Einkünften, FR 1998, 813; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, Festschr. Reiß, Köln 2008, 413.

1. Begriff und Anwendungsbereich der verdeckten Mitunternehmerschaft

a) Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft

340

Der Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft erfasst uE sowohl verdeckte Gesellschaftsverhältnisse als auch Mitunternehmerschaften, bei denen kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde.

Von einem verdeckten Gesellschaftsverhältnis spricht man dann, wenn zivilrechtl. eine Gesellschaft besteht, deren Existenz nach außen nicht in Erscheinung tritt. Da die Gründung einer GbR keinen Formvorschriften unterliegt, kommen insbes. Innengesellschaften oftmals stillschweigend zustande. Dabei muss nicht einmal ein Bewusstsein bestehen, einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen (vgl. PALANDT/SPRAU, BGB, 68. Aufl. 2009, § 705 Rn. 11; BGH v. 30.6.1999 – XII ZR 230/96, NJW 1999, 2962).

Fehlen eines Gesellschaftsvertrags: Über die Fälle der verdeckten Gesellschaftsverhältnisse hinaus kann eine Mitunternehmerschaft uE auch dann vorliegen, wenn die potentiellen Mitunternehmer zivilrechtl. keinen Gesellschaftsvertrag abgeschlossen haben (s. Anm. 336). Aus diesem Grund ist es nicht sachgerecht, die verdeckte Mitunternehmerschaft bereits begrifflich auf die Fälle der „verdeckten (Innen-)Gesellschaft“ zu beschränken.

Mit diesem Begriff, der auf der Prämisse beruht, Nr. 2 setze grds. eine zivilrechtl. Gesellschaft voraus: PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (349).

Keine Gleichsetzung der Begriffe „verdeckte Mitunternehmerschaft“ und „faktische Mitunternehmerschaft“: Im Schrifttum wird der Begriff der faktischen Mitunternehmerschaft zT als Synonym für den Begriff der verdeckten Mitunternehmerschaft verwendet (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 vor Rn. 280). Dem ist nicht zuzustimmen. Der Begriff der „faktischen Mitunternehmerschaft“ ist ungenau. Er geht auf die ältere Rspr. zurück (vgl. LUCAS, FR 1983, 389; LUCAS, FR 1986, 633) und verleitet dazu, hierunter Fälle zu fassen, bei denen die Rspr. früher eine Mitunternehmerschaft bejahte, etwa weil besondere Risiken aus schuldrechtl. Austauschverträgen kumulierten (vgl. Anm. 342; abl. zum Begriff der „faktischen Mitunternehmerschaft“ auch BFH v. 7.4.1987 – VIII R 259/84, BStBl. II 1987, 766; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272).

b) Verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen nahen Angehörigen

341

Verdeckte Mitunternehmerschaften sind insbes. zwischen nahen Angehörigen (zB Ehegatten) oder anderen nahestehenden Personen möglich (vgl. hierzu auch Anm. 362 und 365), da bei ihnen die natürlichen Interessengegensätze fehlen, die ansonsten bei fremden Vertragspartnern bestehen.

Obwohl die Rspr. grds. besondere Anforderungen an die stl. Anerkennung von FamilienPersGes. stellt (s. dazu Anm. 852 ff., insbes. Anm. 862), sind diese bei verdeckten Gesellschaftsverhältnissen nicht maßgeblich. Vielfach prüft der BFH lediglich, ob beide Ehepartner Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen, ohne besondere Anforderungen an klare und eindeutige

Vereinbarungen von FamilienPersGes. nur zu erwähnen (so zB BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839).

Soweit sich der BFH ausdrücklich mit der Frage des Nachweises von Gesellschaftsverhältnissen zwischen nahen Angehörigen befasst, betont er, diese Grundsätze seien nicht anwendbar auf Rechtsverhältnisse, die durch die äußerlich getroffenen Vereinbarungen gerade verdeckt werden sollen.

BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133; v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295; glA BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; v. 6.6.1995 – IV B 104/94, BFH/NV 1996, 27; aA HORN, BB 1984, 1352; JANSSEN, BV 1994, 1757 (1758); krit. gegenüber der Rspr. auch FICHTELMANN, Inf. 1996, 257 (259).

Der Fiskus kann demnach bei Ehegatten eine Mitunternehmerschaft auch dann annehmen, wenn diese nicht klar und eindeutig vereinbart ist. Soweit sich Ehegatten dagegen zu ihren Gunsten auf eine Mitunternehmerschaft berufen, verlangt insbes. die ältere Rspr. hierfür klare und eindeutige Vereinbarungen (vgl. Anm. 862; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 375). UE besteht jedoch keine rechtl. Grundlage für eine solche Differenzierung (glA WOERNER, BB 1986, 2186), die letztlich ein Wahlrecht des Fiskus begründen würde, ob er einem verdeckten Mitunternehmer die von diesem erzielten Einkünfte zurechnet. Vielmehr können sich nahe Angehörige auch zu ihren Gunsten auf eine verdeckte Mitunternehmerschaft berufen, sofern sie diese nachweisen können (§ 159 AO).

342 c) Abgrenzung zwischen verdeckter Mitunternehmerschaft und Austauschverträgen

Das Bestehen einer verdeckten Mitunternehmerschaft wird insbes. diskutiert, wenn nahestehende Personen ausdrücklich keinen Gesellschaftsvertrag abschließen, sondern stattdessen schuldrechtl. Austauschverträge (zB Arbeits-, Miet-, Pacht-, Darlehensvertrag). Halten diese Verträge einem Fremdvergleich Stand und werden sie wie vereinbart durchgeführt, so sind sie stl. beachtlich (s. dazu § 4 Anm. 850 ff. mwN). Das gilt auch dann, wenn durch den Abschluss mehrerer wirtschaftlich gewichtiger Verträge in der Person eines Vertragspartners wirtschaftliche Risiken kumulieren und hierdurch erhebliche Teile des Gewinns des Unternehmens „abgesaugt“ werden. Dies allein führt nicht dazu, dass sich das Risiko des Vertragspartners eines Unternehmers zu einem Mitunternehmerisiko „verdichtet“.

BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 8.7.1992 – XI R 61/89, BFH/NV 1993, 14; v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282; v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567; WOERNER, BB 1986, 704 (708); PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (351 f.); P. FISCHER, FR 1998, 813 (816); LUCAS, FR 1986, 633 (636); RODEWALD, GmbHR 1997, 582. Anders noch die frühere Rspr.; vgl. etwa BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332; dem folgend zB MÄRKLE/MÜLLER, BB Beilage 1/1985, 6 ff.

Dem steht auch nicht entgegen, dass ein Vertragspartner mehrere Austauschverträge gegen ein erfolgsabhängiges Entgelt abgeschlossen hat (zB Arbeitsvertrag als Geschäftsführer mit Gewinnbeteiligung oder Umsatzprovision und Pachtvertrag über Anlagevermögen des Unternehmens mit umsatzabhängigem Pachtentgelt).

BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; vgl. auch KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 (116), die uE zutreffend darauf hinweist, dass es sich insoweit lediglich um die Konsequenz aus der Tatsache handelt, dass das deutsche StRcht nicht rechtsformneutral ist, sondern an die zivilrechtl. Gestaltung anknüpft; aA GOSCH, StBp. 1994, 124 (125); bei einer Bündelung

einzelner Leistungsaustauschverhältnisse, die jeweils einzeln angemessen und üblich sind, könne aufgrund einer Gesamtbildbetrachtung eine Innengesellschaft und damit eine Mitunternehmerschaft vorliegen; L. SCHMIDT, FR 1994, 193; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 162: eine Bündelung von Austauschverträgen, die dem Stpfl. Einfluss auf die Geschäftsführung und Teilhabe am Unternehmenserfolg vermitteln, kann zu einer Mitunternehmerstellung führen; SCHULZE ZUR WIESCHE, Festschr. Reiß, 2008, 413 (416).

Entsprechendes gilt, wenn eine dem Mitunternehmer nahestehende Person zB als Prokurist für die Mitunternehmerschaft wichtige unternehmerische Entscheidungen trifft und ein Einzelunternehmen betreibt, das auf den Betrieb der Mitunternehmerschaft zugeschnitten und auf den Einsatz von Betriebsmitteln der Mitunternehmerschaft angewiesen ist (BFH v. 24.7.1984 – VIII R 65/84, BStBl. II 1985, 85).

Voraussetzung für die Beachtlichkeit der Austauschverträge ist aber, dass diese einem Fremdvergleich standhalten und tatsächlich durchgeführt werden.

Vgl. BFH v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661; v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518 betr. Austauschverträge, die den überwiegenden Teil des „Gewinns“ des Unternehmens „absaugen“ und damit der GewSt. entziehen.

Hält der Leistungsaustausch einem Fremdvergleich nicht stand, so kann dies – zB bei unangemessen hohen Gegenleistungen, für die Gesellschaft wirtschaftlich sinnlosen Leistungen oder bei Nichterbringung der vereinbarten Leistungen – ggf. ein Mitunternehmerisiko begründen (vgl. näher Anm. 353 und 358).

Nebeneinander von Austausch- und Gesellschaftsvertrag: Außerdem können Einflussmöglichkeiten, die aus Leistungsaustauschverträgen resultieren, die ein Gesellschafter mit der Gesellschaft abgeschlossen hat, ggf. eine Mitunternehmerinitiative begründen (vgl. – uE insoweit zutreffend – SCHULZE ZUR WIESCHE, Festschr. Reiß, 2008, 413 [414 f.] sowie Anm. 375 und 396 f.).

Einstweilen frei.

343–344

2. Erster Anwendungsfall: Zivilrechtliche Fehlqualifikation von Verträgen

a) Bedeutung und Begriff der zivilrechtlichen Fehlqualifikation von Verträgen

345

Eine fehlerhafte Qualifikation von Verträgen liegt vor, wenn die Vertragspartner ein tatsächlich gewolltes und ernsthaft durchgeführtes Vertragsverhältnis zivilrechtl. fehlerhaft einordnen. Führt die zutreffende zivilrechtl. Einordnung dazu, dass ein Gesellschaftsvertrag vorliegt, so handelt es sich um eine verdeckte Mitunternehmerschaft, wenn die Gesellschafter nach den allg. Abgrenzungskriterien (s. Anm. 309 ff.) Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerisiko tragen. Hierbei ist unerheblich, ob die Vertragspartner die fehlerhafte Bezeichnung bewusst (zB zum Zweck der Steuerersparnis) oder unbewusst gewählt haben. Maßgeblich ist allein, wie die vereinbarten wechselseitigen Rechte und Pflichten zivilrechtl. zutreffend zu qualifizieren sind.

Vgl. zum allg. Rechtsgrundsatz „jura novit curia“ ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 22; HHSp./P. FISCHER, § 41 AO Rn. 193 f.; P. FISCHER, FR 1998, 813 (816 f.); KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 (108); CREZELIUS, JbFfStR 1991/92, 210 (215); BFH v. 10.2.1978 – III R 115/76, BStBl. II 1978, 256; v. 21.6.1983 – VIII R 237/80, BStBl. II 1983, 563; v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802; v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480.

Beurteilungskriterien: Als allg. Abgrenzungskriterium ist darauf abzustellen, dass bei einem Gesellschaftsverhältnis die Erzielung eines Gewinns als gemein-

samer Zweck angestrebt wird, während bei einem erfolgsabhängigen Austauschvertrag jeder Beteiligte für eigene Rechnung tätig wird. Dies ist insbes. für die Unterscheidung zwischen partiarischen Rechtsverhältnissen (zB erfolgsabhängige Miete oder Pacht) und Gesellschaftsverträgen (insbes. über eine stille Gesellschaft oder eine Innengesellschaft in der Rechtsform der GbR) von Bedeutung (vgl. etwa BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802; v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 18.4.2000 – VIII R 68/98, BStBl. II 2001, 359; v. 18.1.2006 – IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079; v. 8.4.2008 – VIII R 3/05, BStBl. II 2008, 852).

346 b) Durch (vermeintlichen) Arbeitsvertrag verdecktes Gesellschaftsverhältnis

Eine zivilrechtl. Fehlqualifikation von Verträgen liegt oftmals beim Abschluss vermeintlicher „Arbeitsverträge“ vor, durch die ein tatsächlich bestehendes Gesellschaftsverhältnis (bewusst oder unbewusst) verdeckt wird.

Abgrenzung zwischen Arbeitsvertrag und (verdecktem) Gesellschaftsvertrag: Die Frage nach dem Vorliegen einer verdeckten Mitunternehmerschaft stellt sich dann, wenn ein „Arbeitsvertrag“ geschlossen wurde, der Regelungen enthält, die für diesen Vertragstyp ungewöhnlich sind und statt dessen auf das Vorliegen einer Gesellschaft schließen lassen:

► *Weisungsgebundenheit des ArbN als Abgrenzungskriterium:* Der wesentliche Unterschied zwischen einem Arbeitsvertrag und einem Gesellschaftsvertrag besteht darin, dass ein ArbN weisungsgebunden ist, während Gesellschafter untereinander sich gleichrangig gegenüberstehen (vgl. etwa BFH v. 6.10.1971 – I R 215/69, BStBl. II 1972, 187; v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389 mwN; v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802). Enthält ein Vertrag Regelungen, aus denen sich eine Gleichberechtigung von Unternehmer und (vermeintlichem) ArbN oder sogar eine Überordnung des angeblichen ArbN ergibt, so spricht dies gegen die Qualifikation als Arbeitsvertrag (KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [110]). Dies ist zB bei folgenden Vereinbarungen der Fall:

▷ *Entnahmen bedürfen der Zustimmung des (angeblichen) ArbN* (BFH v. 8.7.1965 – IV 30/63 U, BStBl. III 1965, 558; v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320).

▷ *Ausübung der Entscheidungsbefugnis durch angeblichen ArbN:* Der „ArbN“ ist gleichberechtigt an geschäftsleitenden unternehmerischen Entscheidungen beteiligt (BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320), ihm steht ein Widerspruchsrecht gegen Entscheidungen des „ArbG“ zu (vgl. BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111) oder die unternehmerischen Entscheidungsbefugnisse werden in vollem Umfang auf den „ArbN“ übertragen (BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310).

Die Gewährung gewichtiger Mitspracherechte als solche steht einem Arbeitsverhältnis allerdings nicht entgegen, da auch Geschäftsführer oder leitende Angestellte vielfach als ArbN in einem besonderen Vertrauensverhältnis zum ArbG stehen und deshalb erheblichen Einfluss im Unternehmen ausüben (BFH v. 11.9.1986 – IV R 82/85, BStBl. II 1987, 111; FG Brandenb. v. 14.5.2003, EFG 2003, 1301, rkr.).

▷ *Unkündbarkeit des vermeintlichen ArbN* (vgl. BFH v. 11.12.1980 – IV R 91/76, BStBl. II 1981, 310).

▷ *Ungewöhnlich hohe Erfolgsbeteiligung:* Der „ArbN“ erhält eine unüblich hohe Erfolgsbeteiligung (vgl. BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363; v. 18.1.2006 – IX R 20/05,

BFH/NV 2006, 1079). Fremdübliche erfolgsabhängige Bezüge stehen einer Qualifikation als Arbeitsvertrag jedoch nicht entgegen (vgl. Anm. 342). Außerdem kann die Höhe der Vergütung uE (entgegen BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66) nur ein Indiz sein, das ggf. zusammen mit anderen Kriterien dazu führt, einen „Arbeitsvertrag“ zivilrechtl. als verdeckten Gesellschaftsvertrag zu werten (s. hierzu näher Anm. 358).

- ▷ *Überlassung von echtem Risikokapital durch den angeblichen ArbN* (P. FISCHER, FR 1998, 813 [819]).
- ▶ *Für ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis sprechen ferner folgende Indizien:*
 - ▷ *Verpflichtung des „ArbN“, erhebliche Teile seiner Tantieme dem „ArbG“ als verzinsliches Darlehen zur Verfügung zu stellen* (BFH v. 28.7.1971 – I R 78/68, BStBl. II 1971, 815).
 - ▷ *Möglichkeit, Festgehalt und Tantieme an die wirtschaftliche Lage des Unternehmens anzupassen* (BFH v. 28.7.1971 – I R 78/68, BStBl. II 1971, 815); allerdings kann auch ein Arbeitsvertrag eine „Neuverhandlungsverpflichtung“ nach Maßgabe der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens enthalten (BFH v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518).
 - ▷ *Übernahme einer persönlichen Haftung durch den angeblichen „ArbN“* (vgl. BFH v. 9.10.1969 – IV 294/64, BStBl. II 1970, 320 und Anm. 325).
- ▶ *Gegen ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis spricht umgekehrt die Vereinbarung lediglich eines Festgehalts* (vgl. BFH v. 6.12.1988 – VIII R 362/83, BStBl. II 1989, 705). Auch die Tatsache, dass der ArbN der Lebensgefährtin des Geschäftsinhabers ist und sich ggf. gemeinsam mit diesem der Gefahr strafrechtl. Verfolgung aussetzt, begründet kein verdecktes Gesellschaftsverhältnis (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355).

Nebeneinander von Arbeits- und Gesellschaftsvertrag: Zivilrechtl. ist es zulässig, sowohl einen Arbeits- als auch einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen (vgl. hierzu auch Anm. 372). Ein derartiges Nebeneinander der Verträge ist auch denkbar, wenn das Vertragsgeflecht insgesamt zu Unrecht als „Arbeitsvertrag“ bezeichnet wird.

Einstweilen frei.

347–349

3. Zweiter Anwendungsfall: Scheingeschäfte

350

Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die gegenseitigen Rechte und Pflichten zwar „auf dem Papier“ so vereinbart werden, dass kein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, diese Vereinbarungen aber nicht ernstlich gewollt sind, sondern im Einverständnis beider Vertragspartner nur zum Schein erfolgen, zB zum Zweck der Steuerersparnis.

Verdeckung eines Gesellschaftsverhältnisses: Wollen die Vertragspartner statt des formal Vereinbarten tatsächlich das Unternehmen im Innenverhältnis gleichberechtigt auf gemeinsames Risiko betreiben, so handelt es sich zivilrechtl. nach § 117 Abs. 2 iVm. § 705 BGB um ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis (verdeckte Innengesellschaft), das auch strechtl. maßgeblich ist (vgl. § 41 Abs. 2 AO).

Verdeckung der Unternehmensherrschaft: Wird festgestellt, dass tatsächlich nur eine Person Unternehmerinitiative entfaltet und das Unternehmerrisiko trägt, so ist ihr das Unternehmen stl. als Einzelunternehmen zuzurechnen. Schuldrechtl. Austauschverträge, die lediglich zum Schein abgeschlossen werden, können auch dazu dienen, Treuhandverhältnisse zu verdecken (vgl. BFH

v. 29.4.1992 – XI R 58/89, BFH/NV 1992, 803 und allg. zur Treuhand Anm. 422 ff.).

Der Nachweis von Scheingeschäften kann ggf. dadurch erfolgen, dass die tatsächliche Durchführung nicht dem vertraglich Vereinbarten entspricht. Denn wenn wesentliche Rechte und Pflichten aus den abgeschlossenen Verträgen von Anfang an nicht so ausgeübt werden wie sie vertraglich vereinbart wurden, kann dies eine Vermutung dafür begründen, dass das Vertragsverhältnis nur vereinbart wurde, um das tatsächlich Gewollte zu verdecken. Hierfür sprechen zB folgende Umstände:

► *Entnahmen und Einlagen statt oder neben den vereinbarten Gehaltszahlungen:* „Gehaltszahlungen“ an den angeblichen ArbN erfolgen nicht wie vertraglich vereinbart; stattdessen tätigt der „ArbN“ ohne vertragliche Grundlage Entnahmen und Einlagen wie ein Gesellschafter (vgl. BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133). Gleiches gilt, wenn der „ArbN“ zusätzlich zu dem vereinbarten Gehalt erhebliche Geldbeträge entnimmt (BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84, BStBl. II 1986, 802).

Der Eigenart und Entstehungsgeschichte des Unternehmens sowie den Fachkenntnissen des Geschäftsführers kommt uE (entgegen BFH v. 5.6.1986 – IV R 272/84 aaO) bei der Frage nach dem Vorliegen eines Scheingeschäfts keine eigenständige Bedeutung zu; uE waren in dem vom BFH entschiedenen Fall stattdessen die erheblichen „Entnahmen“ des angeblichen „ArbN“ Indizien dafür, dass dieser weiterhin „Herr des Unternehmens“ war (vgl. auch SÖFFING, FR 1986, 538).

► *Wesentliche Entscheidungen durch den Arbeitnehmer:* Der „ArbN“ trifft – ohne ausdrückliche vertragliche Regelung – aufgrund der allein bei ihm vorhandenen Fachkenntnisse eigenständig die für ein Unternehmen wichtigen Entscheidungen (vgl. BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363, und Anm. 346). Der überschuldete Ehemann, der tatsächlich die Geschäfte leitet, wird zu geringem Entgelt als angeblicher „Lagerarbeiter“ angestellt (BGH v. 28.9.2005 – XII ZR 189/02, DSrR 2006, 1467; aA FG Düss. v. 24.9.1999, EFG 2000, 7, rkr.; vgl. auch Anm. 362).

351–352 Einstweilen frei.

353 4. Dritter Anwendungsfall: Kein tatsächlicher Vollzug der Austauschverträge

Werden Austauschverträge von Anfang an nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt, so ist dies ein Indiz dafür, dass die gegenseitigen Verträge nicht ernsthaft gewollt waren, sondern lediglich zum Schein abgeschlossen wurden (vgl. Anm. 350).

Entspricht die Durchführung eines Austauschvertrags erst später nicht mehr dem vereinbarten Inhalt, so lässt ein dauerhaftes Abweichen von vertraglichen Vereinbarungen – zB in einer wirtschaftlichen Krise des Unternehmens – ggf. den Schluss zu, dass die Vertragspartner stillschweigend eine Änderung der ursprünglichen Vereinbarungen vorgenommen haben (vgl. etwa ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 56). Dabei kommt in Betracht, dass die Leistungen ab der Nichtdurchführung des ausdrücklich abgeschlossenen Vertrages unentgeltlich oder aber als gesellschaftsrechtl. Beitrag im Rahmen einer nunmehr stillschweigend vereinbarten Innengesellschaft erbracht werden. Eine derartige Innengesellschaft kann auch ohne das Bewusstsein, einen Gesellschaftsvertrag abzuschließen, zustande kommen (vgl. Anm. 340).

Nur vollzogene Rechtsverhältnisse als Grundlage für die steuerrechtliche Beurteilung: Ob in derartigen Fällen ein Rechtsbindungswille zur stillschwei-

genden Gründung einer Innengesellschaft bestand (so BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480 und BARTH, KFR F. 3, EStG § 15, 8/98, 330; abl. P. FISCHER, FR 1998, 813 [820]; PAUS, DStZ 1998, 692), ist oftmals nur schwer festzustellen. Hierauf kommt es uE aber nicht entscheidend an. Maßgeblich ist uE vielmehr, dass Schuldverhältnisse, die dauerhaft in beiderseitigem Einvernehmen nicht (mehr) wie vertraglich vereinbart durchgeführt werden, weder zivil- noch strechtl. die Rechtsgrundlage für die gegenseitigen Leistungen bilden können. Werden keine neuen Rechtsgrundlagen für diese Leistungen vereinbart, so ist die (faktische) Zusammenarbeit der Partner zu beurteilen (vgl. Anm. 362).

Fremdvergleich erforderlich: Eine stillschweigende Innengesellschaft kommt nur bei solchen Fallgestaltungen in Betracht, bei denen die Nichtdurchführung der (ursprünglichen) vertraglichen Vereinbarungen fremdübliche Sanierungsbeiträge deutlich überschreitet. Da auch fremde Gläubiger in einer Krise eines Unternehmens ggf. bereit sind, Zahlungen zu stunden oder auf Forderungen zu verzichten, erlauben fremdübliche Sanierungsbeiträge nicht den Schluss, die Beteiligten hätten den Rahmen der schuldrechtl. Austauschverträge verlassen und nunmehr stillschweigend eine Innengesellschaft gegründet (vgl. PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 [350]).

Gewinnbeteiligung erforderlich: Eine nicht fremdübliche Verlustbeteiligung allein führt ebenfalls nicht zu einem Mitunternehmerisiko (BFH v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295), da dieses grds. eine Gewinnbeteiligung voraussetzt (s. Anm. 322).

Beispiele für den mangelnden Vollzug von Austauschverträgen sind:

▶ „*Gehaltszahlungen*“ an den „ArbN“ erfolgen nicht wie vertraglich vereinbart; statt dessen tätigt der „ArbN“ ohne vertragliche Grundlage Entnahmen und Einlagen wie ein Gesellschafter (BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480) oder der „ArbN“ erhält zwar das vereinbarte „Gehalt“, tätigt aber zusätzlich in erheblichem Umfang private „Entnahmen“ (BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66); lediglich geringfügige Entnahmen nach Art eines Verrechnungskontos sind dagegen unerheblich (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282).

▶ *Vertraglich vereinbarte Tätigkeitsvergütungen, Darlehens- oder Mietzinsen werden nicht geltend gemacht* (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295).

▶ *Der Vertragspartner der Gesellschaft nimmt Befugnisse in Anspruch, die nur einem Gesellschafter zustehen* (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 18.6.1998 – IV R 94/96, BFH/NV 1999, 295).

Erbringung von Leistungen, die über die in Austauschverträgen vereinbarten Leistungen hinausgehen: Auch Fälle, in denen die Vertragspartner zwar schuldrechtl. Vereinbarungen vollziehen, darüber hinaus aber ohne entsprechende ausdrückliche Vereinbarung ins Gewicht fallende weitere Leistungen erbringen, können Indiz für ein Scheingeschäft oder eine stillschweigend vereinbarte Innengesellschaft sein. Die Tatsache, dass die schuldrechtl. vereinbarten Leistungen lediglich ein Bestandteil der insgesamt erbrachten Leistungen sind, kann darauf deuten, dass die Vertragspartner die vereinbarten Leistungen tatsächlich nicht aufgrund eines schuldrechtl. Leistungsaustauschs erbringen, sondern zur Förderung des gemeinsamen Zwecks einer Innengesellschaft (vgl. BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661).

Einstweilen frei.

354–357

358 5. Vierter Anwendungsfall: Austauschverträge, die einem Fremdvergleich nicht standhalten

Der BFH vertritt die Auffassung, überhöhte Entgelte könnten den Charakter als gegenseitige Austauschverträge in Frage stellen (so BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272); eine unangemessene Höhe der Bezüge für eine vereinbarte schuldrechtl. Leistung könne ein Anhaltspunkt für eine verdeckte Innengesellschaft sein.

So BFH v. 23.8.1990 – IV R 58/89, BFH/NV 1991, 661; v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66; s. auch BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567; vgl. ferner PRIESTER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 331 (346 und 349), der bei erkennbar überhöhten Vergütungen eine „verdeckte Gewinnbeteiligung“ als „Pendant zur vGA“ annimmt, wobei die Rechtsfolge der „verdeckten Gewinnbeteiligung“ eine Qualifikation der vertraglichen Beziehungen als verdeckte Innengesellschaft sei; zustimmend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 287; ähnlich LINDNER, DStR 1986, 63 [67].

Stellungnahme: Die von Rspr. und Teilen des Schrifttums vorgenommene Auslegung des Zivilrechts vermag uE nicht zu überzeugen. Das BGB enthält keine Normen über wirtschaftlich übliche Konditionen.

So sieht das BGB neben dem entgeltlichen Darlehen zu marktüblichen Zinsen mit marktüblicher Sicherung auch ein unentgeltliches oder ungesichertes Darlehen oder ein Darlehen zu einem unüblichen Zinssatz vor. Allein wirtschaftlich unübliche Darlehensbedingungen führen nicht dazu, einen ausdrücklich abgeschlossenen Darlehensvertrag zivilrechtl. in ein anderes Schuldverhältnis umzuqualifizieren. Entsprechendes gilt auch bei anderen Schuldverhältnissen (im Erg. glA P. FISCHER, FR 1998, 813 [819 f.]; KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [109]; vgl. auch LUCAS, FR 1986, 633 [636], der bei überhöhten Bezügen kein Gesellschaftsverhältnis, sondern ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ annimmt).

Lediglich in einzelnen besonders gelagerten Fällen können wirtschaftliche Kriterien auch die rechtl. Qualifikation von Verträgen bestimmen.

So kann ein Vergleich der wirtschaftlich üblichen Konditionen maßgeblich sein bei der Abgrenzung zwischen partiarischen Austauschschuldverhältnissen und einem Gesellschaftsvertrag (vgl. KNOBBE-KEUK, StuW 1986, 106 [109 f.]) oder ein Bündel von Vereinbarungen mit gewinnabhängiger Vergütung kann zivilrechtl. als Vertrag über den Abschluss einer Innengesellschaft zu qualifizieren sein (vgl. WOERNER, BB 1986, 704 [708]). Ferner können wirtschaftlich unübliche Bedingungen im Einzelfall ein Indiz dafür bilden, dass ein Vertrag ggf. nicht ernsthaft gewollt war, sondern nur zum Schein abgeschlossen wurde (vgl. hierzu Anm. 350).

Demnach dürfen Austauschverträge zwischen einander nahestehenden Personen, die (wirtschaftlich) einem Fremdvergleich nicht standhalten (vgl. § 4 Anm. 850 und § 2 Anm. 170 ff.), nicht generell in einen stillschweigend abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag umgedeutet werden. Eine stl. Behandlung als Mitunternehmerschaft kommt uE allerdings dann in Betracht, wenn die Abweichung von dem unter Fremden Üblichen ein solches Maß erreicht, dass die Zusammenarbeit der Beteiligten hierdurch entscheidend geprägt wird. Die Umstände des Einzelfalls sind zu würdigen.

Eine Mitunternehmerschaft ist in diesen Fällen dann anzunehmen, wenn die Partner des Vertrags das Unternehmen wirtschaftlich auf gemeinsame Rechnung betreiben und deshalb beide Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen. Ob zivilrechtl. eine Innengesellschaft besteht, ist strechtl. insoweit ohne Bedeutung (vgl. Anm. 336). Maßgeblich sind nur die stl. Vorschriften über die Zurechnung von Einkünften.

GLA P. FISCHER, FR 1998, 813 (820); KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 213; aA RODEWALD, GmbHR 1997, 582 [583], der eine verdeckte Mitunternehmerschaft mit der BFH-

Rspr. nur dann annimmt, wenn zivilrechtl. ein verdecktes Gesellschaftsverhältnis vorliegt, und hierfür die Feststellung eines entsprechenden Rechtsbindungswillens fordert.

Einstweilen frei.

359–361

6. Faktische Zusammenarbeit insbesondere von Ehegatten oder nicht-ehelichen Lebenspartnern als verdeckte Mitunternehmerschaft 362

Die Rechtsprechung der Zivilgerichte zum stillschweigenden Entstehen einer Ehegatten-Innengesellschaft hat sich in den letzten Jahren mehrfach geändert (vgl. etwa ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, Vor § 705 Rn. 73 ff.; BGH v. 13.7.1994 – XII ZR 1/93, NJW 1994, 2545; v. 30.6.1999 – XII ZR 230/96, NJW 1999, 2962; v. 25.6.2003 – XII ZR 161/01, NJW 2003, 2982; v. 28.9.2005 – XII ZR 189/02, NJW 2006, 1268 mwN).

Bei nichtehelichen Lebensgemeinschaften lässt der BGH nach neuester Rspr. eine rein faktische Willensübereinstimmung nicht mehr für die Anwendung gesellschaftsrechtl. Grundsätze ausreichen, sondern fordert hierfür – ebenso wie bei Ehegatten – jetzt einen zumindest schlüssig zustande gekommenen Vertrag (BGH v. 28.9.2005 – XII ZR 189/02, NJW 2006, 1268; v. 9.7.2008 – XII ZR 39/06, NJW 2008, 3282). Nach dem Ende unterschiedlicher Formen „gemeinschaftlichen Lebens und Wirtschaftens“, durch die – ohne eherecht. Ausgleichsansprüche – erhebliche Vermögenswerte geschaffen werden (zB Ehe im Güterstand der Gütertrennung; nichteheliche Lebensgemeinschaft; Zusammenwirken von Geschwistern, sonstigen Verwandten oder Freunden) können darüber hinaus anderweitige zivilrechtl. Ausgleichsansprüche bestehen, die der BGH jetzt nicht mehr auf eine analoge Anwendung gesellschaftsrechtl. Vorschriften stützt (BGH v. 9.7.2008 – XII ZR 39/06 aaO).

Steuerrechtlich haben diese zivilrechtl. Differenzierungen uE jedoch keine entscheidende Bedeutung. Für den Bereich der LuF hat der BFH zwar vielfach unter Hinweis auf die besondere Bedeutung des Grund und Bodens bei der LuF eine stillschweigend abgeschlossene Ehegatten-Innengesellschaft bejaht, wenn ein Ehegatte ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung dem anderen Ehegatten bei beiderseitiger Mitarbeit im Betrieb in nennenswertem Umfang Grund und Boden zur Verfügung gestellt hat (vgl. hierzu § 13 Anm. 154–157 und BFH v. 22.1.2004 – IV R 44/02, BStBl. II 2004, 500 sowie zur Kritik § 13 Anm. 158). Auf § 15 ist diese Rspr. uE aber nicht übertragbar.

Stellt ein Ehegatte ohne ausdrückliche vertragliche Vereinbarung lediglich WG oder seine Arbeitskraft zur Verfügung, so führt dies idR nicht zu Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko und damit zu einer Mitunternehmerschaft mit dem anderen Ehegatten. Auch ein bloßes faktisches Zusammenwirken – zB bei Grundstücksgeschäften – genügt nicht als Grundlage einer Mitunternehmerschaft (vgl. FG Ba.-Württ. v. 28.4.2005, EFG 2005, 1510, rkr.).

Mitunternehmerschaft bei gemeinsamer Geschäftsführung für gemeinsame Rechnung: In Betracht kommt eine verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten aber dann, wenn beide Ehegatten Mitunternehmerinitiative entfalten können und Mitunternehmerisiko tragen. Das ist der Fall, wenn sie zumindest teilweise im Rechtsverkehr nach außen (zB gegenüber Kunden und Lieferanten) gemeinsam als Inhaber eines Betriebs auftreten und jeder Ehegatte über das Geschäftskonto verfügen kann, auch wenn der Gewerbebetrieb nur auf den Namen eines Ehegatten angemeldet ist (vgl. BFH v. 28.1.1988 – IV R 189/84, BFH/NV 1988, 734). Der Annahme einer Mitunternehmerschaft steht der ansonsten von der Rspr. bei Verträgen zwischen Ehegatten geforderte

Nachweis klarer und eindeutiger Vereinbarungen nicht entgegen, da die allg. Grundsätze zur stl. Anerkennung von Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen bei verdeckten Gesellschaftsverträgen nicht anzuwenden sind (vgl. Anm. 341). Eine verdeckte Mitunternehmerschaft zwischen Ehegatten kann auch vorliegen, wenn der andere Ehegatte aufgrund einer Vollmacht auf eigene Rechnung Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt (vgl. BFH v. 12.7.2007 – X R 4/04, BStBl. II 2007, 885 [889]) oder wenn der andere Ehegatte zum Schein als „ArbN“ beschäftigt wird (vgl. Anm. 350). Allein der Umstand, dass ein Gewerbe im Namen eines Ehegatten betrieben wird, muss jedoch keine Mitunternehmerschaft dieses Ehegatten begründen, wenn er lediglich als sog. Strohmann für den anderen Ehegatten auftritt (BFH v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; vgl. hierzu näher Anm. 365). Auch persönliche Risiken wie die Gefahr einer Strafverfolgung oder die nur mittelbare Teilhabe am wirtschaftlichen Erfolg eines Unternehmens aufgrund einer bestehenden Lebensgemeinschaft führen nicht zu einem Mitunternehmerrisiko (BFH v. 28.10.2008 – VII R 32/07, BFH/NV 2009, 355).

Anwendung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft: Die vorstehenden Grundsätze gelten ebenfalls bei einem entsprechenden Zusammenwirken in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft.

Vgl. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 381, nach dessen Auffassung der von der früheren Zivil-Rspr. entwickelte Ausgleichsanspruch bei Auflösung einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft entsprechend §§ 730 ff. BGB stl. deshalb nicht zu einer Mitunternehmerschaft führte, weil er estrechtl. einem Anspruch auf Zugewinnausgleich gleichwertig sei.

Mitunternehmerschaft aufgrund des Eherechts: Bei der ehelichen Gütergemeinschaft kann außerdem das eheliche Güterrecht zu einer Mitunternehmerschaft führen (vgl. hierzu Anm. 404).

363–364 Einstweilen frei.

365 7. Strohmannverhältnisse

Verdeckte Mitunternehmerschaft: Strohmannverhältnisse, bei denen ein Strohmann in eigenem Namen, aber für Rechnung eines anderen ein Einzelunternehmen betreibt, führen vielfach zu einer verdeckten Mitunternehmerschaft zwischen dem Strohmann und demjenigen, auf dessen Rechnung das Unternehmen im Innenverhältnis geführt wird.

Der Vertretene ist (Mit-)Unternehmer, sofern das Unternehmen auf seine Rechnung betrieben wird und er dem Strohmann gegenüber weisungsberechtigt ist (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839). Maßgeblich ist insoweit insbes., welche Absprachen im Innenverhältnis bestehen und auch tatsächlich durchgeführt werden (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 61/02, BFH/NV 2004, 27).

Der Strohmann wird regelmäßig ebenfalls (Mit-)Unternehmer, da er gegenüber Dritten aufgrund seines Auftretens nach außen idR unbeschränkt für Schulden aus dem Betrieb des Gewerbes haftet (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; vgl. hierzu Anm. 325). Die Gewinne sind dann – ggf. im Wege der Schätzung – entsprechend der tatsächlichen Teilhabe am betrieblichen Ergebnis aufzuteilen (HEGER, jurisPR-SteuerR 6/2005 Anm. 2). Vgl. zu den erforderlichen Feststellungsverfahren BFH v. 4.4.2008 – IV R 91/06, BFH/NV 2008, 1298, Vorinstanz FG Düss. v. 6.7.2006, EFG 2006, 1423, best.

Verdecktes Einzelunternehmen: Eine abweichende Beurteilung dahingehend, das Unternehmen allein dem Vertretenen zuzurechnen, ist denkbar, wenn das Unternehmen wesentlich durch die persönliche Arbeitsleistung geprägt wird, ein nur geringer Kapitaleinsatz erforderlich ist und die Geschäftsabschlüsse kein nennenswertes wirtschaftliches Risiko bergen, zB bei einer Handelsagentur oder einer Maklertätigkeit (BFH v. 4.11.2004 – III R 21/02, BStBl. II 2005, 168; v. 17.5.2006 – VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; vgl. zum „verdeckten Alleinunternehmer“ P. FISCHER, FR 1998, 813 [821]; BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798; v. 13.10.1992 – VIII R 57/91, BFH/NV 1993, 518).

8. Besonderheiten bei der GmbH

366

Vorrang der Regeln über die verdeckte Gewinnausschüttung: Bei einer GmbH verdrängen die Regeln der vGA uE die Grundsätze zur verdeckten Mitunternehmerschaft.

► *Nach der Rechtsprechung des BFH* entsteht keine verdeckte Mitunternehmerschaft in Form einer verdeckten GmbH & atypisch Still, wenn eine GmbH gegenüber ihrem Gesellschafter oder diesem nahestehenden Personen Leistungen vornimmt, die nicht auf einem ausdrücklich vereinbarten schuldrechtl. Austauschverhältnis beruhen oder die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Der BFH qualifiziert derartige Leistungen vielmehr als vGA und erkennt eine GmbH & Still nur dann strechtl. an, wenn sie ausdrücklich vereinbart wurde und diese Vereinbarung einem Fremdvergleich standhält (BFH v. 9.12.1976 – IV R 47/72, BStBl. II 1977, 155; v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63; vgl. auch Anm. 397).

► *Teile des Schrifttums* halten eine verdeckte Mitunternehmerschaft generell für möglich, da sie die BFH-Rspr. dahingehend interpretieren, dass ein Vorrang der vGA nur bestehe, soweit sich ein Stpfl. zu seinen Gunsten auf das Vorliegen eines Gesellschaftsverhältnisses berufe (so SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 289, 355 und 847; im Erg. glA wohl BARTH, KFR F. 3, EStG § 15, 8/98, 329 [332]).

Abgrenzung zur GmbH & Co. KG: Anders als im Verhältnis zur GmbH kann nach der Rspr. allerdings im Verhältnis zur GmbH & Co. KG eine verdeckte Mitunternehmerschaft vorliegen. Insoweit kann es nicht zu einem Vorrang der Regeln über die vGA kommen, da die verdeckte Mitunternehmerschaft nicht im Verhältnis zur GmbH besteht, sondern zur KG oder zu den (übrigen) Gesellschaftern der KG, die außer der GmbH an der GmbH & Co. KG beteiligt sind (vgl. BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272 und Anm. 375).

V. Existenz eines (Gewerbe-)Betriebs

367

Der Relativsatz in Nr. 2 Satz 1 („bei der der Gesellschafter als Unternehmer [Mitunternehmer] des Betriebs anzusehen ist“) fordert seit dem StÄndG 1992 (vgl. Anm. 2) neben dem Vorhandensein einer Mitunternehmerstellung ausdrücklich auch die Existenz eines „Betriebs“. Da § 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb betrifft, wird damit gefordert, dass die PersGes. einen Gewerbebetrieb iSd. Definition des Abs. 2 oder der Sonderregelungen des Abs. 3 unterhält.

Rechtsfolge: Allein das Betreiben einer OHG oder KG führt demnach noch nicht zu Einkünften iSv. Nr. 2 Satz 1 (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [761] und Anm. 300). Vielmehr erzielen die Gesellschafter einer OHG oder KG nur dann gewerbliche Einkünfte, wenn die OHG oder KG

zumindest auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (Abs. 3 Nr. 1) oder gewerblich geprägt ist (Abs. 3 Nr. 2); s. dazu auch Anm. 1400 ff.

Ausschluss von Verlustzuweisungsgesellschaften: Durch das Erfordernis eines Gewerbebetriebs wird zugleich klargestellt, dass Gesellschaften, die ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden (insbes. Verlustzuweisungsgesellschaften), auch dann nicht in den Anwendungsbereich der Nr. 2 fallen, wenn sie sich der handelsrechtl. Rechtsformen einer OHG oder KG (zB GmbH & Co. KG) bedienen.

Im Erg. glA für VZ vor Inkrafttreten des StÄndG 1992 BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (766 f.) unter Aufgabe seiner früheren Rspr. aus dem sog. Bau-paten-Beschl. BFH v. 17.2.1972 – GrS 10/70, BStBl. II 1972, 700; s. hierzu im Einzelnen Anm. 96, 1045 und 1230 ff.

368–369 Einstweilen frei.

VI. Einzelne Mitunternehmerschaften

370 1. Die offene Handelsgesellschaft

Die Gesellschafter einer OHG sind stets Mitunternehmer, wenn ihre Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des HGB entspricht (vgl. Anm. 300 und 303). Das gilt idR auch dann, wenn ihre Rechtsstellung im Vergleich zu diesem Leitbild eingeschränkt ist.

Mitunternehmerinitiative: Nach dem Regelstatut des HGB sind die persönlich haftenden Gesellschafter sowohl zur gemeinschaftlichen Geschäftsführung als auch zur Vertretung der OHG berufen. Dabei entfalten sie auch dann Mitunternehmerinitiative, wenn ein Gesellschafter sich im Innenverhältnis Beschränkungen hinsichtlich der Ausübung dieser Vertretungsbefugnis unterworfen hat (vgl. Anm. 316).

Selbst wenn ein OHG-Gesellschafter von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossen ist, kann er idR Mitunternehmerinitiative entfalten, weil dem von der Geschäftsführung ausgeschlossenen Gesellschafter einer OHG gem. § 118 HGB vergleichbare Kontrollrechte zustehen wie dem nicht geschäftsführenden Gesellschafter einer GbR (§ 716 BGB; vgl. hierzu Anm. 314).

Mitunternehmerisiko: Die OHG ist dadurch gekennzeichnet, dass alle Gesellschafter persönlich unbeschränkt für Schulden der Gesellschaft haften (§ 105 Abs. 1 HGB). Aufgrund dieser persönlichen Haftung tragen die Gesellschafter einer OHG idR ein Mitunternehmerisiko (vgl. Anm. 325).

2. Die Kommanditgesellschaft

Schrifttum: vgl. die Schrifttumsnachweise in Anm. 300 und vor Anm. 303; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, Festschr. Reiß, Köln 2008, 413.

371 a) Mitunternehmereigenschaft des Komplementärs

Da der persönlich haftende Gesellschafter (Komplementär) einer KG nach dem Regelstatut des HGB ebenso zur Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft berufen ist wie der Gesellschafter einer OHG und in gleicher Weise wie dieser haftet, ist er idR Mitunternehmer (vgl. Anm. 370). Dies gilt selbst dann, wenn er an Gewinn oder Verlust der Gesellschaft und an den stillen Reserven nicht beteiligt ist, sondern lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung für die Geschäftsführung erhält. Allein die Übernahme der persönlichen Haftung führt

idR zu einem Mitunternehmerrisiko (vgl. Anm. 325). Falls bei einer KG allein der Komplementär Mitunternehmer ist, ist dieser stl. als Alleininhaber des Unternehmens anzusehen (sog. verdecktes Einzelunternehmen, s. BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798).

b) Mitunternehmereigenschaft des Kommanditisten

372

Ein Kommanditist ist nach stRspr. Mitunternehmer, wenn er nach dem Gesellschaftsvertrag und der tatsächlichen Durchführung zumindest eine Stellung innehat, die „nicht wesentlich hinter derjenigen zurückbleibt, die handelsrechtl. das Bild des Kommanditisten bestimmt“ (BFH v. 30.7.1975 – I R 174/73, BStBl. II 1975, 818). Er muss „wenigstens annähernd die Rechte haben, die einem Kommanditisten nach den (weitgehend dispositiven) Vorschriften des HGB zustehen“ (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480). Sind Kommanditisten nicht als Mitunternehmer zu qualifizieren, so können sie ggf. gleichwohl als typisch stille Gesellschafter anzusehen sein (vgl. Anm. 898).

Mitunternehmerinitiative kann ein Kommanditist dann entfalten, wenn seine Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechte dem als Leitbild dienenden gesetzlichen Regelstatut für einen Kommanditisten entsprechen (ausführlich hierzu Anm. 310 ff.).

Mitunternehmerrisiko trägt ein Kommanditist grds. dann, wenn er entsprechend dem Leitbild der handelsrechtl. Vorschriften am laufenden Gewinn und Verlust und im Fall seines Ausscheidens oder der Liquidation der Gesellschaft auch an den stillen Reserven beteiligt ist (s. ausführlich hierzu Anm. 321 ff., auch zur Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven). Ist er weder am laufenden Gewinn noch am Gesamtgewinn beteiligt, so ist er kein Mitunternehmer. Das ist zB der Fall, wenn ein Kommanditist nur eine Verzinsung seiner Kommanditeinlage in einer Höhe erhält, die der üblichen Darlehensverzinsung entspricht (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183; vgl. auch HG, DStR 2000, 195 [196]).

Familien-KG: Zu den Besonderheiten der FamilienPersGes. vgl. Anm. 840 ff.

Arbeitnehmer-Kommanditist: Da sich ein Arbeits- und ein Gesellschaftsverhältnis gegenseitig nicht ausschließen (zur Abgrenzung vgl. Anm. 346), kann ein ArbN gleichzeitig auch Mitunternehmer sein, zB als Kommanditist einer KG. Nach den allg. Abgrenzungskriterien ist zu prüfen, ob der ArbN Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt. Dabei stellt ein Ausschluss des Widerspruchsrechts nach § 164 HGB uE ein gewichtiges Indiz gegen das Bestehen einer Mitunternehmerinitiative dar (vgl. Anm. 312; aA BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271). Unerheblich ist demgegenüber, ob der ArbN sich seiner Stellung als Gesellschafter bewusst ist und ob er die ihm zustehenden Rechte als Gesellschafter wahrnimmt (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78 aaO; v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156; vgl. auch Anm. 316). Ist der ArbN hingegen durch besondere Bestimmungen des Arbeitsvertrags rechtl. oder faktisch auf Dauer oder befristet gehindert, die ihm nach dem Gesellschaftsverhältnis zustehenden Rechte wahrzunehmen, so liegt keine Mitunternehmerschaft vor. Ggf. kann eine Mitunternehmerinitiative auch auf Einflussmöglichkeiten beruhen, die dem Gesellschafter im Arbeitsvertrag eingeräumt sind (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE, Festschr. Reiß, 2008, 413 [414] sowie Anm. 375 und 396 f.).

3. Die GmbH & Co. KG

Schrifttum: RODEWALD, Vom Einzelunternehmen in die GmbH & Co. KG – Überlegungen im Zusammenhang mit der verdeckten Mitunternehmerschaft, GmbHR 1997, 582; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Co. KG und ungewollte Mitunternehmer, StBp. 1997, 221; VON WALLIS/SCHUMACHER, Der neue Medienerlass, DStR 2003, 1857; ZACHER, Von Mitunternehmern, Mitherstellern und anderen Kommanditisten – Zur Neufassung des Medienerlasses, DStR 2003, 1861; FUNKE-LACHOTZKI, Medienfonds im Visier der Finanzverwaltung, EStB 2004, 221; HESSELMANN/TILLMANN/MUELLER-THUNS, Handbuch der GmbH & Co. KG, 19. Aufl., Köln 2005; KESSLER/EICKE, Die Limited – Fluch oder Segen für die Steuerberatung?, DStR 2005, 2101.

373 a) Mitunternehmereigenschaft der Gesellschafter der GmbH & Co. KG

Als GmbH & Co. KG bezeichnet man idR eine KG, bei der allein eine GmbH persönlich haftende Gesellschafterin ist (vgl. zu Einzelheiten AMMON/RIES in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, 3. Aufl. 2008, § 19 Rn. 45 ff.).

Die GmbH & Co. KG ist handelsrechtl. eine Spezialform der KG. Sie wird auch strechtl. als solche behandelt und fällt damit unter Nr. 2 Satz 1 (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [757 f.]). Über die Mitunternehmereigenschaft der Kommanditisten ist nach den o.g. allg. Kriterien (Anm. 372) zu entscheiden. Die Komplementär-GmbH ist selbst dann Mitunternehmerin, wenn sie nur eine fixe Vergütung für die Übernahme des Haftungsrisikos erhält. Aufgrund der ihr als Komplementärin obliegenden Geschäftsführung und Vertretung der KG kann sie Mitunternehmerinitiative entfalten. Durch Übernahme der persönlichen Haftung trägt sie auch ohne Beteiligung an Gewinn und Verlust der KG ein Mitunternehmerisiko, da sie keinen Anspruch auf Haftungsfreistellung gegen die Kommanditisten hat (vgl. Anm. 325).

Die Limited & Co. KG wird stl. ebenso behandelt wie die GmbH & Co. KG (KESSLER/EICKE, DStR 2005, 2101 [2106]).

374 Einstweilen frei.

375 b) Verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH

Unter welchen Voraussetzungen der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der entweder nicht Kommanditist ist oder dessen Rechtsposition als Kommanditist nach den allg. Regeln grds. nicht zu einer Mitunternehmereigenschaft führt, gleichwohl Mitunternehmer der GmbH & Co. KG ist, ist str.

Der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH trägt grds. kein Mitunternehmerisiko in der GmbH & Co. KG. Dies gilt jedenfalls dann, wenn er für die Geschäftsführung eine angemessene Vergütung erhält und ansonsten lediglich schuldrechtl. Austauschverträge mit der KG abgeschlossen hat, die einem Fremdvergleich standhalten und vereinbarungsgemäß durchgeführt werden (s. Anm. 342). Auch wenn der GmbH-Geschäftsführer alleiniger oder jedenfalls beherrschender Gesellschafter der GmbH und damit – über deren Gewinnbeteiligung – mittelbar am Gewinn der KG beteiligt ist, lehnt es der BFH wegen der zivilrechtl. Selbständigkeit der GmbH als juristischer Person grds. ab, im Wege eines „Durchgriffs“ durch die GmbH ein eigenes Mitunternehmerisiko des GmbH-Geschäftsführers in Bezug auf die GmbH & Co. KG anzunehmen (vgl. BFH v. 31.1.1985 – IV R 104/82, BFH/NV 1986, 17; v. 8.7.1992 – XI R 61–62/89, BFH/NV 1993, 14; v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183 mit Anm. KEMPERMANN, FR 2000, 257).

Mitunternehmerinitiative des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH: Ob der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH durch die Geschäftsführung bei der GmbH & Co. KG Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ist noch nicht abschließend geklärt.

Verneinend wegen der Verpflichtung, die Geschäfte der KG nicht im eigenen Interesse, sondern im Interesse der Komplementär-GmbH zu führen, BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363 zu einem GmbH-Geschäftsführer, der weder Gesellschafter der GmbH noch der KG war, aber sein früheres Einzelunternehmen an die GmbH & Co. KG verpachtet und dieser Kredit gewährt hatte; glA ECKL/HESSELMANN/TILLMANN/MUELLER-THUNS, Handbuch der GmbH & Co. KG, 19. Aufl. 2005, § 8 Rn. 58.

Bejahend wegen der Einflussmöglichkeiten BFH v. 31.1.1985 – IV R 104/82, BFH/NV 1986, 17 zu zwei GmbH-Gesellschaftern, die zu je 50 % an der Komplementär-GmbH beteiligt und beide leitende Angestellte der KG waren, wobei einer gleichzeitig alleiniger GmbH-Geschäftsführer war.

Offen gelassen in BFH v. 28.1.1986 – VIII R 335/82, BStBl. II 1986, 599; v. 8.7.1992 – XI R 61/89, BFH/NV 1993, 14, wobei der BFH jeweils unter Hinweis auf BFH v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363 Zweifel am Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative äußert.

Halten allerdings Verträge, die der KG-Geschäftsführer persönlich mit der KG abgeschlossen hat, einem Fremdvergleich nicht stand oder ist der KG-Geschäftsführer gleichzeitig auch stiller Gesellschafter der KG (s. hierzu Anm. 396), so rechnet der BFH ihm die aus der Geschäftsführung resultierende Einflussmöglichkeit als eigene Mitunternehmerinitiative zu.

Verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH: Eine verdeckte Mitunternehmerschaft des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH bei der GmbH & Co. KG kommt nach der Rspr. in folgenden Fällen in Betracht:

► *Es liegt ein Rechtsmissbrauch iSv. § 42 AO vor* (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272; v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183, jeweils obiter dicta, die einen Anwendungsfall des § 42 AO verneinten und deshalb nicht näher darlegten, unter welchen Voraussetzungen ein derartiger Rechtsmissbrauch anzunehmen sein soll). UE bedarf es keines Rückgriffs auf § 42 AO (glA RODEWALD, GmbHR 1997, 582 [583 f.]).

► *Es werden unangemessen hohe Tantiemen gezahlt*, über die der überwiegende Teil des Gewinns der KG „abgesaugt“ wird. Halten die Tantiemevereinbarungen einem Fremdvergleich nicht stand, wertet der BFH dies als Indiz für den stillschweigenden Abschluss eines verdeckten Gesellschaftsvertrags, und zwar entweder in Form einer stillen Gesellschaft mit der KG oder in Form einer Innengesellschaft „mit den Gesellschaftern der KG“ (BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272). Insoweit werden schuldrechtl. Verträge mit der Komplementär-GmbH ebenso behandelt wie schuldrechtl. Verträge, die unmittelbar mit der PersGes. geschlossen werden.

Vgl. einerseits BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272: ungewöhnlich hohe Tantiemevereinbarung im Anstellungsvertrag des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH mit der GmbH und gleichzeitig Vertrag dieser GmbH mit der KG, der die KG zum Ersatz der für die Geschäftsführung entstandenen Aufwendungen der GmbH verpflichtet; glA andererseits BFH v. 21.9.1995 – IV R 65/94, BStBl. II 1996, 66 betr. einen direkt mit der KG geschlossenen Anstellungsvertrag des alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführers der Komplementär-GmbH; vgl. auch BFH v. 1.7.2003 – VIII R 2/03, BFH/NV 2003, 1567: keine Mitunternehmerschaft, wenn der Geschäftsführer lediglich seine eigene faktische Machtposition zu Lasten der Gesellschafter ausnutzt.

UE weicht der BFH mit dieser Rspr. – ohne dies offen darzulegen – von früheren Entscheidungen ab, die dazu neigten, eine verdeckte Mitunternehmerschaft abzulehnen.

BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645: kein „Durchgriff“ durch die GmbH und damit keine Mitunternehmerschaft der GmbH-Geschäftsführer bei der KG im Fall einer unangemessenen Tantiemvereinbarung; v. 28.1.1986 – VIII R 335/82, BStBl. II 1986, 599: keine Mitunternehmerschaft der beiden die Komplementär-GmbH beherrschenden Gesellschafter, obwohl diese jeweils Anspruch auf eine Tantieme in Höhe von 1/3 des Gewinns der KG hatten, ohne Prüfung, ob die Höhe der Tantieme einem Fremdvergleich standhält.

► *Sonstige Austauschverträge mit der KG halten einem Fremdvergleich nicht stand oder werden nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt.* Der BFH berücksichtigt die Einflussmöglichkeiten aus der Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH auch bei der Prüfung der Mitunternehmerinitiative, wenn sonstige von dem GmbH-Geschäftsführer persönlich abgeschlossene Austauschverträge mit der KG einem Fremdvergleich nicht standhalten oder nicht vereinbarungsgemäß durchgeführt werden.

BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183: bestehe die einzige Aufgabe der GmbH in der Geschäftsführung für die KG und sei ihr Gesellschafter aufgrund anderer Rechtsbeziehungen in außergewöhnlich hohem Maße am Gewinn der GmbH & Co. KG beteiligt, so müsse ihm die Tätigkeit als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH als „mittelbare Ausübung einer eigenen Mitunternehmerinitiative durch Zwischenschaltung der GmbH“ zugerechnet werden; s. auch BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; ferner BFH v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480, wo dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH dessen aus dieser Rechtsstellung folgende Einflussmöglichkeit sogar ohne weiteres als eigene Mitunternehmerinitiative im Rahmen eines verdeckten Gesellschaftsverhältnisses zugerechnet wurde.

Stellungnahme: Der neueren Rspr. ist uE im Wesentlichen zuzustimmen.

► *Mitunternehmerrisiko auch ohne Rückgriff auf verdeckte Innengesellschaft möglich:* Erhält der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH für seine Geschäftsführertätigkeit unangemessen hohe Tantiemen, so ist uE ein Mitunternehmerrisiko – und damit eine Mitunternehmerschaft im Verhältnis zu der GmbH & Co. KG – zu bejahen, ohne dass es der Konstruktion einer verdeckten Innengesellschaft bedarf, wie sie der BFH fordert (vgl. BFH v. 1.8.1996 – VIII R 12/94, BStBl. II 1997, 272). Sachverhalte, bei denen der Geschäftsführervertrag über die Führung der Geschäfte der KG mit der GmbH abgeschlossen wird, wobei letztere die Kosten der KG weiterberechnet, sind uE im Erg. ebenso zu behandeln wie die wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalte, bei denen ein entsprechender Geschäftsführervertrag, der einem Fremdvergleich nicht standhält, direkt mit der KG vereinbart wird (s. hierzu Anm. 358).

► *Allgemeine Abgrenzungskriterien anzuwenden:* Ob der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH Mitunternehmer der GmbH & Co. KG ist, richtet sich letztlich nach den Abgrenzungskriterien, die generell für die verdeckte Mitunternehmerschaft gelten (s. Anm. 340 ff.). Nach diesem Maßstab führt die „Gewinnabsaugung“ durch überhöhte Tantiemen des GmbH-Geschäftsführers einer GmbH & Co. KG nur dann zu einer Mitunternehmerschaft, wenn die Vereinbarungen durch das Ziel einer Gewinnabsaugung geprägt sind und sich dadurch deutlich von dem unterscheiden, was fremde Dritte vereinbart hätten (vgl. Anm. 358 und ECKL in HESSELMANN/TILLMANN/MUELLER-THUNS, Handbuch der GmbH & Co. KG, 19. Aufl. 2005, § 8 Rn. 59–61; SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1997, 221 [223]).

► *Mitunternehmerschaft aufgrund wirtschaftlichen Eigentums an den Kommanditanteilen?* Nach der Rspr. kommt ferner in Betracht, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG wirtschaftlicher Eigentümer des Kommanditanteils ist und deshalb anstelle der Kommanditistin als Mitunternehmer angesehen werden muss (so für den Fall einer jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit zum Buchwert BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223). Dieser Rspr. ist uE jedoch nicht zu folgen (s. hierzu näher Anm. 863).

c) Besonderheiten bei Film- und Fernsehfonds

376

Die allgemeinen Abgrenzungskriterien der Mitunternehmerschaft gelten ebenfalls für die meist in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG organisieren Film- und Fernsehfonds (BMF v. 23.2.2001, BStBl. I 2001, 175 Tz. 25 ff.), auch wenn die FinVerw. nunmehr für die Qualifikation des Fonds als Hersteller eines Films Mitwirkungsrechte der Gesellschafter fordert, die über die allgemeinen Kriterien der Mitunternehmerinitiative hinausgehen (BMF v. 5.8.2003, BStBl. I 2003, 406 Tz. 10; krit. hierzu VON WALLIS/SCHUMACHER, DStR 2003, 1857 [1858 f.]; ZACHER, DStR 2003, 1861 [1864 ff.]; FUNKE-LACHOTZKI, EStB 2004, 221 [222]).

Einstweilen frei.

377

4. Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

Schrifttum: KATTERBE, Die BGB-Gesellschaft im Steuerrecht, 2. Aufl. Köln 1999.

a) Gesellschaft bürgerlichen Rechts als Grundform aller Personengesellschaften

378

Die GbR iSv. §§ 705 ff. BGB ist die Grundform aller PersGes. Immer dann, wenn eine Gesellschaft besteht, die nicht spezialgesetzlich in anderer Weise geregelt ist, handelt es sich um eine GbR. Diese kann sowohl als Außengesellschaft als auch als Innengesellschaft, die im Rechtsverkehr nicht nach außen in Erscheinung tritt, Grundlage einer Mitunternehmerschaft sein.

b) Außengesellschaften

379

Tritt die Gesellschaft nach außen in Erscheinung, so liegt eine sog. Außengesellschaft vor. Wegen des Vorrangs der spezialgesetzlichen Regelungen handelt es sich nur dann um eine GbR, wenn die Voraussetzungen der spezialgesetzlich geregelten Personenhandelsgesellschaften (insbes. OHG, KG) nicht erfüllt sind.

Beispiele: Zusammenschluss von Kleingewerbetreibenden, deren Tätigkeit nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Gewerbebetrieb nicht erfordert, und bei dem auch kein freiwilliger Eintrag als OHG in das Handelsregister vorliegt (§ 105 Abs. 2 iVm. § 1 Abs. 2 HGB); Umwandlung einer OHG in eine GbR nach Beendigung der aktiven Tätigkeit und gewerbliche Verpachtung des bisherigen Anlagevermögens in der Rechtsform einer Betriebsverpachtung im Ganzen oder eines ruhenden Gewerbebetriebs (vgl. BFH v. 21.3.2002 – IV R 1/01, BStBl. II 2002, 519).

Behandlung von Kapitalgesellschaften im Gründungsstadium: Schließen sich mehrere Gesellschafter mit dem Ziel zusammen, eine KapGes. zu gründen, so ist dieser Zusammenschluss grds. solange als GbR zu beurteilen, wie die Voraussetzungen für die Gründung einer KapGes. noch nicht vorliegen. Werden die Gesellschafter (ausnahmsweise) schon im Stadium der sog. Vorgründungsgesellschaft, die bis zum Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags der KapGes. besteht, gewerblich tätig, so handeln sie als Gesellschafter einer GbR oder OHG und sind deshalb als Mitunternehmer zu besteuern (vgl. § 1 KStG

Anm. 69). Ebenso kann eine Mitunternehmerschaft vorliegen, wenn nach dem formwirksamen Abschluss des Gesellschaftsvertrags keine Eintragung im Handelsregister erfolgt (vgl. § 1 KStG Anm. 69) oder wenn eine GmbH erst mit erheblicher zeitlicher Verzögerung nach Änderung ihres Geschäftsgegenstands eingetragen wird (FG Brandenb. v. 8.6.2006, EFG 2007, 32, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 88/06).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerrisiko: Nach dem gesetzlichen Regelstatut sind alle Gesellschafter einer GbR, die als Außengesellschaft im Rechtsverkehr in Erscheinung tritt, zur gemeinsamen Geschäftsführung und Vertretung berufen (§§ 709, 714 BGB). Alle Gesellschafter haften persönlich in unbeschränkter Höhe (BGH v. 27.9.1999 – II ZR 371/98, DSStR 1999, 1704; v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, DSStR 2001, 310). Sie sind am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven beteiligt (§§ 722, 735, 738 BGB).

► *Entspricht die Rechtsstellung eines Gesellschafters diesem Regelstatut*, so ist er Mitunternehmer, weil er aufgrund der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis Mitunternehmerinitiative entfalten kann und wegen der persönlichen Haftung, der Gewinn- und Verlustbeteiligung sowie der Beteiligung an den stillen Reserven auch ein Mitunternehmerrisiko trägt.

► *Entspricht die Rechtsstellung eines Gesellschafters nicht diesem Regelstatut*, so kann der von der Geschäftsführung und Vertretung ausgeschlossene Gesellschafter nach stRspr. dann eine hinreichende Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er das für diesen Fall in § 716 BGB vorgesehene Kontrollrecht ausüben kann (vgl. dazu Anm. 314). Ein Mitunternehmerrisiko kann sich insbes. aufgrund einer Beteiligung an den stillen Reserven (vgl. Anm. 324) und – ggf. auch ohne Beteiligung an stillen Reserven – aufgrund der persönlichen Haftung des Gesellschafters ergeben (vgl. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 74/03, BStBl. II 2006, 595 und Anm. 325).

380 c) Innengesellschaften

Bei einer Innengesellschaft werden die Geschäfte nach außen im Namen des tätigen Gesellschafters abgeschlossen, der lediglich intern für Rechnung aller Gesellschafter handelt (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 31/01, BStBl. II 2002, 464).

Abgrenzung zur stillen Gesellschaft: Auch die stille Gesellschaft ist eine Innengesellschaft. Da die Vorschriften über die stille Gesellschaft (§ 230 ff. HGB) als Spezialregelungen Vorrang haben, ist eine Innengesellschaft nur dann eine GbR, wenn es sich bei ihr nicht um eine stille Gesellschaft handelt. Diese Voraussetzungen liegen zB in folgenden Fällen vor:

► *Beteiligung nur an einzelnen Geschäften:* Leistet der Gesellschafter zwar eine Vermögenseinlage, ist er aber nur an einzelnen Geschäften beteiligt, so liegt keine stille Gesellschaft vor, da diese eine umfassendere Beteiligung am Handelsgewerbe des Kaufmanns erfordert. Es besteht stattdessen eine sog. Gelegenheitsgesellschaft, die nach der Rspr. des BFH nach den Vorschriften über die GbR zu behandeln ist (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355; aA BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 8.3 mwN: entsprechende Anwendung der §§ 230 ff. HGB).

Beispiele: Beteiligung an den Kosten für das „Herausbringen“ oder die Produktion eines Films (BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; v. 4.8.1988 – IV R 60/86, BFH/NV 1990, 19), Beteiligung an den Risiken und Gewinnen einer Lizenz (BFH v. 28.10.1981 – I R 25/79, BStBl. II 1982, 186), Beteiligung an der Errichtung und Vermarktung von Ferienwohnungen (BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355), Beteiligung an Gewinnen aus Bergbauberechtigungen (BFH v. 18.1.2006 – IX R 20/05, BFH/NV 2006, 1079).

► *Metagesellschaften*: Eine Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR liegt auch vor, wenn mehrere Unternehmer nach außen in eigenem Namen nachhaltig Umsatzgeschäfte über Waren oder Wertpapiere abschließen und der Gewinn im Innenverhältnis verteilt wird (sog. Metagesellschaft, vgl. etwa ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, Vor § 705 Rn. 72; BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01, FR 2003, 842). Mitunternehmerinitiative entfalten die Gesellschafter in diesen Fällen dadurch, dass sie die An- und Verkaufsentscheidungen gemeinsam treffen. Durch Teilung des Gewinns oder Verlusts tragen sie auch ein Mitunternehmerisiko (BFH v. 18.12.2002 – I R 92/01 aaO). Auf eine Beteiligung an stillen Reserven kommt es dabei dann nicht an, wenn sich die Zusammenarbeit auf Rechtsgeschäfte bezieht, bei denen sich keine stillen Reserven bilden können.

Von einer Metagesellschaft spricht man ferner, wenn nur einer der Gesellschafter nach außen ein Handelsgewerbe betreibt und ein anderer Gesellschafter sich lediglich mit einer Kapitaleinlage an einer unbestimmten Anzahl von Umsatzgeschäften beteiligt. In diesem Fall handelt es sich ebenfalls nicht um eine stille Gesellschaft, da für eine stille Gesellschaft eine Beteiligung nur an einzelnen Umsätzen nicht genügt (vgl. Anm. 391). Strechtl. ist aber nach den gleichen Kriterien, wie sie bei der Abgrenzung der typisch von der atypisch stillen Beteiligung gelten, zu entscheiden, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt (vgl. FG Ba.-Württ. v. 20.5.1992, EFG 1993, 225, rkr., und zu den maßgeblichen Abgrenzungskriterien Anm. 393 f.).

► *Produktionsbetrieb durch nur einen Gesellschafter*: Eine Innengesellschaft in Form einer GbR existiert auch dann, wenn mehrere Unternehmer auf gemeinsame Rechnung eine Produktionsanlage errichten und betreiben, die nach außen nur von einem der Unternehmer im eigenen Namen geführt wird (vgl. BFH v. 6.5.1986 – VIII R 300/82, BStBl. II 1986, 891).

► *Verdeckte Mitunternehmerschaft*: Eine Innengesellschaft in der Rechtsform einer GbR liegt vielfach auch vor bei sog. verdeckten Mitunternehmerschaften, bei denen ein Gewerbe, das nach außen nur von einer Person betrieben wird, im Innenverhältnis für Rechnung und Gefahr mehrerer Personen betrieben wird (vgl. Anm. 340 ff.).

Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko: Da eine Innengesellschaft in der Rechtsform der GbR weitgehend einer stillen Gesellschaft vergleichbar ist, liegt eine Mitunternehmerschaft unter den gleichen Voraussetzungen wie bei einer atypisch stillen Gesellschaft vor (vgl. hierzu Anm. 393 f. und BFH v. 16.12.2003 – VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080, wo deshalb die Abgrenzung zwischen GbR und stiller Gesellschaft offengelassen wurde).

d) Betrieb eines Gewerbes durch die Gesellschaft bürgerlichen Rechts

381

Der Gesellschafter einer GbR erzielt nur dann Einkünfte iSv. Nr. 2, wenn die GbR ein Gewerbe iSd. Abs. 2 betreibt oder nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägt ist (vgl. auch BFH v. 26.5.1993 – X R 108/91, BStBl. II 1994, 96, wonach sich dies bei der Innengesellschaft nach der Qualifikation der für gemeinsame Rechnung ausgeübten Betätigung richtet).

Die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht kann bei der GbR dann fehlen, wenn diese nicht auf die gemeinschaftliche Erzielung von Einnahmen ausgerichtet ist, sondern ihren Gesellschaftern lediglich durch gemeinsame Übernahme von Aufwendungen wirtschaftliche Vorteile vermitteln soll. Dies ist ggf. bei Büro-, Labor-, Werbegemeinschaften oder gemeinsamen Forschungseinrichtungen

der Fall, auch wenn diese nach außen einheitlich auftreten (vgl. BFH v. 28.10.1999 – III R 42/97, BFH/NV 2000, 747; v. 30.9.2003 – III R 5/00, BStBl. II 2003, 947; v. 14.4.2005 – XI R 82/03, BStBl. II 2005, 72).

Die Nachhaltigkeit der Betätigung liegt bei der GbR dann nicht vor, wenn diese nur ein einzelnes Gelegenheitsgeschäft vornehmen soll (zur Abgrenzung BFH v. 19.2.1981 – IV R 152/76, BStBl. II 1981, 602; v. 26.5.1993 – X R 108/91, BStBl. II 1994, 96 und Anm. 1040).

► *Arbeitsgemeinschaften* von verschiedenen Unternehmern existieren insbes. im Baugewerbe. Sie handeln regelmäßig in der Rechtsform der GbR und sind aufgrund der Vielzahl der mit der Bautätigkeit zusammenhängenden Einzelhandlungen üblicherweise nachhaltig tätig (vgl. BFH v. 23.2.1961 – IV 313/59 U, BStBl. III 1961, 194). Das gilt auch dann, wenn der Zweck der Arbeitsgemeinschaft in der Erfüllung eines einzelnen Werkvertrags oder Werklieferungsvertrags besteht (BFH v. 2.12.1992 – I R 165/90, BStBl. II 1993, 577; v. 13.10.1998 – VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463). Eine einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung ist nach § 180 Abs. 4 AO in diesen Fällen allerdings nicht durchzuführen. Zudem erfolgt gem. § 2a GewStG eine Sonderbehandlung für Zwecke der GewSt.

► *Andere Konsortien* als Gelegenheitsgesellschaften mit wirtschaftlichem, auf die Durchführung eines oder mehrerer Einzelgeschäfte beschränktem Zweck, wie sie zB bei Emissions-, Kredit- oder Finanzierungszusammenschlüssen von Banken bestehen (vgl. hierzu ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, Vor § 705 Rn. 51 ff.), sind dagegen oftmals mangels Nachhaltigkeit keine Mitunternehmerschaften.

► *Gewerbebetrieb infolge Beteiligung Berufsfremder an einer freiberuflichen Sozietät*: Eine gewerbliche Mitunternehmerschaft liegt außerdem vor, wenn sich ein Freiberufler mit einer Person, die nicht die Voraussetzungen für die Ausübung eines freien Berufs erfüllt, zu einer Sozietät in der Rechtsform der GbR zusammenschließt. Da eine PersGes. nur dann freiberuflich tätig ist, wenn alle Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen einer freiberuflichen Tätigkeit erfüllen, ist die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt als gewerblich anzusehen, wenn eine berufsfremde Person oder eine KapGes. Mitunternehmer ist (BFH v. 9.10.1986 – IV R 235/84, BStBl. II 1987, 124; v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241; v. 3.12.2003 – IV B 192/03, BStBl. II 2004, 303; v. 8.4.2008 – VIII R 73/05, BStBl. II 2008, 681; v. 28.10.2008 – VIII R 69/06, DSStR 2009, 417; hierzu näher § 18 Anm. 445). Besteht eine GbR dagegen aus Angehörigen verschiedener freier Berufe, die nur auf ihrem jeweiligen Fachgebiet tätig sind, so steht allein die interdisziplinäre Zusammenarbeit einer Qualifikation der Tätigkeit als freiberuflich nicht entgegen (BFH v. 23.11.2000 – IV R 48/99, BStBl. II 2001, 241).

382–390 Einstweilen frei.

5. Die atypisch stille Gesellschaft

Schrifttum: PAULICK, Die Einmann-GmbH Stille Gesellschaft im Steuerrecht, GmbHR 1982, 237; COSTEDE, Steuerrechtsfragen der GmbH & Still, StuW 1983, 308; BIBER, Kapitalersetzende „typische“ stille Beteiligung eines Gesellschafters an seiner unterkapitalisierten GmbH – Qualifizierung als Mitunternehmerschaft?, DSStR 1984, 424; JAKOB, Die Mitunternehmerschaft in der Form der sogenannten atypisch stillen Gesellschaft, BB 1986, 1615; SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, Köln 1987; SCHULZE ZUR WIESCHE, Ist die typische GmbH & Still tot?, GmbHR 1991, 533; BLAUROCK, Die GmbH & Still im Steuerrecht, BB 1992, 1969; SCHWEDHELM, Ist der stille Gesellschafter als Geschäftsführer der GmbH & Still Mitunternehmer?, GmbHR 1994, 445; WEBER, Die

Bedeutung der Geschäftsführer-Tätigkeit für die Annahme einer atypischen GmbH & Still, GmbHR 1994, 144; TROOST, Die steuerliche Abgrenzung zwischen typischen und atypischen stillen Gesellschaften, Lohmar 1997; GSCHWENDTNER, Die atypisch stille Gesellschaft als beschränkt rechtsfähiges Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht, DStZ 1998, 335; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & atypisch Still, GmbHR 1999, 902; FICHELTMANN, GmbH & Still im Steuerrecht, 5. Aufl. Heidelberg 2000; HORN, Abgrenzung des stillen Gesellschafters von der Stellung des atypisch stillen Gesellschafters, insbesondere aufgrund der Ausweitung der Informations- und Kontrollrechte gem. § 716 BGB, GmbHR 2000, 171; WEILBACH/WEILBACH, Die Mitunternehmerschaft im Lichte der neuen Rechtsprechung des BFH, StB 2000, 176; SCHULZE-OSTERLOH, Der atypische stille Gesellschafter ist der typische stille Gesellschafter!, Festschr. Kruse, Köln 2001, 377; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl., Köln 2003; LIEBER/STIFTER, Die atypisch stille Gesellschaft als Alternative zur Ausgliederung, FR 2003, 831; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Still, 4. Aufl. München 2003; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligungen im GmbH-Konzern, FR 2004, 78; SUCHANEK/HAGEDORN, Steuerpraxisfragen der GmbH & atypisch Still, FR 2004, 1149; BOLK, Einkünfte des an einer GmbH still beteiligten Gesellschafters, Festschr. Reiß, Köln 2008, 449; RITZER-ANGERER, Katalogisierung der Typen der stillen Gesellschaft, StuB 2008, 786; SCHOOR, Die GmbH & Still im Steuerrecht, LSW Gr. 14, 295; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die GmbH & Still unter Berücksichtigung des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 ab 2009, GmbHR 2008, 1140.

Verwaltungsanweisung: OFD Erfurt v. 23.10.2003 (Steuerliche Behandlung der typisch und atypisch stillen Gesellschaft), FR 2003, 1299.

a) Handelsrechtliche Grundlagen der stillen Gesellschaft

391

Die stille Gesellschaft ist eine Innengesellschaft, die voraussetzt, dass sich der Stille mit einer Vermögenseinlage am Handelsgewerbe eines Kaufmanns beteiligt (§ 230 Abs. 1 HGB). Auch wenn mehrere Gesellschafter zivilrechtl. jeweils einzeln als stille Gesellschafter an einem Unternehmen beteiligt sind, ist stl. ggf. eine gemeinschaftliche Feststellung der Einkünfte aller Gesellschafter geboten (BFH v. 5.7.2002 – IV B 42/02, BFH/NV 2002, 1447; FG Hamb. v. 23.8.2004, EFG 2005, 437 und 447, rkr.).

Begriff der Vermögenseinlage: Das HGB geht als Regelfall von einer Kapitalbeteiligung des Stillen aus. Nach der bisherigen Rspr. von BGH und BFH sowie der hM im handelsrechtl. Schrifttum kann eine stille Gesellschaft aber auch durch Erbringung anderer Beiträge begründet werden, zB durch Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassung von Grundstücken oder sonstigem Anlagevermögen.

Vgl. BFH v. 5.8.1965 – IV 138/65 U, BStBl. III 1965, 560; v. 22.10.1987 – IV R 17/84, BStBl. II 1988, 62; v. 22.10.1987 – IV R 303/84, BFH/NV 1988, 700; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; vgl. zur Gegenauffassung, die eine Einlage mit übertragbaren Gegenständen verlangt, VON GERKAN/MOCK in RÖHRICHT/GRAF VON WESTPHALEN, HGB, 3. Aufl. 2008, § 230 Rn. 32; nunmehr zweifelnd BFH v. 10.7.2001 – VIII R 45/98, BStBl. II 2002, 339. Vgl. ferner BFH v. 16.12.2003 – VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080, wo die Frage, ob die Hingabe eines Darlehns oder die Übernahme einer Bürgschaft als Einlage iSd. § 230 HGB anzusehen ist, offen gelassen wurde.

Gewinnbeteiligung: Gem. § 231 Abs. 2 HGB muss der stille Gesellschafter am Gewinn des Handelsgewerbes beteiligt sein.

Eine stille Beteiligung kann auf einen Teil des Handelsgewerbes beschränkt sein, zB auf die Geschäfte einer einzelnen Niederlassung oder auf einzelne Geschäftszweige. Keine stille Gesellschaft wird dagegen durch die Beteiligung an einzelnen Geschäften begründet (vgl. BLAUROCK aaO Rn. 5.33; BFH v. 13.5.1998 – VIII R 81/96, BFH/NV 1999, 355). Statt dessen sind derartige Gelegenheitsgesellschaften als GbR zu qualifizieren (vgl. Anm. 380).

Vgl. im Übrigen zu den zivilrechtl. Voraussetzungen der stillen Gesellschaft und zur Abgrenzung von anderen Rechtsverhältnissen § 20 Anm. 480 ff.

Der stille Gesellschafter tritt nicht nach außen in Erscheinung. Das Geschäft wird nach außen allein von dem Mitgesellschafter geführt, der Inhaber des Handelsgeschäfts ist (§ 230 Abs. 2 HGB). Diesem obliegt die Geschäftsführung. Er handelt in eigenem Namen für gemeinschaftliche Rechnung und trifft allein alle geschäftlichen Entscheidungen (BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 12.5 f.).

Steuerrechtliche Behandlung: Ein stiller Gesellschafter, dessen Rechtsstellung dem gesetzlichen Leitbild des HGB entspricht (typisch stiller Gesellschafter) ist nicht Mitunternehmer. Vielmehr erzielt er Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 4.

392 b) Begriff der atypisch stillen Gesellschaft

Von einer atypisch stillen Gesellschaft spricht man dann, wenn die Rechtsstellung des stillen Gesellschafters stärker ist als nach dem gesetzlichen Leitbild des HGB vorgesehen. Während handelsrechtl. auch atypische Ausgestaltungen der stillen Gesellschaft möglich sind, die nicht die Voraussetzungen der Mitunternehmerschaft erfüllen (vgl. etwa BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 1.29 ff.; RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 [787]; FG Hamb. v. 23.8.2004, EFG 2005, 437 und 447, rkr.), ist der Begriff der atypisch stillen Gesellschaft im Steuerrecht dann gebräuchlich, wenn die Gesellschafter als Mitunternehmer zu qualifizieren sind (vgl. BLAUROCK aaO Rn. 20.47 ff.; RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 [790]). Hier wird die letztgenannte, strechtl. geprägte Begrifflichkeit zugrunde gelegt.

Voraussetzung der atypisch stillen Gesellschaft ist grds., dass der stille Gesellschafter entgegen § 235 HGB an den stillen Reserven und am Firmenwert des Unternehmens beteiligt ist. Ist dies nicht der Fall, so liegt gleichwohl eine atypisch stille Gesellschaft vor, wenn die fehlende Beteiligung im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung durch eine besonders ausgeprägte Einflussmöglichkeit des stillen Gesellschafters kompensiert wird (vgl. Anm. 394). Maßgeblich ist nicht die Bezeichnung der Vertragspartner, sondern die zutreffende stl. Qualifikation der von den Gesellschaftern getroffenen Vereinbarungen über die Mitwirkungsrechte des Stillen und dessen unternehmerisches Risiko (BFH v. 18.2.1993 – IV R 132/91, BFH/NV 1993, 647; v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601).

393 c) Mitunternehmerinitiative des atypisch stillen Gesellschafters

Bislang noch nicht abschließend geklärt ist die Frage, unter welchen Voraussetzungen ein stiller Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann.

Vorgaben des HGB: Nach dem gesetzlichen Regelstatut des HGB hat der stille Gesellschafter – ohne Einfluss auf unternehmerische Entscheidungen – lediglich das Recht, den Jahresabschluss zu kontrollieren (§ 233 Abs. 1 HGB). Seine Rechtsstellung ist dadurch deutlich schwächer als diejenige eines Kommanditisten (vgl. hierzu Anm. 310). Da die Regeln der §§ 230 ff. HGB aber weitgehend vertraglich abbedungen werden können, können dem stillen Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag zusätzliche Rechte eingeräumt werden (vgl. etwa BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 10.17 ff. und 12.88 ff.), die uE letztlich eine Mitunternehmerinitiative begründen. Dies gilt insbes. für die Einräumung von Geschäftsführungsbefugnissen oder Widerspruchsrechten, die den gesetzlichen Rechten eines Kommanditisten nach § 164 HGB entsprechen (K. SCHMIDT in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2007, § 230 Rn. 77).

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine schwach ausgeprägte Mitunternehmerinitiative durch ein stark ausgeprägtes Mitunternehmerisiko kompensiert werden und umgekehrt (vgl. Anm. 304). Diese Wechselwirkung ist auch für den stillen Gesellschafter von Bedeutung. Ist er am Gewinn und Verlust, an den stillen Reserven und am Geschäftswert beteiligt, so ist der Stille nach der Rspr. aufgrund dieser starken Ausprägung des Mitunternehmerisikos idR auch dann Mitunternehmer, wenn er nur annähernd die Einsichts- und Kontrollrechte hat, die einem stillen Gesellschafter nach dem Regelstatut des HGB zustehen (so BFH v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906). Eine nähere Begründung für die Auffassung, diese Rechte genügen bei einem stark ausgeprägten Mitunternehmerisiko als Mindestanforderungen für eine Mitunternehmerinitiative, findet sich in der Rspr. jedoch nicht.

Vgl. BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720: dem stillen Gesellschafter stehen nach dem Regelstatut des HGB keine weiteren Mitwirkungs- und Kontrollrechte zu; v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 und v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137: die Kontrollrechte des stillen Gesellschafters nach § 233 HGB entsprechen denjenigen des Kommanditisten nach § 166 HGB; v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311: bei einer Innengesellschaft tritt das Merkmal der Unternehmerinitiative regelmäßig in den Hintergrund.

Im Schrifttum reichen die Auffassungen von einer generellen Zustimmung zur Rspr.

vgl. etwa BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 317; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 343; KSM/DÖTSCH, § 20 Rn. F 42

über eine generelle Ablehnung des Merkmals der Mitunternehmerinitiative (vgl. hierzu Anm. 304) oder jedenfalls eine Ablehnung dieses Merkmals für die atypisch stille Gesellschaft

so JAKOB, BB 1986, 1615 (1618 f.): da der stille Gesellschafter nach dem gesetzlichen Regelstatut nicht an unternehmerischen Entscheidungen beteiligt ist, ist auf die Mitunternehmerinitiative als eigenständiges Abgrenzungskriterium der atypisch stillen Gesellschaft zu verzichten

bis hin zur Forderung nach einer stärker ausgeprägten Mitunternehmerinitiative für den atypisch stillen Gesellschafter.

So FREUNDLIEB, DB 1985, 2326 (2328); TROOST, Die steuerliche Abgrenzung zwischen typischen und atypischen stillen Gesellschaften, 1997, 194 ff.; WEILBACH/WEILBACH, StB 2000, 176 (178); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 141; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 147 f.; SCHULZE-OSTERLOH in Festschr. Kruse, 2001, 377 (391 f.): ein stiller Gesellschafter, dessen Kontrollrechte nur dem Regelstatut des HGB entsprechen, kann keine Mitunternehmerinitiative entfalten; ebenso RITZER-ANGERER, StuB 2008, 786 [791].

Die Vertreter der letzteren Auffassung berufen sich dabei auf das Leitbild der Gesellschafter einer OHG oder einer KG, die Nr. 2 Satz 1 als typische Mitunternehmer nenne.

Stellungnahme: Der Rspr. ist darin zuzustimmen, dass eine Mitunternehmerschaft sowohl Mitunternehmerinitiative als auch Mitunternehmerisiko erfordert (vgl. bereits Anm. 305). UE kann ein stiller Gesellschafter aber nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn ihm Mitwirkungsrechte eingeräumt sind, die über das gesetzliche Kontrollrecht nach § 233 HGB hinausgehen, zB wenn ihm vertraglich ein Widerspruchsrecht bei außergewöhnlichen Geschäften entsprechend § 164 HGB gewährt wird oder er persönlich ein Kontrollrecht nach Maßgabe des § 716 BGB ausüben kann (vgl. hierzu Anm. 314). Diese (Min-

dest-)Anforderungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative ergeben sich aus dem gesetzlichen Regelstatut des HGB für Kommanditisten, das nach Nr. 2 Satz 1 das Leitbild des Mitunternehmers prägt (vgl. Anm. 310). UE entfaltet ein Kommanditist, der lediglich ein Kontrollrecht nach § 166 HGB ausüben kann, das dem gesetzlichen Kontrollrecht des stillen Gesellschafters gem. § 233 HGB entspricht, keine Mitunternehmerinitiative (s. Anm. 313).

Weitere Mitwirkungsrechte, die eine Mitunternehmerinitiative des stillen Gesellschafters begründen können, sind zB der jederzeitige vollständige Überblick über die Unternehmensführung (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311), die Teilnahme des Stillen an unternehmerischen Entscheidungen (BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388) oder die Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafters (BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286).

Vgl. zu Sachverhalten, in denen dem stillen Gesellschafter vertraglich Mitwirkungsrechte eingeräumt waren, die über das Regelstatut des HGB hinausgingen, zB BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; jederzeitiger vollständiger Überblick über die Unternehmensführung aufgrund der im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Buchführungsarbeiten; v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388; Teilnahme des Stillen an unternehmerischen Entscheidungen mit Entscheidungsbefugnis bei Meinungsverschiedenheiten; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286; Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafters; v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555; Informations- und Kontrollrechte wie diejenigen eines BGB-Gesellschafters gem. § 716 BGB; v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36; Informations- und Kontrollrechte entsprechend § 716 BGB und Zustimmungsvorbehalt bei außergewöhnlichen Geschäften entsprechend § 164 HGB.

394 d) Mitunternehmerisiko des atypisch stillen Gesellschafters

Ein stiller Gesellschafter trägt grds. nur dann ein Mitunternehmerisiko, wenn seine schuldrechtl. Beteiligung am Erfolg des Unternehmens über die Rechtsstellung hinausgeht, die das Regelstatut des HGB dem stillen Gesellschafter einräumt. Grds. müssen dem stillen Gesellschafter schuldrechtl. diejenigen Vermögensrechte eingeräumt sein, die ein Kommanditist erlangen muss, um als Mitunternehmer angesehen zu werden (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311; s. dazu ausführlich Anm. 321 ff.).

Verlustbeteiligung: Ist der Stille entgegen § 232 HGB nicht am Verlust des Unternehmens beteiligt, so ist sein (potentielles) Unternehmerrisiko hierdurch erheblich vermindert. Dies spricht im Rahmen der durchzuführenden Gesamtabwägung gegen eine Mitunternehmerschaft, es sei denn, die mangelnde Beteiligung am Verlust wird durch eine stärker ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906); Letzteres setzt einen erheblichen Entscheidungsspielraum des Stillen voraus (BFH v. 7.11.2006 – VIII R 5/04 aaO). Ist die Beteiligung des Stillen am Verlust – entsprechend der gesetzlichen Regel (§ 232 Abs. 2 HGB) – auf die Höhe seiner Einlage begrenzt, so steht dies seiner Mitunternehmerschaft nicht entgegen (BFH v. 22.8.2002 – IV R 6/01, BFH/NV 2003, 36).

Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert: Voraussetzung für das Mitunternehmerisiko eines (atypisch) stillen Gesellschafters ist grds., dass er bei Beendigung der Gesellschaft einen Anspruch auf Beteiligung am tatsächlichen Zuwachs des Gesellschaftsvermögens unter Einschluss der stillen

Reserven und eines – nach verkehrsüblichen Methoden berechneten – Geschäftswerts hat (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388; v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700; v. 31.8.1999 – VIII R 21/98, BFH/NV 2000, 555; v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601). Allein eine hohe Kapitaleinlage und Ergebnisbeteiligung des Stillen ohne Beteiligung an den stillen Reserven führt dagegen grds. nicht zur Qualifikation als Mitunternehmer (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01 aaO).

► *Ermittlung der stillen Reserven und des Geschäftswerts:* Die Wertsteigerung des Gesellschaftsvermögens einschließlich des Geschäftswerts muss nach Methoden ermittelt werden, die bei der Bewertung von Unternehmen zwischen fremden Dritten üblich sind. Wird statt dessen eine Globalabfindung vereinbart, die eine anteilige Beteiligung des Stillen am tatsächlichen Wertzuwachs des Unternehmens nicht sicherstellt, spricht dies gegen eine Mitunternehmerschaft des stillen Gesellschafters (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 27.5.1993 – IV R 1/92, BStBl. II 1994, 700; insofern zweifelnd KSM/DÖTSCH, § 20 Rn. F 43). Gleiches gilt, wenn der Stille nur an den stillen Reserven aus dem nach der Gründung der stillen Gesellschaft gebildeten BV und am Geschäftswert beteiligt wird (BFH v. 3.3.1998 – VIII B 62/97, insoweit nv.).

► *Vorzeitiges Ausscheiden aus der Gesellschaft:* Ebenso wie beim Kommanditisten kann die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven und am Geschäftswert für den Fall seines vorzeitigen Ausscheidens aus der Gesellschaft eingeschränkt oder ausgeschlossen werden, ohne dass dies einer Mitunternehmerschaft entgegensteht (vgl. Anm. 324 und 876).

► *Verpachtung des Geschäftswerts durch den stillen Gesellschafter:* Der stille Gesellschafter ist auch dann am Geschäftswert beteiligt, wenn er diesen selbst an den Mitgesellschafter verpachtet hat und das Pachtverhältnis bei Auflösung der stillen Gesellschaft endet (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 364/83, BStBl. II 1986, 311).

► *Entstehung stiller Reserven nicht zu erwarten:* Besteht sowohl objektiv nach der Art des Unternehmens als auch nach den subjektiven Vorstellungen der Vertragspartner nur eine theoretische, lediglich durch außergewöhnliche Glücksfälle realisierbare Möglichkeit der Bildung stiller Reserven, so hat eine Vereinbarung über die Beteiligung an den stillen Reserven ausnahmsweise keine Bedeutung für die Abgrenzung der typisch stillen Gesellschaft von der atypisch stillen Gesellschaft (vgl. hierzu Anm. 324).

Atypisch stille Gesellschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven: Ob eine atypisch stille Gesellschaft – und damit eine Mitunternehmerschaft – ausnahmsweise auch ohne Beteiligung an den stillen Reserven vorliegen kann ist str.

► *Der BFH* bejaht dies unter der Voraussetzung, dass der stille Gesellschafter über eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative verfügt.

BFH v. 28.1.1982 – IV R 197/79, BStBl. II 1982, 389; v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217: stiller Gesellschafter als alleiniger Geschäftsführer des Unternehmens; v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337; v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; v. 16.12.1997 – VIII R 32/90, BStBl. II 1998, 480; v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286: Weisungsbefugnis des stillen Gesellschafters; v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601; v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; v. 16.12.2003 – VIII R 6/93, BFH/NV 2004, 1080; v. 7.11.2006 – VIII R 5/04, BFH/NV 2007, 906: selbständige Wahrnehmung von Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen auch ein Einfluss auf grundsätzliche Fragen der Geschäftsleitung verbunden ist.

Sie kommt auch in Betracht, wenn eine gemeinschaftliche Geschäftsführungsbefugnis vereinbart wird; unerheblich ist dagegen das wirtschaftliche Gewicht der vom stillen Gesellschafter zu erbringenden gesellschaftsrechtl. Dienstleistungen (BFH v. 16.12.2003 – VIII R 6/93 aaO). An einer besonders starken Mitunternehmerinitiative fehlt es auch, wenn die Geschäftsführer ihre Tätigkeit lediglich faktisch mit dem Stillen abstimmen (BFH v. 9.12.2002 – VIII R 20/01 aaO).

► *Im Schrifttum* findet die Rspr. zT Zustimmung

so SCHMIDT/WACKER XXVII, § 15 Rn. 344; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 317; vgl. auch HORN, GmbHR 2000, 711 (713), der eine atypisch stille Gesellschaft ohne Beteiligung an den stillen Reserven nur dann bejaht, wenn der stille Gesellschafter entweder Geschäftsführungsbefugnisse oder eine unbeschränkte Weisungsbefugnis in Bezug auf alle unternehmerischen Entscheidungen hat,

während andere dagegen einwenden, es fehle an der Vergleichbarkeit der Rechtsstellung des stillen Gesellschafter mit derjenigen eines Kommanditisten, wenn der stille Gesellschafter nicht an den stillen Reserven beteiligt sei

so KSM/DÖTSCH, § 20 Rn. F 44f.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403.

► *Stellungnahme*: UE verdient die Rspr. Zustimmung. Es trifft zwar zu, dass eine atypisch stille Gesellschaft idR eine Beteiligung an den stillen Reserven erfordert, da hierdurch die Rechtsstellung des stillen Gesellschafter schuldrechtl. typischerweise derjenigen eines Kommanditisten entspricht. Der Gedanke der Gleichbehandlung des stillen Gesellschafter mit dem Kommanditisten erfordert dies aber nicht zwingend, da auch ein Kommanditist Mitunternehmer sein kann, obwohl er nicht an den stillen Reserven beteiligt ist (s. Anm. 324).

395 e) (Mit-)Unternehmereigenschaft des Inhabers des Handelsgewerbes

Der Inhaber des Handelsgewerbes ist idR ebenso (Mit-)Unternehmer wie ein persönlich haftender Gesellschafter (vgl. hierzu Anm. 370). Da er das Geschäft nach außen allein führt (vgl. Anm. 391), entfaltet er (Mit-)Unternehmerinitiative. Aufgrund seiner persönlichen Haftung für die geschäftlichen Verbindlichkeiten trägt er idR auch ein (Mit-)Unternehmerisiko (vgl. Anm. 325). Er ist deshalb regelmäßig selbst dann Mitunternehmer, wenn er im Innenverhältnis lediglich eine feste Tätigkeitsvergütung erhält und das Geschäft im Übrigen allein auf Rechnung und nach Weisung des atypisch stillen Gesellschafter führt (vgl. BFH v. 10.5.2007 – IV R 2/05, BStBl. II 2007, 927 mit Anm. WENDT, BFH-PR 2007, 446; FG Hamb. v. 14.12.2004, EFG 2005, 950, rkr.).

Bei der atypisch stillen Gesellschaft ist der Inhaber des Handelsgewerbes Mitunternehmer, während er bei einer typisch stillen Gesellschaft Alleininhaber des Handelsunternehmens ist. Bei Letzterer sind die Gewinnanteile des stillen Gesellschafter (§ 20 Abs. 1 Nr. 4) für den Inhaber des Handelsgewerbes BA.

396 f) Stille Beteiligung an einer GmbH & Co. KG

Beteiligt sich der (Gesellschafter-)Geschäftsführer der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG als stiller Gesellschafter an dieser GmbH & Co. KG, so ist str., ob aufgrund der Stellung als Geschäftsführer stets eine atypisch stille Gesellschaft vorliegt.

BFH: Kompensation der fehlenden Beteiligung an den stillen Reserven durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative: Der BFH bejaht eine Mitunternehmerschaft, wenn die fehlende Beteiligung an den stillen Reserven durch eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert wird. Dies nimmt er bereits dann an, wenn der stille Gesellschafter als Ge-

schäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt. Die Einflussmöglichkeit als GmbH-Geschäftsführer soll ihm im Wege eines Durchgriffs durch die GmbH auch persönlich zugerechnet werden.

BFH v. 20.11.1990 – VIII R 10/87, GmbHR 1991, 217; v. 11.12.1990 – VIII R 122/86, GmbHR 1991, 337 zum Gesellschafter-Geschäftsführer der Komplementär-GmbH; ähnlich bereits BFH v. 5.7.1978 – I R 22/75, BStBl. II 1978, 644 zum Fremdgeschäftsführer der GmbH.

Im Schrifttum trifft die Rspr. sowohl auf Ablehnung

KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403; LBP/BRITZ, § 15 Rn. 23e (5) und Rn. 24c (2)

als auch auf Zustimmung

so SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1998, 2552 (2553); SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1991, 533 (534), der aber uE unzutreffend davon ausgeht, der BFH habe seine Rspr. nur auf Alleingesellschafter oder beherrschende Gesellschafter der Komplementär-GmbH bezogen. Nur einem GmbH-Geschäftsführer, der gleichzeitig auch Gesellschafter der Komplementär-GmbH ist und diese beherrscht, rechnet SCHULZE ZUR WIESCHE die aus der Tätigkeit als GmbH-Geschäftsführer resultierende Einflussmöglichkeit persönlich als Mitunternehmerinitiative zu.

Stellungnahme: UE entspricht die Rspr. zur stillen Beteiligung an einer GmbH & Co. KG der Rspr. zur verdeckten Mitunternehmerschaft bei einer GmbH & Co. KG. Auch dort rechnet der BFH dem Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der gleichzeitig die Geschäfte der KG führt, die hieraus resultierende Einflussmöglichkeit ggf. als eigene Mitunternehmerinitiative zu (vgl. Anm. 375). Die Tatsache, dass der GmbH-Geschäftsführer diese Aufgabe im Interesse der GmbH ausübt, sieht der BFH dabei als unerheblich an. Dies entspricht den von der Rspr. entwickelten allg. Abgrenzungskriterien zur Mitunternehmerinitiative, wo ebenfalls unerheblich ist, ob ein geschäftsführender Gesellschafter bei seiner Tätigkeit im Innenverhältnis Bindungen und Weisungen unterliegt (vgl. Anm. 316). Die hieraus hergeleitete Differenzierung im Vergleich zu Personen, die nicht GmbH-Geschäftsführer sind, hat ihren Grund letztlich darin, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH im Zweifel in seiner Eigenschaft als KG-Geschäftsführer keine Entscheidungen treffen wird, die seinen eigenen Interessen als stiller Gesellschafter widersprechen.

g) Die GmbH & atypisch Still

397

Da sich ein stiller Gesellschaft nach § 230 Abs. 1 HGB an jedem Handelsgewerbe eines anderen beteiligen kann, ist auch eine stille Beteiligung an einer Kap-Ges. möglich.

Vgl. zu den zivilrechtl. Anforderungen für die Begründung einer GmbH & atypisch Still: BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 7.34 und 9.52; Hess. FG v. 5.9.2006 – 11 K 2034/03, juris, rkr.; FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007, EFG 2008, 548, rkr.

Falls eine GmbH & atypisch Still zivilrechtl. nicht wirksam gegründet, aber tatsächlich durchgeführt wurde, handelt es sich um eine sog. fehlerhafte Gesellschaft, die stl. ebenso zu behandeln ist wie eine wirksame Gesellschaft (s. hierzu Anm. 334).

Hat die GmbH Gewinnerzielungsabsicht, so erzielen die Gesellschafter der GmbH & atypisch Still kraft gewerblicher Prägung stets Einkünfte iSv. Nr. 2 Satz 1 (BFH v. 26.11.1996 – VIII R 42/94, BStBl. II 1998, 328; v. 14.7.1998 – VIII B 112/97, BFH/NV 1999, 169; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 335 [343]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149 [1153]).

Stille Beteiligung durch Dritten: Ist der Stille weder Gesellschafter noch Geschäftsführer der GmbH und erfolgt die Beteiligung zu fremdüblichen Bedin-

gungen, so ist nach den allg. Abgrenzungskriterien zu entscheiden, ob eine typisch oder eine atypisch stille Gesellschaft vorliegt (s. Anm. 393 f.).

Stille Beteiligung durch Gesellschafter oder Geschäftsführer der GmbH: Zivilrechtl. ist eine stille Beteiligung einzelner oder aller GmbH-Gesellschafter an der GmbH möglich (vgl. zB BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702 mwN). Dies gilt auch bei einer Einmann-GmbH (vgl. etwa BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 5.31 mwN).

► *Ertragsteuerliche Anerkennung:* Ertragstl. wird eine stille Beteiligung an der „eigenen“ GmbH nur dann anerkannt, wenn unter Beachtung der Formvorschriften des GmbHG klar vereinbart ist, dass außerhalb des GmbH-Gesellschaftsverhältnisses weitere Rechtsverhältnisse zu der GmbH bestehen und diese Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden (vgl. etwa BLAUROCK aaO Rn. 21.78 f.; FG Hamb. v. 22.11.2007 – 2 K 301/06, juris, rkr.). Ist eine stille Gesellschaft und die Vergütung des Stillen nicht von vorneherein dem Grunde und der Höhe nach eindeutig vereinbart oder werden derartige Vereinbarungen tatsächlich nicht durchgeführt, sieht der BFH die Leistungen der GmbH an den Stillen, der gleichzeitig auch GmbH-Gesellschafter ist, als vGA an (BFH v. 9.12.1976 – IV R 47/72, BStBl. II 1977, 155; v. 26.4.1989 – I R 96/85, BFH/NV 1990, 63).

► *Qualifikation der Beteiligung als typisch oder atypisch stille Gesellschaft:* Sofern eine stille Beteiligung an der „eigenen“ GmbH klar und eindeutig vereinbart ist, ist str., ob die Qualifikation dieser Beteiligung als typisch oder atypisch stille Gesellschaft nach den allg. Abgrenzungskriterien erfolgt oder ob im Hinblick auf die bereits bestehende GmbH-Beteiligung andere Maßstäbe anzulegen sind. Entsprechende Abgrenzungsfragen stellen sich auch dann, wenn der stille Gesellschafter – mit oder ohne Beteiligung an der GmbH – gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist.

▷ *Durchgriff durch die GmbH:* Nach einer insbes. von KNOBBE-KEUK (StuW 1982, 201 [221]) vertretenen Auffassung soll bei einer stillen Beteiligung von GmbH-Gesellschaftern ein „Durchgriff“ durch die GmbH erfolgen. Aufgrund der Stellung als GmbH-Gesellschafter sei der Stille bereits an den stillen Reserven und am Firmenwert beteiligt und könne Mitunternehmerinitiative ausüben. Deshalb könne sich jedenfalls der Alleingesellschafter einer GmbH oder ein die GmbH beherrschender Gesellschafter an dieser immer nur als atypisch, nie als typisch stiller Gesellschafter beteiligen. Gleiches gelte auch dann, wenn sich alle GmbH-Gesellschafter gleichzeitig als Stille beteiligten.

So KNOBBE-KEUK, StuW 1982, 201 (221); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 403 Fn. 205; tendenziell ebenso nunmehr auch BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 20.62; vermittelnd KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 228, nach dessen Auffassung sich ein beherrschender Gesellschafter gleichwohl als typisch stiller Gesellschafter an „seiner“ GmbH beteiligen kann, wenn er als Stiller nur am laufenden Gewinn oder bis zur Höhe seiner Einlage am Verlust beteiligt ist und eine derartige Gewinnbeteiligung einem Fremdvergleich standhält. Differenzierend PAULICK (GmbHR 1982, 237 [242]), der davon ausgeht, dass sich der Gesellschafter einer Einmann-GmbH grds. sowohl als typisch als auch als atypisch stiller Gesellschafter an dieser GmbH beteiligen kann. Falls er allerdings auch Gesellschafter-Geschäftsführer der GmbH ist, sei er aber stets atypisch stiller Gesellschafter.

▷ *Trennung zwischen stiller Beteiligung und GmbH-Beteiligung:* Die Gegenmeinung tritt für eine strikte Trennung zwischen den Rechten ein, die dem GmbH-Gesellschafter aufgrund seiner Gesellschafterstellung eingeräumt sind, und denjeni-

gen Rechten, die ihm aufgrund des Vertrags über die stille Gesellschaft vermittelt werden.

COSTEDE, StUW 1983, 308 (309); SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, 1987, 29 f.; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (448); KSM/DÖTSCH, § 20 Rn. F 213; glA früher BLAUROCK, BB 1992, 1969 (1975); BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Aufl. 1998, Rn. 1565 f.; aA aber nunmehr BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 20.60.

- ▷ *Keine mitunternehmerische Prägung allein durch Geschäftsführung:* Ebenso kann die Tätigkeit des Stillen als Geschäftsführer der GmbH nach der Gegenauffassung grds. nur dann dessen Mitunternehmerschaft begründen, wenn er über die sich aus seiner Geschäftsführertätigkeit (und seiner evtl. GmbH-Beteiligung) ergebenden Möglichkeiten hinaus Unternehmerinitiative entfalten kann.

FICHELTMANN, GmbH & Still im Steuerrecht, 5. Aufl. 2000, Rn. 265 ff.; SCHWEDHELM, Die GmbH & Still als Mitunternehmerschaft, 1987, 48; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (447); SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1991, 533 (534 f.); anders aber jetzt SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 1999, 902 (903), der nunmehr auch die Höhe der Vermögenseinlage im Vergleich zum Stammkapital der GmbH als maßgeblich ansieht. Generell aA HORN, GmbHR 2000, 711 (713): die Übernahme der Geschäftsführung durch den stillen Gesellschafter führt stets zu einer atypisch stillen Gesellschaft.

Unternehmerinitiative könne der Stille außerdem dann ausüben, wenn sein Einfluss auf die Geschäftsführung gerade aufgrund der stillen Beteiligung eingeräumt wurde.

COSTEDE, StUW 1983, 308 (310 f.): zB wenn der Stille zum GmbH-Geschäftsführer bestellt wird, weil es nur über die stille Beteiligung gelingt, das für die GmbH benötigte Kapital zu beschaffen; SCHWEDHELM, GmbHR 1994, 445 (448): Sonderrecht des Stillen zur weisungsfreien Geschäftsführung der GmbH; glA früher BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 5. Aufl. 1998, Rn. 1572; nunmehr weitergehend BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 20.63, wonach es „auf die Fallgestaltung im Einzelnen“ und darauf ankommen soll, ob der Geschäftsführer eine hohe gewinnabhängige Vergütung bekommt.

Vgl. hierzu auch FG Düss. v. 25.10.2006, EFG 2007, 704, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 100/06: das Sonderrecht des stillen Gesellschafters, die Bestellung bzw. Abberufung des GmbH-Geschäftsführers zu verlangen, kann zur atypisch stillen Gesellschaft führen.

- ▷ *Die Rechtsprechung* neigt nunmehr jedenfalls bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern zu einem „Durchgriff“ durch die GmbH.

BFH v. 21.6.1983 – VIII R 237/80 (BStBl. II 1983, 563) lehnte einen Durchgriff durch die GmbH zwar noch ab. Auch der Mehrheitsgesellschafter könne typischer stiller Gesellschafter dieser GmbH sein (glA § 20 Anm. 603; KSM/DÖTSCH, § 20 Rn. F 213; LBP/Brtz, § 15 Rn. 51a; SCHOOR, LSW Gr. 14, 295). Später nahm der BFH dagegen einen „Durchgriff“ durch die GmbH vor. Ist der Stille gleichzeitig ein (mehrheitlich) an der GmbH beteiligter Gesellschafter und deren Geschäftsführer, so soll es sich jedenfalls bei hoher Gewinnbeteiligung stets um eine atypisch stille Gesellschaft handeln.

So BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; v. 18.6.2001 – IV B 88/00, BFH/NV 2001, 1550; v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631. Zur Begründung führt der BFH aus, der stille Gesellschafter habe so viele Befugnisse und tatsächliche Möglichkeiten zur Entfaltung von Unternehmerinitiative in sich vereinigt, dass seine Stellung als die eines Mitunternehmers gewertet werden müsse. Dies soll dabei nicht nur für den beherrschenden GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer gelten, sondern auch für dessen Ehefrau, sofern sie mit einer Minderheitsbeteiligung ebenfalls GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführerin ist (BFH v. 31.8.1999 – VIII R 21/98,

BFH/NV 2000, 555). Wer mit einer hohen Vermögenseinlage am Gewinn beteiligt sei und wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen könne, sei atypisch stiller Gesellschafter (BFH v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308). Bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer soll im Rahmen einer Gesamtwürdigung insbes. das Gewicht der als stiller Gesellschafter geleisteten Einlage maßgeblich sein (BFH v. 15.1.2004 – VIII B 62/03, nv.).

- ▷ *Stellungnahme:* UE ist der Auffassung von KNOBBE-KEUK (StuW 1982, 201 [221]) und der o.g. neueren Rspr. zuzustimmen (aA § 20 Anm. 603). UE entfalten stille Gesellschafter, die gleichzeitig als Gesellschafter der GmbH diese beherrschen, aufgrund dieser Rechtsstellung Mitunternehmerinitiative, da wegen des Charakters der stillen Gesellschaft als Innengesellschaft alle unternehmerischen Entscheidungen stets ausschließlich auf der Ebene der GmbH getroffen werden.

Ist der stille Gesellschafter zwar Geschäftsführer der GmbH, nicht aber auch deren Gesellschafter, so ist uE die Rspr. zur stillen Beteiligung des Geschäftsführers der Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG (vgl. Anm. 396) entsprechend anzuwenden. Danach wird dem Geschäftsführer – trotz der Bindung an die Beschlüsse der Gesellschafterversammlung (vgl. dazu auch Anm. 316) – die aus der Geschäftsführungstätigkeit folgende Einflussmöglichkeit als eigene Mitunternehmerinitiative zugerechnet.

UE ist grds. nicht entscheidend, wie hoch die Einlage des stillen Gesellschafters im Vergleich zum Stammkapital oder zum Eigenkapital der GmbH ist. Die Höhe der Einlage und der Umfang der Beteiligung eines Gesellschafters spielen nach den allg. Abgrenzungskriterien der Mitunternehmerschaft grds. keine Rolle. Es ist kein Grund erkennbar, weshalb für die Qualifikation der stillen Beteiligung an einer GmbH etwas anderes gelten soll.

AA WEBER, GmbHR 1994, 144 (147): der Alleingeschäftsführer und Mehrheitsgesellschafter kann sich (nur) dann als typisch stiller Gesellschafter an „seiner“ GmbH beteiligen, wenn die Vermögenseinlage als Stiller das auf ihn entfallende anteilige Eigenkapital der GmbH nicht übersteigt und die Gewinnbeteiligung aus der stillen Gesellschaft unter der Gewinnbeteiligung an der GmbH liegt.

Nach der Rspr. hat die Höhe der Kapitaleinlage und der Ergebnisbeteiligung allerdings im Rahmen einer Gesamtbildbetrachtung dann Bedeutung, wenn dem Stillen typische Unternehmensentscheidungen der laufenden Geschäftsführung übertragen werden.

Vgl. mit Rückgriff auf die Höhe der Vermögenseinlage BFH v. 15.12.1992 – VIII R 42/90, BStBl. II 1994, 702; v. 28.3.2003 – VIII B 194/01, BFH/NV 2003, 1308; v. 14.10.2003 – VIII B 281/02, BFH/NV 2004, 188; v. 26.11.2003 – VIII R 64/03, BFH/NV 2004, 631.

Ohne Rückgriff auf die Höhe der Vermögenseinlage BFH v. 18.6.2001 – IV B 88/00, BFH/NV 2001, 1550; v. 9.12.2002 – VIII R 20/01, BFH/NV 2003, 601, wo ein zu 60 % an Gewinn und Verlust der GmbH beteiligter stiller Gesellschafter ungeachtet der Höhe seiner Beteiligung als typisch stiller Gesellschafter qualifiziert wurde.

Ein eigenkapitalersetzenden Charakter der stillen Beteiligung iSd. § 32a GmbHG aF führte nicht zu einer Umqualifizierung in eine atypisch stille Beteiligung, da er weder eine Mitunternehmerinitiative vermittelte noch eine Beteiligung an den stillen Reserven bewirkte.

Vgl. BFH v. 28.5.1997 – VIII R 25/96, BStBl. II 1997, 724; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 356; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 20.62 Fn. 2; aA BIBER, DStR 1984, 424 (427).

Bei der Limited & Still ist nach den gleichen Kriterien wie bei der GmbH & Still zwischen einer typischen und einer atypisch stillen Gesellschaft zu unterscheiden (KESSLER/EICKE, DStR 2005, 2101 [2106 f.]).

Einstweilen frei.

398

6. Die Erbengemeinschaft

Schrifttum: FLUME, Die Nachfolge von Todes wegen in ein Vermögen mit Betriebsvermögen und die Einkommensteuer bei der Übernahme von Ausgleichsverpflichtungen durch den Nachfolger in ein Einzelunternehmen oder die Beteiligung an einer Personengesellschaft, DB 1990, 2390; GROH, Mitunternehmeranteile in der Erbauseinandersetzung, DB 1991, 724; GROH, Erben als „Durchgangsunternehmer“, DB 1992, 1312; DÖRSCH, Die einkommensteuerliche Beurteilung aufgrund einfacher und qualifizierter Nachfolgeklauseln vererbter Anteile an Personengesellschaften, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 867; MÄRKLE, Rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte aus dem Nachlassvermögen bei zeitnaher Erbauseinandersetzung oder Sachvermächtniserfüllung?, DStR 1993, 506; WACKER/FRANZ, Zur ertragsteuerlichen Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BB 1993 Beilage 5; GEUENICH, Die geborene Mitunternehmerschaft der Erben – Eine nach wie vor überzeugende Konzeption?, ZEV 1998, 62; GECK, Rückwirkung der Erbauseinandersetzung bei einfacher Nachfolgeklausel, DStR 2000, 1383; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; WEIPERT, Die Erbengemeinschaft als Mitglied einer Personengesellschaft, ZEV 2002, 300.

Verwaltungsanweisung: BMF v. 14.3.2006, Ertragsteuerliche Behandlung der Erbengemeinschaft und ihrer Auseinandersetzung, BStBl. I 2006, 253.

a) Die Erbengemeinschaft als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“

399

Die Erbengemeinschaft ist zivilrechtl. keine Gesellschaft. Aus diesem Grund bezeichnet der BFH sie als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“, bei dem eine Mitunternehmerschaft ohne Gesellschaftsvertrag vorliegen könne (vgl. Anm. 334). UE ist Nr. 2 Satz 1 deshalb auf die Erbengemeinschaft anzuwenden, da diese Norm nach strechtl. Kriterien auszulegen ist (vgl. Anm. 336).

b) Vererbung eines Einzelunternehmens

400

War der Erblasser Inhaber eines Einzelunternehmens, so geht dieses Unternehmen zivilrechtl. im Erbfall als Bestandteil des Nachlasses auf die Miterben über (§§ 1922 Abs. 1, 2032 Abs. 1 BGB).

Mitunternehmerschaft aller Miterben: Wird das Unternehmen von der Erbengemeinschaft fortgeführt oder auch nur abgewickelt, so werden hierdurch grds. alle Miterben automatisch Mitunternehmer, da alle Miterben aufgrund ihrer erbrechtl. Mitwirkungsrechte (§§ 2038 Abs. 1, 2040 Abs. 1 BGB) Mitunternehmerinitiative entfalten können und so lange das Mitunternehmerisiko tragen, als das Unternehmen auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft geführt wird.

StRSpr. seit BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 (842); BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 3; aA GEUENICH, ZEV 1998, 62 (65) mwN: wenn das wirtschaftliche Eigentum am Betrieb unmittelbar nach dem Erbfall auf den späteren Betriebsübernehmer übergeht, sind die „weichenden“ Erben nicht Mitunternehmer.

Die Mitunternehmerschaft endet grds. mit der Erbauseinandersetzung. Diese kann auch stillschweigend erfolgen, zB wenn nur geringes BV vorhanden ist und der Betrieb von einem Miterben im eigenen Namen und auf eigene Rechnung weitergeführt wird (BFH v. 12.4.2000 – XI R 36/99, BFH/NV 2000, 1196). Schon vor Abschluss der zivilrechtl. Erbauseinandersetzung ist der Be-

trieb einem Erben als Einzelunternehmen zuzurechnen, sobald dieser nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs wird (BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845]). Dies ist uE der Fall, sobald ein Erbe in Übereinstimmung mit seinen Miterben äußerlich erkennbar die alleinige Leitung des Betriebs übernommen hat und diesen im „Vorgriff“ auf die beabsichtigte Erbaueinandersetzung nur auf eigene Rechnung fortführt (vgl. BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330 zum wirtschaftlichen Eigentum vor zivilrechtl. Erfüllung eines Vermächtnisses; GEUENICH, ZEV 1998, 62 [65]).

Teilungsanordnung: Auch wenn der Erblasser durch Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) verfügt hat, dass nur ein Miterbe den Betrieb fortführen soll, wird der hierdurch Begünstigte nicht bereits mit dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer des Unternehmens, da die Miterben einvernehmlich Regelungen treffen könnten, die von der Teilungsanordnung abweichen (BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; aA FLUME, DB 1990, 2390 [2391]; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 815).

Vermächtnis: Nach der Rspr. sind grds. auch dann alle Erben Mitunternehmer, wenn der Erblasser den Betrieb im Rahmen eines Sachvermächtnisses einem Miterben oder einem Dritten zuwendet. Da das Vermächtnis nach §§ 2147 ff. BGB lediglich einen schuldrechtl. Anspruch auf Übertragung des Betriebs begründet, wird das Unternehmen in der Zeit zwischen dem Erbfall und der Erfüllung des Vermächtnisses grds. auf Rechnung und Gefahr der Erbengemeinschaft betrieben.

So BFH v. 7.12.1990 – X R 72/89, BStBl. II 1991, 350; v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; ebenso BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 61; aA GROH, DB 1992, 1312 (1313): weil das Unternehmen idR für Rechnung des Vermächtnisnehmers betrieben werde, sei diesem die Unternehmerinitiative der Erbengemeinschaft zuzurechnen.

Etwas anderes gilt aber dann, wenn der Vermächtnisnehmer bereits unmittelbar nach dem Erbfall wirtschaftlicher Eigentümer des Betriebs geworden ist und das Unternehmen im Hinblick auf das Vermächtnis bereits eigenverantwortlich auf eigene Rechnung und Gefahr betrieben hat. In diesem Fall ist das Unternehmen gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO bereits mit dem Erbfall dem Vermächtnisnehmer zuzurechnen (BFH v. 24.9.1991 – VIII R 349/83, BStBl. II 1992, 330; BMF v. 14.3.2006 aaO).

Rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte bei dem den Betrieb später fortführenden Miterben oder einem Dritten: Obwohl mit dem Erbfall grds. alle Erben Mitunternehmer werden, lässt es die Rspr. zu, dass die Erben eine Auseinandersetzungsvereinbarung treffen, durch die rückwirkend ab dem Zeitpunkt des Erbfalls die laufenden Einkünfte nur demjenigen Miterben zugerechnet werden, der den Betrieb fortführt (BFH v. 7.5.1990 – GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837 [845]).

► *Die Finanzverwaltung* erkennt bei einer Erbaueinandersetzung eine rückwirkende Zurechnung laufender Einkünfte idR für sechs Monate an. Im Fall einer testamentarischen Teilungsanordnung (§ 2048 BGB) lässt sie die rückwirkende Zurechnung auch „über einen längeren Zeitraum“ zu, dessen Dauer sich an den Umständen des Einzelfalls zu orientieren hat.

BMF v. 5.12.2002, BStBl. I 2002, 1392 Tz. 8f.; ebenso BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 8f. Diese Auffassung geht zurück auf BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850; zur früheren Verwaltungsauffassung, die stets von einer Sechsmonatsfrist ausging, vgl. BMF v. 11.1.1993, BStBl. I 1993, 62 Tz. 8f.

Keine rückwirkende Zuordnung laufender Einkünfte soll hingegen bei der Übertragung des Betriebs infolge eines Vermächtnisses möglich sein (vgl. BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 61 und Tz. 8 f.).

► *Stellungnahme:* Da der BFH auf die allg. Rspr.-Grundsätze zur stl. Rückwirkung zivilrechtl. Vergleiche verweist (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850), sind uE über den Fall der testamentarischen Teilungsanordnung hinaus weitere Sachverhalte denkbar, in denen außerhalb der von der FinVerw. aufgestellten Sechsmonatsfrist eine rückwirkende Auseinandersetzungsvereinbarung stl. anzuerkennen ist. Das gilt insbes. für die Übertragung des Betriebs als Folge eines Sachvermächtnisses.

GIA GECK, DStR 2000, 1383 (1385); weitergehend GROH, DB 1992, 1312 (1313) und MÄRKLE, DStR 1993, 506, die die Erben als bloße „Durchgangsunternehmer“ ansehen und ohne Einschränkung eine rückwirkende Zurechnung der an den Vermächtnisnehmer herausgegebenen Einkünfte bejahen.

c) Vererbung eines Mitunternehmeranteils

401

Keine zivilrechtliche Beteiligung einer Erbengemeinschaft an einer werbenden Personengesellschaft: War der Erblasser Mitunternehmer einer PersGes., so kann die Erbengemeinschaft als solche nach stRspr. grds. nicht dessen Rechtsnachfolger werden, da eine Erbengemeinschaft zivilrechtl. nicht Gesellschafter einer werbenden PersGes. sein kann.

Vgl. die Nachweise bei BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; ausführlich § 6 Anm. 1400.

Sofern der Erblasser nicht durch den Tod aus der Gesellschaft ausscheidet, geht sein Gesellschaftsanteil deshalb auf einen oder mehrere Erben oder Dritte über, die dann individuell Gesellschafter der PersGes. und Mitunternehmer werden. Wer dies ist, bestimmt sich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen (s.u.).

Ausnahmen bei Sonderformen: Etwas anderes gilt dann, wenn zur Erbmasse der mitunternehmerische Anteil an einer Liquidationsgesellschaft, an einer atypisch stillen Gesellschaft oder an einer Bruchteilsgemeinschaft gehören. Auf diese Gesellschaften ist der von der Rspr. aufgestellte Grundsatz, dass eine Erbengemeinschaft zivilrechtl. nicht Gesellschafter einer werbenden PersGes. werden kann, nicht übertragbar.

Vgl. BGH v. 20.5.1981 – V ZB 25/79, NJW 1982, 170 (171); BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85, BFH/NV 1989, 487 (489); v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512 (515); v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 (242) zur Liquidationsgesellschaft; GROH, DB 1991, 724 (725) zu der entsprechenden Rechtslage bei den anderen o.g. Gesellschaften.

In diesen Sonderfällen kommt es durch die Erbfolge zu einer doppelstöckigen PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2, weil die Erbengemeinschaft ihrerseits Gesellschafterin einer anderen PersGes. wird.

Gesellschaftsrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten: Maßgeblich für die Frage, welche Rechtsfolgen der Tod des Gesellschafters einer PersGes. hat, sind in erster Linie die jeweils getroffenen gesellschaftsrechtl. Vereinbarungen. Dabei sind im Wesentlichen folgende Gestaltungen denkbar:

► *Ausscheiden aus der Gesellschaft oder Auflösung der Gesellschaft:* Seit 1998 geht das HGB als gesetzliche Regel davon aus, dass der Tod eines persönlich haftenden Gesellschafters einer OHG oder KG zu einem Ausscheiden des Verstorbenen führt (§§ 131 Abs. 3 Nr. 1, 161 Abs. 2 HGB). Die Erben werden demnach nicht Mitunternehmer, sondern erben einen Auseinandersetzungsanspruch, der nach

der Rspr. im Zeitpunkt des Todes noch in der Person des Verstorbenen entstanden ist und dann auf die Erbengemeinschaft übergeht (hierzu näher § 6 Anm. 1401). Wird die Gesellschaft mit dem Tod des Erblassers aufgelöst, wie es für die OHG und KG vereinbart werden kann und für die GbR nach § 727 Abs. 1 BGB weiterhin gesetzliche Regel ist, so wird die Erbengemeinschaft als solche Gesellschafterin der hierdurch entstehenden Liquidationsgesellschaft (BFH v. 18.10.1988 – VIII R 172/85 aaO; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84 aaO; v. 1.3.1994 – VIII R 35/92 aaO).

► *Einfache Nachfolgeklausel und Fortsetzung der Kommanditistenstellung durch Erben:* Enthält der Gesellschaftsvertrag die Bestimmung, dass die Gesellschaft im Fall des Todes eines Gesellschafters mit dessen Erben fortgesetzt werden soll (sog. einfache Nachfolgeklausel), so werden die Erben grds. im Zeitpunkt des Todes Mitunternehmer der Gesellschaft (stRspr., vgl. etwa BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512). Entsprechendes gilt gem. § 177 HGB auch beim Tod eines Kommanditisten, wenn der Gesellschaftsvertrag der KG keine abweichenden Bestimmungen enthält. Der Mitunternehmerschaft der Erben steht es – ebenso wie bei der Vererbung eines Einzelunternehmens – grds. nicht entgegen, dass der Gesellschaftsanteil zB aufgrund eines Vermächtnisses oder einer Teilungsanordnung herauszugeben ist (vgl. BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 und Anm. 400, zugleich auch zur rückwirkenden abweichenden Zurechnung von Einkünften).

► *Eine qualifizierte Nachfolgeklausel* besteht dann, wenn der Gesellschaftsvertrag vorsieht, dass nur eine oder mehrere bereits bestimmte oder im Todesfall noch zu bestimmende Personen Rechtsnachfolger des Verstorbenen werden sollen, nicht aber alle Erben.

▷ *Mitunternehmerschaft nur für die in die Gesellschafterstellung eintretenden Erben:* Wird der Gesellschaftsvertrag entsprechend vollzogen, so werden nur die in die Gesellschafterstellung eintretenden Erben nach den allg. Regeln Mitunternehmer der PersGes. Zwar wird der Übergang des Gesellschaftsanteils auf einzelne Miterben zivilrechtl. bei der Erbauseinandersetzung berücksichtigt (vgl. die Nachweise zur zivilrechtl. Rechtslage bei BFH v. 13.12.1990 – IV R 107/89, BStBl. II 1992, 510; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512). Dennoch werden die Erben, die nicht zur Nachfolge als Gesellschafter berufen sind, hierdurch nach der BFH-Rspr. nicht zu Mitunternehmern, da sie keinerlei Mitunternehmerinitiative in der Gesellschaft entfalten können (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 51/84 aaO; v. 27.7.1993 – VIII R 72/90, BStBl. II 1994, 625; v. 15.3.2000 – VIII R 51/98, BStBl. II 2000, 316).

Dem wird im Schrifttum zT entgegengehalten, eine Mitunternehmerschaft bestehe nach Art eines Unterbeteiligungsverhältnisses an dem Gesellschaftsanteil des qualifizierten Miterben. Insoweit trügen die Miterben aufgrund ihrer erbrechtl. Beteiligung am Erfolg des Unternehmens ein Mitunternehmerisiko; eine Mitunternehmerinitiative werde durch die erbrechtl. Auskunfts- und Kontrollrechte begründet.

KSM/REISS, § 16 Rn. B 122: die weichenden Miterben sind im Innenverhältnis zu den übrigen Miterben – ebenso wie bei einer atypisch stillen Unterbeteiligung – bis zur Erbauseinandersetzung Mitunternehmer, wenn sie durch einen entsprechenden Wertausgleich bei der Erbauseinandersetzung an den stillen Reserven des Erblassers beteiligt werden; GROH, DB 1992, 1312 (1315 und 1317); je nachdem, welcher zivilrechtl. Interpretation der Nachfolgeklausel man folgt, sind die weichenden Erben entweder bis zur späteren Erbauseinandersetzung Mitunternehmer oder aber für eine juristische Sekunde nach dem Erbfall als sog. „Durchgangsunternehmer“ Mitunternehmer.

- ▷ *Stellungnahme*: UE vermag der Einwand gegen die BFH-Rspr. nicht zu überzeugen. Den weichenden Miterben steht aufgrund der Sondererbfolge in den Gesellschaftsanteil im Rahmen der Erbaueinandersetzung lediglich ein Ausgleichsanspruch gegen die qualifizierten Miterben zu. Zwischen den weichenden Miterben und den qualifizierten Miterben besteht zivilrechtl. weder ein Gesellschaftsverhältnis iS einer Unterbeteiligung noch ein „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ (glA DÖRSCH in Festschr. L. Schmidt, 1993, 867 [880]). Auch der Versuch, zum Zweck der Gleichbehandlung mit der Erbfolge in einem Einzelunternehmen für die weichenden Erben eine eigenständige „Mitunternehmerstellung qua Erbfall“ festzustellen, die nur für eine juristische Sekunde andauert (so BODDEN, FR 2002, 559 [564]; ausführlicher BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 109 ff.), erscheint uE nicht tragfähig, da ihr die zivilrechtl. Grundlage fehlt. Solange die Zivil-Rspr. an der Sondernachfolge in die Gesellschafterstellung festhält, kann der Besteuerung keine davon abweichende fiktive Erbfolge zugrunde gelegt werden.
- ▶ *Eintrittsklausel*: Zivilrechtl. möglich ist auch eine Klausel, nach der einerseits der Erblasser mit dem Tod aus der PersGes. ausscheidet, andererseits aber ein oder mehrere Erben (innerhalb einer bestimmten Frist) das Recht zum Eintritt in die PersGes. erhalten.
- ▷ *Treuhandverhältnis bis zum Eintritt der Rechtsnachfolger*: Das Eintrittsrecht kann zivilrechtl. so ausgestaltet werden, dass die übrigen Gesellschafter die ihnen mit dem Tod zufallenden Gesellschaftsanteile treuhänderisch für den möglicherweise später Eintretenden halten und sie im Fall eines Eintritts auf den neu Eintretenden übertragen (vgl. WACKER/Franz, BB 1993 Beilage 5, 26). Wer bei dieser rechtl. Gestaltung in der Übergangszeit bis zu einer Ausübung des Eintrittsrechts Mitunternehmer ist, erscheint fraglich, da zunächst ungewiss ist, ob die Altgesellschafter die ihnen durch den Tod angewachsenen Gesellschaftsanteile auf eigene Rechnung oder als Treuhänder auf Rechnung eines zukünftig Eintretenden Mitgesellschafters ausüben. Die FinVerw. sieht die Eintretenden rückwirkend als Mitunternehmer an, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall von ihrem Eintrittsrecht Gebrauch machen (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 70). Im Schrifttum wird demgegenüber die Auffassung vertreten, die Altgesellschafter seien aufgrund der Eintrittsklausel zunächst lediglich als Treuhänder anzusehen, so dass der Eintretende auch bei einem Eintritt nach Ablauf von sechs Monaten rückwirkend ab dem Erbfall Mitunternehmer sei (so WACKER/Franz aaO; Schmidt/Wacker XXVII. § 16 Rn. 677 f.).
- ▷ *Nachträglicher Neueintritt der Rechtsnachfolger in die Gesellschaft*: Die Eintrittsklausel kann zivilrechtl. auch so ausgestaltet werden, dass der Erblasser aus der Gesellschaft ausscheidet und dem Eintrittsberechtigten zunächst der hieraus resultierende Abfindungsanspruch zugewendet wird. Der Eintrittsberechtigte erhält gleichzeitig das Recht, gegen Verrechnung mit diesem Abfindungsanspruch erneut in die Gesellschaft einzutreten (vgl. WACKER/Franz, BB 1993 Beilage 5, 26). Die FinVerw. behandelt den Eintretenden bei einem Eintritt innerhalb von sechs Monaten rückwirkend als Mitunternehmer (BMF v. 14.3.2006, BStBl. I 2006, 253 Tz. 70; WACKER/Franz aaO verstehen dies als Billigkeitsregelung).

Einstweilen frei.

402–403

7. Eheliche Gütergemeinschaft und ähnliche Rechtsverhältnisse

Schrifttum: SCHMIDT-LIEBIG, Grenzbereiche von Einkunftsqualifikation, Einkunftszurechnung, Unternehmer- und Mitunternehmerbegriff – ausgelötet am Beispiel der ehelichen Gütergemeinschaft, StuW 1989, 110

404 a) Überblick

Gütergemeinschaft als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“: Der BFH sieht die (eheliche) Gütergemeinschaft als ein der Pers-Ges. „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“ an, bei dem eine Mitunternehmerschaft vorliegt, obwohl zivilrechtl. kein Gesellschaftsvertrag abgeschlossen wurde (vgl. Anm. 334). Dem ist uE nur im Erg. zuzustimmen (Anm. 336).

Bedeutung des Güterstands für die Mitunternehmerschaft: Nur die Gütergemeinschaft (§§ 1415 ff. BGB) oder vergleichbare Güterstände (insbesondere Eigentums- und Vermögensgemeinschaft nach dem Recht der ehemaligen DDR, Gütergemeinschaft nach ausländ. Recht) können dazu führen, dass ein von einem Ehegatten (bzw. gleichgeschlechtlichem Lebenspartner) allein betriebener Gewerbebetrieb lediglich aufgrund des (ehelichen) Güterstands zu einer Mitunternehmerschaft führt. Soweit Ehegatten (oder Lebenspartner) dagegen im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft leben (§§ 1363 ff. BGB), kann die Ehe bzw. Lebenspartnerschaft als solche nicht zu einer Mitunternehmerschaft führen, da bei der Zugewinnngemeinschaft durch die Ehe kein gemeinschaftliches Vermögen gebildet wird, sondern nur nach Ende der Ehe ein familienrechtl. Ausgleichsanspruch (§§ 1371 ff. BGB) besteht. Folglich kommt eine Mitunternehmerschaft in diesem Fall – ebenso wie bei nicht verheirateten Personen (einschließlich nichtehelicher Lebensgemeinschaften) oder beim Güterstand der Gütertrennung (§ 1414 BGB) – nur nach den allg. Abgrenzungskriterien in Betracht (vgl. zur bloß faktischen Zusammenarbeit in einer Ehe oder einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft Anm. 362).

Errungenschaftsgemeinschaft: Die Grundsätze zur Gütergemeinschaft gelten entsprechend für vor dem 1.7.1958 begründete Errungenschaftsgemeinschaften (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63).

Gütergemeinschaft nach ausländischem Eherecht: Die Ausführungen zur ehelichen Gütergemeinschaft gelten entsprechend (vgl. BFH v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384: Ehe nach niederländischem Recht).

Gütergemeinschaft einer gleichgeschlechtlichen Lebenspartnerschaft: Die Regeln zur ehelichen Gütergemeinschaft gelten entsprechend (§ 7 Satz 2 LPartG). Dies folgt schon aus der Tatsache, dass §§ 6, 7 LPartG seit dem 1.1.2005 auf das eheliche Güterrecht verweisen. Zuvor waren – trotz eigenständiger Regelung im LPartG – jedenfalls stl. im Erg. ebenfalls die gleichen Regeln anzuwenden wie bei der ehelichen Gütergemeinschaft.

Eigentums- und Vermögensgemeinschaft nach dem Recht der ehemaligen DDR: s. hierzu www.hhr.otto-schmidt.de/archiv/index_22722.htm.

405 b) Die eheliche Gütergemeinschaft

Durch die Gütergemeinschaft werden das Vermögen der Ehefrau und dasjenige des Ehemannes grds. gemeinschaftliches Vermögen beider Ehegatten (sog. Gesamtgut, § 1416 BGB). Eine Mitunternehmerschaft aufgrund des ehelichen Güterstands kommt dann in Betracht, wenn ein Gewerbebetrieb zum Gesamtgut der Ehegatten gehört. Demgegenüber kann der eheliche Güterstand in Bezug

auf das sog. Vorbehaltsgut (§ 1418 BGB), das alleiniges Eigentum eines Ehegatten ist, nicht zu einer Mitunternehmerschaft führen.

Der Vermögenseinsatz muss nach der Rspr. nennenswert sein, um zu einer Mitunternehmerschaft zu führen. Das ist zB bei einem Handelsunternehmen mit erheblichem Anlage- und Umlaufvermögen (vgl. BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384) oder ggf. bei Handwerksbetrieben und Gaststätten (FG Saarl. v. 26.5.2004, EFG 2004, 1449, rkr.) der Fall. Da beide Ehegatten aufgrund der bestehenden Gütergemeinschaft an den stillen Reserven teilhaben und das Gesamtgut für die Schulden des Betriebs haftet, tragen sie beide Mitunternehmerisiko (BFH v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384).

Erfordert der Betrieb hingegen keinen nennenswerten Kapitaleinsatz und hängt der Gewinn im Wesentlichen von der persönlichen Leistung des handelsrechtl. Inhabers des Betriebs ab, so erzielt nur dieser Ehegatte persönlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (zB die Tätigkeit als Handelsvertreter oder ggf. auch ein Handwerksbetrieb). Das gemeinschaftliche Eigentum an den Betriebsmitteln, die ebenfalls aus der Gütergemeinschaft resultierende gemeinschaftliche Inhaberschaft an den Forderungen aus dem Gewerbebetrieb und die Haftung des Gesamtguts für die Schulden des Gewerbebetriebs begründen bei derartigen personengebundenen Unternehmen keine Mitunternehmerschaft des anderen Ehegatten (BFH v. 7.10.1976 – IV R 50/72, BStBl. II 1977, 201; v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634; glA DRENECK, FR 1980, 541; aA SCHMIDT-LIEBIG, StuW 1989, 110 [115]).

UE ist der Rspr. zuzustimmen. Auch außerhalb der ehelichen Gütergemeinschaft differenziert die Rspr. bei der Frage nach dem Vorliegen eines Mitunternehmerisikos danach, ob im Einzelfall mit dem Entstehen nennenswerter stiller Reserven zu rechnen ist und inwieweit ein Haftungsrisiko besteht (vgl. Anm. 324 f.). Es entspricht dem heutigen Verständnis für die Zurechnung der Einkünfte, die durch persönliche Arbeitsleistung geprägt sind, nicht an das zivilrechtl. Innehaben von Forderungen, sondern an diese Arbeitsleistung anzuknüpfen (vgl. § 2 Anm. 189 und 101).

Nutzt ein Ehegatte für seinen Gewerbebetrieb ein gemeinschaftliches Grundstück, so führt dies dann zu einer Mitunternehmerschaft, wenn dem Grundstück als Betriebskapital eine ins Gewicht fallende Bedeutung zukommt, wie zB bei dem Betriebsgrundstück eines Handels- oder Handwerksunternehmens oder einer Gastwirtschaft (BFH v. 22.6.1977 – I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 2.10.1980 – IV R 42/79, BStBl. II 1981, 63; v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574; vgl. auch DRENECK, FR 1980, 541). Hat das Grundstück hingegen keine wesentliche Bedeutung für die Ertragskraft des Unternehmens, so führt allein die Nutzung für betriebliche Zwecke nicht zu einer Mitunternehmerschaft (BFH v. 20.3.1980 – IV R 53/76, BStBl. II 1980, 634: Büroräume eines Handelsvertreters im Wohngebäude).

Mitunternehmerinitiative der Ehegatten: Betreibt nur ein Ehegatte handelsrechtl. das Gewerbe und verwaltet er zugleich das Gesamtgut (§ 1421 BGB), so kann der andere Ehegatte nach Auffassung des BFH gleichwohl dann durch die ihm zustehenden gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechte (§§ 1423–1425, 1435 BGB) Mitunternehmerinitiative ausüben, wenn im Unternehmen nennenswertes, in das Gesamtgut fallendes Kapital eingesetzt wird (BFH v. 22.6.1977 –

I R 185/75, BStBl. II 1977, 836; v. 4.11.1997 – VIII R 18/95, BStBl. II 1999, 384). Dem ist im Erg. zuzustimmen. Die gesetzlichen Mitwirkungs- und Kontrollrechte des von der Verwaltung des Gesamtguts ausgeschlossenen Ehegatten sind mit den Rechten eines Kommanditisten vergleichbar (SCHULZE-OSTERLOH, Festschr. Kruse, 2001, 377 [391 f.]) und genügen daher für eine Mitunternehmerinitiative (vgl. hierzu allg. Anm. 309 ff.).

406–410 Einstweilen frei.

411 8. Die Bruchteilsgemeinschaft und andere Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung

Schrifttum: HAAS/DRÜEN, Die Bruchteilsgemeinschaft als steuerrechtliche Mitunternehmerschaft?, Festschr. Priester, Köln 2007, 133.

Neben Erben- und Gütergemeinschaft bezeichnet der BFH auch die Bruchteilsgemeinschaft (§ 741 BGB) als „wirtschaftlich vergleichbares Gemeinschaftsverhältnis“, das ohne Vorliegen einer Gesellschaft zu einer Mitunternehmerschaft führe (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [768]; krit. hierzu HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 [153 ff.]; vgl. auch Anm. 334–336).

Bruchteilsgemeinschaft als Mitunternehmerschaft: Bevor eine Mitunternehmerschaft auf das Vorliegen einer Bruchteilsgemeinschaft gestützt wird, ist zunächst zu prüfen, ob nicht – ggf. stillschweigend – eine andere Gesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 1 gegründet wurde (im Erg. glA BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830; v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173 zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). Dies wird vielfach der Fall sein. Denn wenn Bruchteils Eigentümer den in ihrem Eigentum stehenden Gegenstand gemeinschaftlich zur Ausübung eines Gewerbebetriebs nutzen, wird idR eine stillschweigende Gründung einer Gesellschaft vorliegen. Die Umstände des Einzelfalls sind zu würdigen (hierzu näher HAAS/DRÜEN, Festschr. Priester, 2007, 133 [137 ff.]).

Anwendungsfälle: Eine Mitunternehmerschaft in Gestalt einer Bruchteilsgemeinschaft liegt ua. in den folgenden Fällen vor:

- ▶ *Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung:* Die Bruchteils Eigentümer vermieten oder verpachten im Rahmen einer Betriebsaufspaltung oder Betriebsverpachtung wesentliche Betriebsgrundlagen an eine Betriebsgesellschaft, was bei der Gemeinschaft zu gewerblichen Einkünften führt (vgl. etwa BFH v. 11.11.1982 – IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299);
- ▶ *Betätigung einer gewerblichen Grundstücksgesellschaft* (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617);
- ▶ *Gewerblicher Grundstücksbandel* durch Bruchteils Eigentümer, ohne dass eine Gesellschaft vorliegt (vgl. BFH v. 10.11.1992 – VIII R 100/90, BFH/NV 1993, 538; v. 8.10.1986 – I R 58/83, BFH/NV 1987, 767).

Andere Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung: Auch bei anderen Formen gemeinschaftlicher Rechtsausübung kann eine Mitunternehmerschaft entstehen, zB bei gemeinschaftlicher Betriebsverpachtung durch Nießbraucher und Eigentümer (BFH v. 14.11.1979 – I R 123/76, BStBl. II 1980, 432).

412 Einstweilen frei.

9. Die Partenreederei

413

Schrifttum: DISSARS/DISSARS, Die Partenreederei – eine unterschätzte Gesellschaftsform, NWB F. 18 (2005), 4285.

Allgemeines: Eine Partenreederei liegt vor, wenn mehrere Personen (Mitreeder) ein einzelnes, ihnen gemeinschaftlich zustehendes Schiff zum Erwerb durch die Seefahrt für gemeinsame Rechnung verwenden, ohne eine Handelsgesellschaft gegründet zu haben (§ 489 HGB). Die Mitreeder, deren Rechtsstellung dem Regelstatut des HGB entspricht, können aufgrund der gemeinschaftlichen Beschlussfassung über die Geschäfte (§ 491 HGB) selbst dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn sie lediglich über eine Minderheit der für die Abstimmung maßgeblichen Schiffsparten verfügen (vgl. allg. zu Mehrheitsentscheidungen Anm. 311). Aufgrund der Teilung von Gewinnen und Verlusten einschließlich der stillen Reserven tragen sie auch ein Mitunternehmerisiko (BFH v. 6.9.1960 – I 29/60 U, BStBl. III 1960, 443; v. 10.7.1980 – IV R 12/80, BStBl. II 1981, 90; v. 16.2.1994 – XI R 50/88, BStBl. II 1994, 364).

Bare-Boat-Charter: Beschränkt sich eine Partenreederei auf eine sog. „Bare-Boat-Charter“, so handelt es sich nicht um eine Mitunternehmerschaft; vielmehr erzielen die Mitreeder in diesem Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (DISSARS/DISSARS, NWB F. 18 [2005] 4290).

Stille Reederei: Handelsrechtlich ist str., ob eine Partenreederei nur vorliegt, wenn die Mitreeder nach außen als Unternehmer auftreten, oder ob es auch eine „stille Reederei“ gibt, die im Innenverhältnis als Partenreederei zu behandeln ist (vgl. BOTE in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 2. Aufl. 2004, § 87 Rn. 20 f.). Soweit man der letztgenannten Ansicht folgt, ist unter entsprechender Anwendung der zur atypisch stillen Gesellschaft entwickelten Abgrenzungskriterien (vgl. Anm. 393 f.) zu entscheiden, ob die „stillen Mitreeder“ Mitunternehmer sind.

10. Sonstige Gesellschaften

414

Ausländische Personengesellschaften: Abs. 1 Nr. 2 ist auch auf ausländ. Gesellschaften anwendbar, wenn diese aufgrund eines Typenvergleichs einer inländ. PersGes. vergleichbar sind, die zu einer Mitunternehmerschaft führt (s. Anm. 15).

Partnerschaftsgesellschaften können in Ausnahmefällen gewerbliche Mitunternehmerschaften sein.

► *Begriff der Partnerschaftsgesellschaft:* Durch Ges. v. 25.7.1994 über Partnerschaftsgesellschaften Angehöriger Freier Berufe (Partnerschaftsgesellschaftsgesetz – PartGG, BGBl. I 1994, 1744) wurde die Partnerschaftsgesellschaft als neue gesellschaftsrechtl. Rechtsform speziell für freie Berufe eingeführt. Geschäftsführung und Vertretung erfolgen in entsprechender Anwendung der Regeln über die OHG (§§ 6, 7 PartGG). Auch haften die Partner persönlich für Verbindlichkeiten der Gesellschaft (§ 8 PartGG).

► *Partnerschaftsgesellschaft als Mitunternehmerschaft:* Da das PartGG weitgehend auf die für die OHG geltenden Regeln verweist, sind die Partner nach den zur OHG dargestellten Abgrenzungskriterien (vgl. Anm. 370) idR Mitunternehmer. Als Angehörige eines freien Berufs erzielen sie üblicherweise Einkünfte nach § 18. Soweit allerdings ein Partner nicht die (strechtl.) Voraussetzungen für die Ausübung eines freien Berufs erfüllt, ist die Partnerschaft – ebenso wie bei einer Freiberufler-GbR, an der ein Berufsfremder beteiligt ist (vgl. Anm. 381) – eine

gewerbliche Mitunternehmerschaft mit der Folge, dass alle Partner Einkünfte iSd. Nr. 2 erzielen.

Die Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV) ist eine besondere supranationale Rechtsform, die es Unternehmen ermöglicht, grenzüberschreitend zusammenzuarbeiten, ohne diese Zusammenarbeit dem nationalen Recht eines der beteiligten Länder zu unterwerfen. Rechtsgrundlage der EWIV ist die Verordnung (EWG) Nr. 2137/85 (EWIV-VO, ABl. EG Nr. L 199 v. 31.7.1985, 1 ff.). Daneben haben die einzelnen Mitgliedstaaten ergänzende Vorschriften erlassen. In Deutschland geschah dies durch das EWIV-Ausführungsgesetz v. 14.4.1988 (BGBl. I 1988, 514). Gem. § 1 dieses Gesetzes ist auf eine EWIV mit Sitz in Deutschland ergänzend das Recht der OHG anzuwenden. Da die EWIV nach Art. 3 Abs. 1 EWIV-VO allerdings lediglich als Hilfsinstrument für eine grenzüberschreitende Kooperation ihrer Mitglieder konzipiert ist (zB Zusammenarbeit bei Forschung und Entwicklung, bei der Abwicklung von Transporten, beim Ein- oder Verkauf, bei der Produktion bestimmter Teile, bei der Teilnahme an Ausschreibungen, bei der Werbung, Dokumentation oder bei bestimmten Großprojekten etwa im Baubereich, vgl. SALGER/NEYE in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 1, 2. Aufl. 2004, § 94 Rn. 29), übt sie vielfach Tätigkeiten aus, mit denen keine Gewinne erzielt, sondern lediglich Aufwendungen reduziert werden sollen. Derartige Tätigkeiten führen mangels Gewinnerzielungsabsicht (Abs. 2) nicht zu einer gewerblichen Betätigung (vgl. auch Anm. 381 zu der entsprechenden Konstellation bei einer GbR). Soweit aber gewerbliche Projekte mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt werden (zB bei einer Arbeitsgemeinschaft im Baugewerbe in der Rechtsform der EWIV), kann die EWIV zu einer gewerblichen Mitunternehmerschaft iSd. Nr. 2 führen. Dann wird die EWIV auch strechtl. wie eine OHG behandelt (vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 398 f.; SALGER/NEYE aaO § 94 Rn. 24).

415–421 Einstweilen frei.

VII. Sonderfragen

1. Treuhandverhältnisse

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; RÖDDER, Persönliche Zurechnung und sachliche Qualifikation von Einkünften bei der Treuhand, DB 1988, 195; LANG/SEER, Die persönliche Zurechnung von Einkünften bei Treuhandverhältnissen, FR 1992, 637; HEIDNER, Treuhandverhältnisse im Steuerrecht, Herne/Berlin 1994; GSCHWENDTNER, Zur „Treuhandlösung“ beim Nießbrauch und bei der Testamentsvollstreckung an einem Kommanditanteil, DStZ 1995, 708; BRINKHAUS/GRANDPIERRE, Die steuerliche Anerkennung von Treuhandverhältnissen bei einer Mehrheit von Treugebern, DStR 1999, 1970; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; ARMBRÜSTER, Die treuhänderische Beteiligung an Gesellschaften, Köln ua. 2001; BERG/TROMPETER, Ausgliederung im Treuhandmodell, FR 2003, 903; STEGEMANN, Treuhandmodell: Ertragsteuerliche Irrelevanz der zivilrechtlich existenten Personengesellschaft als steuerliches Gestaltungsinstrument, Inf. 2003, 629; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; RÖDDER, Gewerbesteuerliche Behandlung einer Personengesellschaft im Rahmen des sog. Treuhandmodells, DStR 2005, 955; WILD/REINFELD, Das Treuhandmodell – Ein Modell ohne Zukunft?, DB 2005, 69; FUHRMANN, Treuhandgestaltungen im Zivil- und Steuerrecht, KÖSDI 2006, 15293.

a) Treuhänderische Beteiligung an einer Personengesellschaft

422

Gegenstand eines Treuhandverhältnisses kann auch die Beteiligung an einer PersGes. sein. Das Treuhandverhältnis kann dabei offen, dh. für die anderen Gesellschafter erkennbar, oder verdeckt, dh. den anderen Gesellschaftern nicht bekannt sein.

Rechtsbeziehungen bei der Treuhand: Sowohl bei der offenen als auch bei der verdeckten Treuhand schließt der Treuhänder den Gesellschaftsvertrag in eigenem Namen ab. Er allein wird Gesellschafter und Träger aller Rechte und Pflichten aus dem Gesellschaftsvertrag. Der Treugeber steht lediglich in schuldrechtl. Rechtsbeziehungen zum Treuhänder, die regelmäßig als Geschäftsbesorgungsvertrag (§§ 675, 611 BGB) – oder bei unentgeltlicher Ausübung der Treuhänderstellung als Auftrag (§ 662 BGB, vgl. BFH v. 15.7.1997 – VIII R 56/93, BStBl. II 1998, 152) – zu qualifizieren sind. Es bestehen weder unmittelbare Rechtsbeziehungen zwischen dem Treugeber und der PersGes. noch zwischen dem Treugeber und den anderen Gesellschaftern (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538).

Weisungsgebundenheit des Treuhänders: Für Treuhandverhältnisse ist charakteristisch, dass dem Treuhänder im Außenverhältnis Rechte eingeräumt werden, von denen er im Innenverhältnis nur nach Maßgabe des schuldrechtl. Treuhandvertrags Gebrauch machen darf (vgl. etwa SCHRAMM in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2006, Vor § 164 Rn. 28). Der Treuhänder ist dabei an die Weisungen des Treugebers gebunden (K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1832; FUHRMANN, KÖSDI 2006, 15293 Tz. 1 und 13).

Ausnahme Testamentsvollstreckung: Bei der Testamentsvollstreckung besteht die Besonderheit, dass derjenige (zB ein Vermächtnisnehmer), zu dessen Gunsten die Testamentsvollstreckung angeordnet ist, keine Weisungsbefugnis hat, aber dennoch als Mitunternehmer angesehen wird (BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714). Diese Sondersituation ist die Konsequenz aus der Tatsache, dass das BGB mit der Testamentsvollstreckung eine gewisse Verselbständigung der Erbmasse erlaubt, die noch vom Erblasser angeordnet wird und dem Willen des Begünstigten entzogen ist. Aufgrund dieser im Erbrecht gründenden Besonderheiten kann uE aus der Testamentsvollstreckung kein Argument gegen die Auffassung der stl. Rspr. hergeleitet werden, dass eine Weisungsbefugnis des Treuhänders grds. zum Wesen der Treuhand gehört (aA L. SCHMIDT, StuW 1988, 245 [250]; BRINKHAUS/GRANDPIERRE, DSStR 1999, 1970 [1973]).

b) Mitunternehmerschaft des Treugebers

423

Rechtsstellung des Treuhänders in der Gesellschaft als Grundlage für Mitunternehmerschaft des Treugebers: Da der Treugeber nur mittelbar über den Treuhänder an der PersGes. beteiligt ist, setzt dessen Mitunternehmerschaft voraus, dass der Treuhänder als (zivilrechtl.) Gesellschafter in der Gesellschaft eine solche Rechtsposition innehat, dass er ohne das Treuhandverhältnis, also bei einem Handeln auf eigene Rechnung, Mitunternehmer wäre (vgl. etwa BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; RÖDDER, DB 1988, 195 [198 und 200]).

Mitunternehmerinitiative des Treugebers: Der Treugeber kann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn der Treuhänder solche Mitwirkungs- und Kontrollrechte ausüben kann, die nach den allg. Abgrenzungskriterien für die Ausübung einer Mitunternehmerinitiative erforderlich sind (vgl. hierzu Anm. 309 ff.).

► **Zurechnung der dem Treuhänder zustehenden Gesellschaftsrechte:** Aufgrund der Weisungsbefugnis des Treugebers werden die Gesellschaftsrechte, die zivilrechtl.

dem Treuhänder zustehen, stl. dem Treugeber so zugerechnet, als könne er selbst diese Rechte als Gesellschafter wahrnehmen (BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 [255]; LANG/SEER, FR 1992, 637 [641]).

► *Ausübung der Mitwirkungs- und Kontrollrechte ohne Bedeutung:* Für die Mitunternehmerinitiative der Treugeber ist unerheblich, ob diese von ihren Mitwirkungs- und Kontrollrechten Gebrauch machen (vgl. BFH v. 11.12.1997 – IV R 4/95, BFH/NV 1988, 947 und Anm. 316 f.). Treugeber können selbst dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn sie ihre Rechte als Kapitalgeber stets nur über die Zwischenschaltung eines Treuhänders geltend machen können (BFH v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538).

Mitunternehmerisiko des Treugebers: Da der Treuhänder für Rechnung des Treugebers tätig wird, wird auch die vermögensrechtl. Rechtsposition des Treuhänders stl. dem Treugeber zugerechnet (vgl. BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [769]; v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 [255]). Der Treuhänder ist verpflichtet, alles, was er aus seiner Stellung als Gesellschafter erhält, an den Treugeber herauszugeben (§ 675 iVm. § 667 BGB). Umgekehrt hat er gegen den Treugeber einen Anspruch auf Ersatz der notwendigen Aufwendungen und Freistellung von etwaigen Verbindlichkeiten (§ 675 iVm. § 670 BGB). Damit trägt der Treugeber das wirtschaftliche Risiko aus der Tätigkeit des Treuhänders. Der Treugeber trägt deshalb ein Mitunternehmerisiko, wenn der Treuhänder so am wirtschaftlichen Erfolg des Unternehmens beteiligt ist, dass die allg. Voraussetzungen für das Vorliegen eines Mitunternehmerisikos (vgl. Anm. 321 ff.) erfüllt sind.

Hält der Treuhänder einen Gesellschaftsanteil treuhänderisch für den einzigen Mitgesellschafter, so sind bei der Zurechnung der Einkünfte stl. alle Gesellschaftsanteile diesem Gesellschafter zuzurechnen.

Beispiel nach BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90 (BStBl. II 1993, 574): Eine KG ist hinsichtlich der Zurechnung der Einkünfte wie ein Einzelunternehmen zu behandeln, wenn der Kommanditist seine Gesellschaftsanteile treuhänderisch für den Komplementär hält.

Zur Frage, inwieweit eine KapGes. Treuhänderin für ihre Muttergesellschaft sein kann mit der Folge, dass eine handelsrechtl. existierende PersGes. ertragstl. lediglich als Betriebsstätte dieser Muttergesellschaft anzusehen wäre, vgl. FG Düss. v. 19.4.2007, EFG 2007, 1097, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 26/07; OFD Hannover v. 22.3.2005, FR 2005, 559 m. Anm. SUCHANEK; OFD Magdeburg v. 4.4.2005, DStR 2005, 867; OFD Münster v. 16.3.2005, DStR 2005, 744; BERG/TROMPETER, FR 2003, 903 (904 f.); RÖDDER, DStR 2005, 955; STEGEMANN, Inf. 2003, 629 (630 f.); WILD/REINFELD, DStR 2005, 69 (70).

424 c) Mitunternehmerschaft des Treuhänders?

Grundsatz: Keine Mitunternehmerschaft des Treuhänders: Eine Mitunternehmerschaft des Treuhänders würde zum einen voraussetzen, dass die Mitwirkungs- und Kontrollrechte, die der Treuhänder als (zivilrechtl.) Gesellschafter ausüben kann, sowohl diesem persönlich als auch dem Treugeber zugerechnet werden (vgl. zu der Bejahung einer Mitunternehmerinitiative trotz Weisungsgebundenheit Anm. 316; eine Mitunternehmerinitiative des Treuhänders verneinend, allerdings ohne Begründung, BFH v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/

NV 2000, 427). Zum anderen ist für eine gleichzeitige Mitunternehmerschaft von Treuhänder und Treugeber erforderlich, dass beide auch Mitunternehmerisiko tragen, was im allg. aber schon deshalb nicht der Fall ist, weil der Treuhänder nur für Rechnung des Treugebers tätig wird, auch wenn er eine gewinnabhängige Vergütung erhält (vgl. BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737, v. 21.4.1988 – IV R 47/85, BStBl. II 1989, 722; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/NV 2000, 427; v. 30.6.2005 – IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994). Etwas anderes kommt allerdings in Betracht, wenn der Treuhänder persönlich haftender Gesellschafter ist (vgl. hierzu Anm. 325).

Ausnahme Nutzungstreuhand: Anders ist die Mitunternehmerstellung eines Treuhänders dagegen dann zu beurteilen, wenn diesem die Stellung als Treuhänder in eigennützigem Interesse eingeräumt wurde, damit er wie ein Nießbraucher die Nutzungen aus der Gesellschaft ziehen kann. Bei einer solchen „Nutzungstreuhand“ ist der Treuhänder dann Mitunternehmer, wenn die Rechte, die ihm im eigenen Interesse übertragen wurden, bei einem „echten“ Nießbraucher zu einer Mitunternehmerstellung führen (s. hierzu Anm. 437 und 441–443).

d) Verfahrensfragen

425

Zweistufiges Feststellungsverfahren: Bei Treuhandverhältnissen ist grds. ein zweistufiges Feststellungsverfahren durchzuführen. Auf der ersten Stufe werden dem Treuhänder die auf diesen entfallenden Einkünfte so zugerechnet, als ob das Treuhandverhältnis nicht bestünde. In einem nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahren werden diese Einkünfte anschließend den Treugebern zugerechnet (vgl. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO und BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584; v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747; v. 28.11.2001 – X R 23/97, BFH/NV 2002, 614; v. 10.4.2002 – XI B 125/01, BFH/NV 2002, 1278; v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283). Der Feststellungsbescheid der PersGes. ist dabei Grundlagenbescheid für das Gewinnfeststellungsverfahren der Treugeber. Die Treugeber können deshalb lediglich Einwendungen gegen die Aufteilung des Gewinnanteils des Treuhänders geltend machen, die Gegenstand des nachfolgenden zweiten Feststellungsverfahrens ist (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76 aaO; v. 13.3.1986 – IV R 204/84 aaO). Ggf. wird auch über die Mitunternehmerschaft des Treugebers bereits auf der 1. Stufe entschieden (so FG Düss. v. 21.8.2007, EFG 2008, 429, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 63/07 und 64/07 mit krit. Anm. BRAUN, EFG 2008, 431).

Einstufiges Feststellungsverfahren: Mit Einverständnis der Gesellschafter kann das Treuhandverhältnis im Fall eines offenen, allen Beteiligten bekannten Treuhandverhältnisses bereits bei der Feststellung auf der Ebene der Gesellschaft berücksichtigt werden. Auch wenn diese Feststellungen in einem Bescheid verbunden werden, können die Treugeber persönlich – ebenso wie bei einem zweistufigen Feststellungsverfahren – keine Einwendungen geltend machen, die die Gewinnfeststellung der PersGes. betreffen (BFH v. 24.5.1977 – IV R 47/76, BStBl. II 1977, 737; v. 13.3.1986 – IV R 204/84, BStBl. II 1986, 584; v. 15.4.2003 – IV B 188/01, BFH/NV 2003, 1283). Dies gilt selbst dann, wenn der Treuhänder nur für einen Treugeber tätig ist (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 76/97, BStBl. II 1999, 747).

2. Die Unterbeteiligung

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Unterbeteiligung als Mitunternehmerschaft, DB 1987, 551; SCHWICHTENBERG, Wann ist das Unterbeteiligungsverhältnis eine Mitunternehmerschaft?, DB 1987, 1963; L. SCHMIDT, Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung an einer Personenhandels-gesellschaft in der Form einer atypischen Unterbeteiligung, StuW 1988, 245; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990; GORSKI, Von der Begünstigung der Unternehmer bei der Einkommensteuer, DStZ 1993, 613; OTTERS-BACH, Tätigkeitsvergütung an einen atypisch still Unterbeteiligten des Hauptgesellschafters dem Gewinn der Hauptgesellschaft hinzuzurechnen, FR 1999, 201; RITZROW, Innengesellschaft als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, StBp. 1999, 177 und 197; PICKHARD-POREMBÄ/ENGELSING, Unterbeteiligungen an gewerblich und an nur vermietend und verpachtend tätigen Personengesellschaften, DStZ 2000, 281; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Aachen 2001; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, FR 2002, 559; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl., Köln 2003; SCHINDHELM/PICKHARD-POREMBÄ/HILLING, Das zivil- und steuerrechtliche Schicksal der Unterbeteiligung bei „Umwandlung“ der Hauptgesellschaft, DStR 2003, 1444 und 1469; D. CARLÉ, Unterbeteiligungen: Zivil- und steuerrechtliche Hinweise, KÖSDI 2005, 14475; HAACK, Die Unterbeteiligungsgesellschaft, NWB F. 18, 4335; T. CARLÉ, Unterbeteiligung bei Personen- und Kapitalgesellschaften: Gestaltungschancen, Risiken, Umstrukturierung, KÖSDI 2008, 16166.

426 a) Zivilrechtliche Grundlagen der Unterbeteiligung

Eine Unterbeteiligung liegt vor, wenn ein Dritter (der Unterbeteiligte) aufgrund eines Vertrags im Innenverhältnis an dem Gewinn aus dem Gesellschaftsanteil des Gesellschafters einer PersGes. oder KapGes. (des sog. Hauptbeteiligten oder Hauptgesellschafters) beteiligt ist (BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 30.1; ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, Vor § 705 Rn. 92).

Abgrenzung zur stillen Gesellschaft: Ebenso wie die stille Gesellschaft ist die Unterbeteiligung eine Innengesellschaft. Der Unterbeteiligte ist jedoch nicht am Handelsgewerbe eines anderen beteiligt, sondern am Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten.

Anzuwendende Vorschriften: Die Unterbeteiligung ist im Gesetz nicht als eigenständiges Gesellschaftsverhältnis geregelt. Deshalb ist sie nach der Rspr. des BGH als GbR zu qualifizieren, wobei allerdings ggf. ergänzend Vorschriften des HGB über die stille Gesellschaft entsprechend anzuwenden sind.

Vgl. etwa BGH v. 11.7.1968 – II ZR 179/66, NJW 1968, 2003; v. 13.6.1994 – II ZR 259/92, NJW 1994, 2886; v. 10.10.1994 – II ZR 285/93, NJW-RR 1995, 165; glA BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; offen gelassen von BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; vgl. ferner K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1868 f. und BLAUROCK aaO Rn. 30.21 ff. mwN; allgemein zur GbR Anm. 378.

Verhältnis zur Hauptgesellschaft: Durch die Unterbeteiligung wird der Unterbeteiligte zivilrechtl. nicht Gesellschafter derwerbenden PersGes.; vielmehr entsteht ein zweites Gesellschaftsverhältnis, dessen Gesellschafter der Hauptbeteiligte und der Unterbeteiligte sind.

Sollen mehrere Personen an einem Gesellschaftsanteil unterbeteiligt werden, kann dies geschehen durch jeweils getrennte Unterbeteiligungsverhältnisse mit jedem Unterbeteiligten, durch mehrgliedrige Unterbeteiligung oder durch Zusammenschluss der Unterzubeteiligenden zu einer Unterbeteiligungs-GbR (vgl. hierzu näher D. CARLÉ, KÖSDI 2005, 14475 [14477 f.]). Denkbar sind auch mehrstufige Unterbeteiligungsverhältnisse, sog. Unterunterbeteiligungen (D. CARLÉ aaO [14476]).

b) Begriff der atypischen Unterbeteiligung

427

Im Rahmen der Vertragsfreiheit sind verschiedene Ausgestaltungen der Unterbeteiligung denkbar. In Anlehnung an die für die stille Gesellschaft entwickelte Terminologie wird insbes. zwischen einer typischen und einer atypischen Unterbeteiligung unterschieden. Strechtl. spricht man dabei dann von einer atypischen Unterbeteiligung, wenn der Unterbeteiligte Mitunternehmer ist.

Vgl. zur Terminologie etwa BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 30.15 ff., der diese Begriffsbildung kritisiert, weil die „atypische“ Unterbeteiligung den in der Praxis weitaus häufiger vorkommenden Fall bilde, und K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1867 f., der einen weiteren Begriff der „atypischen Unterbeteiligung“ benutzt, der nicht nach stl. Kriterien differenziert. Da die o.g. Terminologie jedoch gebräuchlich ist und vom BFH in stRspr. verwendet wird, wird sie auch hier zugrunde gelegt. Vgl. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 vor Rn. 365, der von „atypisch stiller Unterbeteiligung“ spricht.

c) Hauptgesellschafter als Mitunternehmer einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

428

Mitunternehmerschaft des Hauptbeteiligten: Da der Unterbeteiligte nur mittelbar über den Hauptbeteiligten an der Gesellschaft beteiligt ist, kann er nur dann Mitunternehmer sein, wenn der Hauptbeteiligte seinerseits Mitunternehmer ist (vgl. etwa BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56]; v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269; v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460).

Gewerblich tätige oder gewerblich geprägte Hauptgesellschaft: Die Unterbeteiligung kann dem Unterbeteiligten nur dann Einkünfte iSv. Nr. 2 Satz 1 vermitteln, wenn die Hauptgesellschaft selbst eine Mitunternehmerschaft ist, deren Mitunternehmer Einkünfte iSv. Nr. 2 Satz 1 erzielen.

Ablehnend daher für eine Unterbeteiligung an einem GmbH-Anteil: BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 31.13; MARTENS, BB 2005, 1660 (1661).

Das ist uE auch dann der Fall, wenn die Hauptgesellschaft eine gewerblich geprägte PersGes. iSd. Abs. 3 Nr. 2 ist. Denn uE wird der atypisch Unterbeteiligte Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (s. Anm. 430). Folglich besteht kein Grund, ihn im Hinblick auf eine gewerblich geprägte PersGes. anders zu behandeln als einen unmittelbar an dieser Gesellschaft beteiligten Gesellschafter.

Im Erg. glA SCHINDHELM/PICKHARD-POREMBÄ/HILLING, DStR 2003, 1469 (1470); aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 367; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 332; KAUFFMANN in FROTSCHER, § 15 Rn. 227, die die Unterbeteiligungsgesellschaft selbst als eigenständige Mitunternehmerschaft ansehen. Die Argumentation von SCHMIDT/WACKER aaO, es werde eine Gleichstellung mit dem stillen Gesellschafter einer nicht gewerblich tätigen GmbH angestrebt, überzeugt uE nicht, da SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 228 und Rn. 359 den stillen Gesellschafter einer GmbH & atypisch Still – entsprechend der hier vertretenen Auffassung – dann als Mitunternehmer ansieht, wenn die Voraussetzungen des Abs. 3 Nr. 2 erfüllt sind.

d) Unterbeteiligter als unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft

429

Nach der Rspr. ist der Unterbeteiligte nur in seltenen Fällen unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Dies wurde einerseits bejaht, wenn der Unterbeteiligte eine besonders ausgeprägte Mitunternehmerinitiative in der Hauptgesellschaft ausüben kann (BFH v. 23.1.1974 – I R 206/69, BStBl. II 1974, 480,

und v. 22.1.1985 – VIII R 303/81, BStBl. II 1985, 363 [364] für einen leitenden Angestellten). Außerdem soll eine unmittelbare Mitunternehmerschaft in Bezug auf die Hauptgesellschaft auch bei verdeckter Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten möglich sein (vgl. BFH v. 12.10.1999 – VIII R 67/98, BFH/NV 2000, 427). Regelmäßig sieht die Rspr. den atypisch Unterbeteiligten stattdessen als Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft an (hierzu Anm. 430). UE vermag diese Unterscheidung allerdings nicht zu überzeugen (vgl. Anm. 430).

430 e) Unterbeteiligter als mittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft

Nach der Rechtsprechung des BFH ist ein atypisch Unterbeteiligter regelmäßig Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit lediglich mittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Dabei setzt eine atypische Unterbeteiligung voraus, dass der Hauptbeteiligte seinerseits Mitunternehmer ist und der Unterbeteiligte vergleichbare Rechte hat wie ein atypisch stiller Gesellschafter oder wie ein Kommanditist nach dem Regelstatut des HGB.

Vgl. etwa BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414; v. 29.10.1991 – VIII R 51/84, BStBl. II 1992, 512; v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460; zustimmend LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 225 f.; KAUFFMANN in FROTSCHER, § 15 Rn. 137; LBP/BRITZ, § 15 Rn. 53; RITZROW, StBp. 1999, 177 (181 f., 200); HG, DSrR 2001, 2110 (2111); OTTERSACH, FR 1999, 201 (203); vgl. auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 333 und Rn. 335, der eine unmittelbare Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten in der Hauptgesellschaft nur bejaht bei Treuhandverhältnissen und verdeckten Gesellschaftsverhältnissen; der Rspr. folgend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 366; aA noch L. SCHMIDT, StuW 1988, 245 (249). Strengere Anforderungen stellt SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551 f.: ein Unterbeteiligter kann nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er nicht nur Kontrollrechte hat, sondern ihm im Innenverhältnis zumindest solche Rechte eingeräumt werden, die dem gesetzlichen Widerspruchsrecht des Kommanditisten entsprechen; vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 448; KONRAD, HFR 2008, 605 [606], der eine Teilnahme an „der Geschäftsführung der Innengesellschaft“ fordert. Krit. OTTERSACH, FR 1999, 201; D. CARLÉ, KÖSDI 2005, 14475 (14484).

► *Mitunternehmerinitiative* kann der Unterbeteiligte nach der Rspr. ausüben, wenn ihm Kontrollrechte eingeräumt werden, die den gesetzlichen Kontrollrechten des stillen Gesellschafters gem. § 233 HGB entsprechen.

BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; anders noch die frühere Rspr., die zT auf die Mitunternehmerinitiative des Unterbeteiligten nicht einging, vgl. etwa BFH v. 18.3.1982 – I R 127/78, BStBl. II 1982, 546. Enger dagegen jetzt – ohne Auseinandersetzung mit der o.g. Rspr. – BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631, wo im Innenverhältnis eine Beteiligung an den Stimm-, Kontroll- und sonstigen Verwaltungsrechten des Hauptgesellschafters gefordert wird.

Dies soll selbst dann gelten, wenn der Unterbeteiligte derartige Informationsrechte nur gegen den Hauptbeteiligten hat, wenn er also nur Einblick in eine „Unterbeteiligungsbilanz“ erlangen kann, nicht jedoch in die Geschäftsunterlagen der Hauptgesellschaft.

So BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635.

► *Mitunternehmerisiko* trägt ein Unterbeteiligter nach der Rspr. grds. dann, wenn er wie ein Kommanditist oder wie ein atypisch stiller Gesellschafter schuldrechtl. nicht nur an den laufenden Gewinnen und Verlusten, sondern auch an den stillen Reserven beteiligt ist.

Vgl. etwa BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; v. 18.3.1982 – I R 127/78, BStBl. II 1982, 546; v. 11.10.1984 – IV R 179/82, BStBl. II 1985, 247; v. 24.7.1986 –

IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635; v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460.

Ein Ausschluss der Verlustbeteiligung schließt dabei ein Mitunternehmerisiko nicht aus (BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768; dazu auch Anm. 323).

Nach der Gegenauffassung bestehen bei einer atypischen Unterbeteiligung keine zwei getrennten Mitunternehmerschaften in Gestalt der Hauptgesellschaft einerseits und der Unterbeteiligungsgesellschaft andererseits. Da der Hauptbeteiligte lediglich die Beteiligung halte, selbst aber keine gewerbliche Tätigkeit ausübe, könne die Unterbeteiligungsgesellschaft keine Mitunternehmerschaft sein.

BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 303 f.; L. SCHMIDT, StuW 1988, 245 (249); A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 169 f.: die gegenteilige Behandlung durch den BFH sei ein Relikt der Bilanzbündeltheorie (s. hierzu Anm. 450), da sie den Gewerbebetrieb der Hauptgesellschaft anteilig dem Hauptbeteiligten als eigene gewerbliche Tätigkeit zurechne; GORSKI, DStZ 1993, 613 (619); BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 144; ähnlich SCHWICHTENBERG, DB 1987, 1963 (1964).

Welche Folgen dies hat, ist im Schrifttum str.

► *Unmittelbare Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten bei der Hauptgesellschaft:* Überwiegend wird vertreten, der atypisch Unterbeteiligte könne – ebenso wie der Treugeber bei Treuhandverhältnissen – unmittelbar als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft anzusehen sein, wobei eine Mitunternehmerinitiative meist nur unter engeren Voraussetzungen angenommen wird, als sie die Rspr. genügen lässt.

BLAUROCK (Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 306; BLAUROCK, Handbuch der Stillen Gesellschaft, 6. Aufl. 2003, Rn. 31.15) bejaht eine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten nur dann, wenn dieser – etwa als leitender Angestellter der Hauptgesellschaft oder infolge eines Weisungsrechts gegenüber dem Hauptgesellschafter – in der Hauptgesellschaft Mitunternehmerinitiative ausüben kann. Nach BODDEN (Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, 2001, 144; BODDEN, FR 2002, 559 [565]) kann der Unterbeteiligte dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn der Hauptbeteiligte im Innenverhältnis der Unterbeteiligung nicht in der Lage ist, Maßnahmen der Hauptgesellschaft gegen den Willen des Unterbeteiligten durchzusetzen (glA A. SCHMIDT aaO, 173). Der Unterbeteiligte müsse dabei nicht nur Informationsrechte gem. § 233 HGB haben, sondern eine Rechtsstellung, die mindestens derjenigen des Kommanditisten nach § 164 HGB entspreche.

► *Keine Mitunternehmerschaft des Unterbeteiligten:* Demgegenüber stellt GORSKI (DStZ 1993, 613 [619]) in Frage, dass der Unterbeteiligte Mitunternehmer sein kann.

Stellungnahme: Die Rspr. überzeugt uE weder hinsichtlich der Annahme zweier getrennter Mitunternehmerschaften noch hinsichtlich der Anforderungen an das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative.

► *Unterbeteiligter als Mitunternehmer der Hauptgesellschaft:* Obwohl die Unterbeteiligungsgesellschaft zivilrechtl. neben der Hauptgesellschaft eine eigenständige Innengesellschaft ist (vgl. Anm. 426), ist sie keine Mitunternehmerschaft, weil sie sich auf das bloße Halten und Nutzen der Beteiligung beschränkt. Eine Mitunternehmerschaft iSv. Nr. 2 Satz 1 setzt dagegen voraus, dass die PersGes. (hier: die Unterbeteiligungsgesellschaft) selbst gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist (vgl. Anm. 367). Sofern der Unterbeteiligte die Kriterien der Mitunternehmerschaft erfüllt, ist er als (unmittelbarer) Mitunternehmer

mer der Hauptgesellschaft anzusehen. Dem steht nicht entgegen, dass der Unterbeteiligte nicht Gesellschafter der Hauptgesellschaft ist (vgl. hierzu auch Anm. 336).

► *An die Mitunternehmerinitiative* des atypisch Unterbeteiligten sind entgegen der Rspr. strengere Anforderungen zu stellen. UE kann ein Unterbeteiligter nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er nicht nur Informations- oder Kontrollrechte in der Unterbeteiligungsgesellschaft entsprechend § 233 HGB hat (vgl. hierzu allg. Anm. 393), sondern zumindest solche Rechte, die dem gesetzlichen Widerspruchsrecht des Kommanditisten nach § 164 HGB entsprechen (glA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1987, 551 f.; in diesem Sinne nunmehr auch BFH v. 16.1.2008 – II R 10/06, BStBl. II 2008, 631). Dass diese Rechte nur im Innenverhältnis der Unterbeteiligungsgesellschaft wirken und ein vertragswidriges Verhalten des Hauptgesellschafters in der Hauptgesellschaft nicht verhindern können, steht dem nicht entgegen, weil es sich insoweit nicht um eine Besonderheit der Unterbeteiligung handelt (zweifelnd PICKHARD-POREMBÄ/ENGELSING, DStZ 2000, 281 [285]). Auch bei einer KG wirkt das Widerspruchsrecht des Kommanditisten nur im Innenverhältnis (vgl. GRUNEWALD in Münchener Komm. zum HGB, 2. Aufl. 2007, § 164 Rn. 3 und 5).

► *Hinsichtlich des Mitunternehmerrisikos* des atypisch Unterbeteiligten ist der Rspr. grds. zuzustimmen. Es gelten die gleichen Abgrenzungskriterien wie sie für das Mitunternehmerisiko des atypisch stillen Gesellschafters entwickelt wurden (Anm. 394).

431–435 Einstweilen frei.

3. Nießbrauch am Anteil an einer Personengesellschaft

Schrifttum: BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, Baden-Baden 1981; STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, Berlin 1983; BIERGANS, Der Nießbrauch an Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen in der Einkommensteuer, DStR 1985, 327; L. SCHMIDT, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen in der Rechtsprechung des BFH, Festschr. von Wallis, Bonn 1985, 359; BALKE, Nießbrauch an einem Kommanditgesellschafts-Anteil, FR 1987, 129; BRITZ, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, DB 1987, 1506; PETZOLDT, Nießbrauch an Kommanditanteilen und GmbH-Geschäftsanteilen, Zivil- und Steuerrecht, GmbHR 1987, 381 und 433; PAUS, Der Unternehmensnießbrauch, BB 1990, 1675; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, Düsseldorf 1990; WEBER, Unternehmensnachfolge durch Schenkung unter Nießbrauchsvorbehalt, DStZ 1991, 530; PETZOLDT, Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen, DStR 1992, 1171; HAAS, Nießbrauch an Gewinnanteilen an Personengesellschaften, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 315; GSCHWENDTNER, Zur „Treuhandlösung“ beim Nießbrauch und bei der Testamentsvollstreckung an einem Kommanditanteil, DStZ 1995, 708; GSCHWENDTNER, Nießbrauchbestellung am Anteil einer Personengesellschaft, NJW 1995, 1875; SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil einer Personengesellschaft, DStR 1995, 318; SCHÖN, Nießbrauch am Gesellschaftsanteil in Gesellschafts- und Steuerrecht, StbJb. 1996/97, 45; BRANDI/MÜHLMEIER, Übertragung von Gesellschaftsanteilen im Wege vorweggenommener Erbfolge und Vorbehaltsnießbrauch, GmbHR 1997, 734; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, Bielefeld 1998; MÜNCH, Vorbehaltsnießbrauch an betrieblichem Vermögen – Eine Steuerfalle?, ZEV 1998, 8; KORN, Nießbrauchsgestaltungen auf dem Prüfstand, DStR 1999, 1461; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand am Mitunternehmeranteil, FR 1999, 281; SUFFEL, Der Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen aus zivilrechtlicher und steuerrechtlicher Sicht, Festschr. Fachanwälte für Steuerrecht, Herne/Berlin 1999, 375; CARLÉ/BAUSCHATZ, Nießbrauch bei Betriebsvermögen – zivil- und steuerrechtliche Probleme und Lösungen, KÖSDI 2001, 12872; GÖTZ/JORDE, Nießbrauch an Personengesellschaftsanteilen – Praxisprobleme, FR 2003, 998; MITSCH, Unentgeltliche Übertragung eines Komman-

ditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch, Inf. 2003, 388; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die ertragsteuerliche Behandlung von Nießbrauch und Treuhand an einem KG-Anteil, BB 2004, 355; SÖFFING/JORDAN, Nießbrauch an einem Mitunternehmeranteil, BB 2004, 353; JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl., Herne/Berlin 2005; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die Mitunternehmerschaft, Festschr. Reiß, Köln 2008, 413; SCHULZE ZUR WIESCHE, Der Nießbrauch am Gesellschaftsanteil nach der Unternehmensteuerreform, DB 2008, 2728.

a) Zivilrechtliche Grundlagen des Nießbrauchs am Anteil an einer Personengesellschaft

436

Der Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil ist nicht ausdrücklich normiert, gleichwohl aber möglich.

Vgl. BGH v. 20.4.1972 – II ZR 143/69, BGHZ 58, 316; v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571; POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 23 ff.; PETZOLDT, DSr 1992, 1171 (1172 f.); SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (46); noch offen gelassen von BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528. Dabei setzt die Bestellung des Nießbrauchs eine Zustimmung aller Mitgesellschafter voraus (vgl. POHLMANN aaO Rn. 32 f.).

Folge der Nießbrauchsbestellung an einem Gesellschaftsanteil ist, dass die Substanz der Mitgliedschaft beim Gesellschafter bleibt, während der Nießbraucher die Nutzungen, insbes. den auf die Beteiligung entfallenden Gewinnanteil erhält (vgl. etwa POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 49). Im Einzelnen sind die Auswirkungen dieses Grundsatzes allerdings str.

Gewinnanspruch: Zivilrechtl. noch nicht abschließend geklärt ist, ob der Nießbraucher nach der gesetzlichen Regel nur einen Anspruch auf den entnahmefähigen Gewinn hat (so die zivilrechtl. hM, s. BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241), mit der Folge, dass der Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschaft über den Gewinnanteil des Nießbrauchers entscheidet (vgl. etwa BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 105 Rn. 45) oder ob er einen weitergehenden Gewinnanspruch hat (vgl. zum Streitstand POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 50 ff.; ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 103).

Außerordentliche Erträge aus der Auflösung stiller Reserven infolge der Veräußerung von Anlagevermögen oder aus der Auflösung und Ausschüttung von Gewinnrücklagen, die vor Nießbrauchsbeginn gebildet wurden, stehen demgegenüber nach der zivilrechtl. wohl hM dem Gesellschafter zu.

Vgl. zum Streitstand POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 53 ff.; glA BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; zT aA JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 44 ff.

Ein Liquidationserlös steht ebenfalls dem Gesellschafter zu (vgl. etwa POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 65).

Haftung: Nach außen haftet nach der zivilrechtl. überwiegenden Meinung grds. nicht der Nießbraucher, sondern nur der Gesellschafter den Gläubigern der Gesellschaft (aA ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 106: gesamtschuldnerische Haftung von Nießbraucher und Gesellschafter).

Bei Verlusten hat der Gesellschafter nach hM keinen Ausgleichsanspruch gegen den Nießbraucher (vgl. zum Streitstand POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 67; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 46 f.). Wenn man mit der hM einen Anspruch des Nießbrauchers nur in Höhe des entnahmefähigen Gewinns bejaht, nimmt der Nießbraucher allerdings mittelbar dadurch an Verlusten teil, dass Gewinne späterer Jahre zu-

nächst nicht entnommen werden können, bis die vorangegangenen Verluste ausgeglichen sind (vgl. POHLMANN aaO und JANSSEN/NICKEL aaO; BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528).

Stimmrechtsausübung: Nach inzwischen hM im Zivilrecht bleibt der Gesellschafter trotz einer Nießbrauchsbestellung weiterhin stimmberechtigt.

POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 68–81 mwN zum Streitstand.

► *Der BGH* hat zu dieser Frage bislang nur entschieden, dass dem Gesellschafter bei Beschlüssen, welche die Grundlagen der Gesellschaft betreffen, grds. selbst das Stimmrecht zustehe. Dabei hat er sogar offen gelassen, ob dem Nießbraucher in derartigen Fällen das Stimmrecht ausdrücklich übertragen werden kann.

BGH v. 9.11.1998 – II ZR 213/97, NJW 1999, 571, wo der BGH selbst die Feststellung des Jahresabschlusses als Grundlagengeschäft ansah; insoweit nunmehr aA BGH v. 15.1.2007 – II ZR 245/05, NJW 2007, 1685 (1687); vgl. zur Gegenauffassung ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 99 ff. mwN.

► *Der BFH* geht demgegenüber – im Gegensatz zu der og. hM im Zivilrecht – von einem eigenen Stimmrecht des Nießbrauchers bei Beschlüssen über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft und die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte aus (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241).

Bei den weiteren Teilhabe- und Mitwirkungsrechten (zB Teilnahme an der Gesellschafterversammlung, Geschäftsführung, Information und Kontrolle) stellen sich ähnliche Fragen wie bei der Stimmrechtsausübung. Auch diese Rechte verbleiben nach hM beim Gesellschafter (POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 82; aA ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 100). Allerdings soll der Nießbraucher nach § 242 BGB ein eigenes Informationsrecht gegen die Gesellschaft haben, das sich jedoch auf Auskünfte beschränkt, die den Ertrag der Beteiligung betreffen (POHLMANN aaO). Auch ist der Gesellschafter im Innenverhältnis verpflichtet, bei der Wahrnehmung seiner Mitwirkungsrechte die berechtigten Interessen des Nießbrauchers zu wahren (POHLMANN aaO Rn. 86).

437 b) Sonderformen des „Nießbrauchs“

Bei der Nutzungs- oder Nießbrauchtreuhand (Terminologie nach K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 1823) wird dem Nutzungstreuhand – der vielfach als „Nießbraucher“, „Nießbraucher kraft Vollrechtsübertragung“, „Treuhandnießbraucher“, „Nießbrauchtreuhand“, „Treuhandgesellschaft“ oder „Als-ob-Gesellschafter“ bezeichnet wird (so zB BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/79, BStBl. II 1973, 528; BIERGANS, DStR 1985, 327 [331]; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356 f.]; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 53; LBP/BITZ, § 15 Rn. 31c) – die volle Rechtsstellung des Gesellschafters übertragen mit der Maßgabe, dass er im Innenverhältnis nur Nießbrauchsrechte ausüben darf. Rechtstechnisch ist dies kein Nießbrauch, sondern ein Treuhandverhältnis (K. SCHMIDT aaO; POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 30). Da der Nutzungstreuhand im Außenverhältnis vollumfänglich in die Rechtsposition des Gesellschafters eintritt, gehen auch Stimmrecht, Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis auf den Nutzungstreuhand über; dieser ist im Handelsregister einzutragen und haftet den Gläubigern der Gesellschaft (vgl. K. SCHMIDT aaO, 1829 f.; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 53 f.). Im Innenverhältnis kann der Nutzungstreuhand an Weisungen des Treugebers gebunden werden.

Früher wurden derartige Treuhandverhältnisse häufig vereinbart, weil zivilrechtl. str. war, ob ein echter Nießbrauch an einem Gesellschaftsanteil zulässig ist; vgl. K. SCHMIDT aaO, 1823; BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; PETZOLDT, GmbHR 1987, 381 (382 f.). Eine solche Treuhandlösung kann auch heute noch sinnvoll sein, wenn man Streitigkeiten über Teilhaberechte des „Nießbrauchers“ in der Gesellschaft vermeiden will. Die Nutzungstreuhand ist insofern ein atypisches Treuhandverhältnis, als der Nutzungstreuhand im Hinblick auf die Nutzungen aus der Gesellschaft für eigene Rechnung handelt. Nur soweit dem Nutzungstreuhand Rechte übertragen sind, die einem Nießbraucher nicht zustehen, handelt er als Treuhänder für Rechnung des Treugebers.

Als schuldrechtlichen Nießbrauch bezeichnet man Vereinbarungen, durch die ein Gesellschafter dem Begünstigten lediglich im Innenverhältnisse Rechte einräumt, die den Rechten des Nießbrauchers angenähert sind (CARLÉ/BAUSCHATZ, KÖSDI 2001, 12872 [12873]; GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998). Zivilrechtl. handelt es sich dabei um einen Sonderfall der Unterbeteiligung, bei der der Unterbeteiligte wie ein Nießbraucher nur einen Anspruch auf die Nutzungen hat. Nach der hier vertretenen Auffassung ist es allerdings unerheblich, ob für die Frage der Mitunternehmerschaft des „Nießbrauchers“ die für die Unterbeteiligung maßgeblichen Regeln angewendet werden (vgl. Anm. 429 f.), oder ob dieser „schuldrechtl. Nießbrauch“ ebenso behandelt wird wie ein „echter“, dinglich wirkender Nießbrauch.

So SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 306; KORN, DSStR 1999, 1461 (1466); HG, DSStR 1994, 1806; aA SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (64), der nur den „echten“ Nießbraucher als „Gesellschafter“ iSd Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 qualifiziert; ausführlich dazu Anm. 442.

Einstweilen frei.

438

c) Die Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters

439

Nach der Rspr. wird die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters durch die Einräumung eines Nießbrauchs am Gesellschaftsanteil grds. nicht berührt (so BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523).

Das Mitunternehmerisiko trage der Gesellschafter nach wie vor, weil ihm nach der zivilrechtl. hM (vgl. Anm. 436) die nicht entnahmefähigen Gewinne sowie Gewinne aus der Ausschüttung realisierter stiller Reserven zustehen, er weiterhin an Verlusten, dem Geschäftswert des Unternehmens sowie einem eventuellen Auseinandersetzungsguthaben beteiligt ist und er im Außenverhältnis für Gesellschaftsverbindlichkeiten haftet (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241).

Auch wenn eine Beteiligung des Gesellschafters am laufenden Gewinn ausgeschlossen ist, bejaht FG Münster v. 19.6.2008 (EFG 2008, 1733, nrkr., Rev. Az. BFH II R 42/08) ein Mitunternehmerisiko; vgl. hierzu auch Anm. 322 aE.

Mitunternehmerinitiative kann der Gesellschafter nach Auffassung des BFH trotz der Nießbrauchsbestellung entfalten, obwohl der Nießbraucher – entgegen der zivilrechtl. hM (s. Anm. 436) – ein eigenes Stimmrecht bei Beschlüssen über die laufenden Angelegenheiten der Gesellschaft habe und dem Nießbraucher die zur Sicherung seines Fruchtziehungsrechts notwendigen Kontroll- und Informationsrechte zustünden, da dem Gesellschafter eigene Mitwirkungsrechte etwa im Bereich einer Änderung der Gewinnbeteiligung oder des Auseinandersetzungsguthabens und die hierzu erforderlichen gesellschaftsrechtl. Kontroll- und Informationsrechte verblieben (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241). Dagegen kann der Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn sich ein Vorbehaltsnießbraucher alle unternehmerischen Ent-

scheidungen vorbehalten hat (BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, DStR 2009, 321; Nds. FG v. 22.12.2004, EFG 2005, 639, rkr.; Hess. FG v. 28.11.2006, EFG 2007, 944, rkr.; FG Münster v. 19.6.2008, EFG 2008, 1733, nrkr., Rev. Az. BFH II R 42/08 bei Vorbehaltsnießbrauch mit umfassender Stimmrechtsvollmacht; im Erg. ebenso für den Treugeber bei der sog. Treuhandlösung FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006, EFG 2006, 1672, rkr.).

440 d) Die Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerstellung des Gesellschafters

Eine Mitunternehmerinitiative des Gesellschafters wird im Schrifttum dann bejaht, wenn dieser entweder allein oder gemeinsam mit dem Nießbraucher – zumindest durch Kontroll- und Widerspruchsrechte – an Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt ist und damit Einflussmöglichkeiten hat, die den allg. Mindestanforderungen an eine Mitunternehmerinitiative entsprechen (so SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 [282]; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356 ff.]; vgl. auch BITZ, DB 1987, 1506 [1507]; GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1000]). Nach SCHULZE ZUR WIESCHE (FR 1999, 281 [282]; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]) soll es hierfür genügen, wenn der Gesellschafter im Innenverhältnis wichtige Entscheidungen wie Kapitalerhöhung, Aufnahme neuer Gesellschafter, Betriebseinstellung beeinflussen kann. Derartige Mitwirkungsrechte sollen grds. immer bestehen, solange sie nicht ausdrücklich ausgeschlossen sind.

SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); im Erg. glA BIERGANS, DStR 1985, 327 (331): der Gesellschafter kann Mitunternehmerinitiative entfalten, da der Nießbraucher, auch wenn er das Stimmrecht hat, schwerwiegende Entscheidungen, die die Substanz des Mitunternehmeranteils gefährden, nur mit Zustimmung des Gesellschafters treffen kann, um nicht regresspflichtig zu werden; SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (67–69): die Rechtsposition von Nießbraucher und Gesellschafter ist gemeinsam zu betrachten und beiden grds. eine gemeinschaftliche Mitunternehmerinitiative zuzurechnen. Eine früher im Schrifttum vertretene Auffassung, nach der die Mitunternehmerstellung des Gesellschafters während der Zeit der Bestellung des Nießbrauchs ruhe, wurde inzwischen aufgegeben, s. SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1995, 318 (320 Ziff. 3.2 und Fn. 16).

Andere fordern dagegen, dem Gesellschafter müsse es unbenommen sein, an den Gesellschafterversammlungen teilzunehmen und sein Stimmrecht bei Grundlagengeschäften auszuüben (so GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1003]).

Ob der Treugeber bei einer Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) Mitunternehmerinitiative entfalten kann, ist str.

Bejahend L. SCHMIDT in Festschr. von Wallis, 1985, 359 (365 f.) unter Hinweis auf die vergleichbar schwach ausgeprägte „denaturierte“ Mitunternehmerinitiative des atypisch Unterbeteiligten; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 240; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 309; verneinend FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006, EFG 2006, 1672, rkr.; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (285): der Treugeber kann nur dann Mitunternehmerinitiative entfalten, wenn er mit dem Nutzungstreuhandler hinreichende interne Mitwirkungsrechte ausdrücklich vereinbart hat; wohl glA LBP/BITZ, § 15 Rn. 32a.

Für das Mitunternehmerisiko ist es nach hM im Schrifttum ausreichend, wenn der Gesellschafter (weiterhin) an den stillen Reserven beteiligt ist, sich die Wertveränderungen des Gesellschaftsanteils nach Beendigung des Nießbrauchs allein in seinem Vermögen niederschlagen und er im Außenverhältnis haftet.

BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 309; BITZ, DB 1987, 1506 (1507); KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 241 f.; BRANDI/MÜHLMEIER, GmbHR 1997, 734 (738); GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 (1000); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl. 2005, Rn. 464; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 81; A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittel-

barer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 179 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1995, 318 (320); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (282); SUFFEL, Festschr. der Fachanwälte für StRecht, 1999, 375 (388); aA SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (67), der Nießbraucher und Gesellschafter ein gemeinschaftliches Mitunternehmerisiko zurechnen will, wenn der Gesellschaftsanteil insgesamt für ein Mitunternehmerisiko hinreichende Rechte verkörpert; ausführlich dazu Anm. 442 f.

Gleiches soll auch in Fällen der Nutzungstreuhand gelten, wenn dem „Nießbraucher“ der Gesellschaftsanteil für die Zeit des Nießbrauchs treuhänderisch überlassen wurde, obwohl die Außenhaftung in diesem Fall den Treuhänder trifft.

JANSSEN/NICKEL aaO; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 240; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 309; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1999, 281 (285); aA BRAUN, EFG 2005, 641, der bei der Nutzungstreuhand nur den „Nießbraucher“ als Mitunternehmer ansieht; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 17.5.2006, EFG 2006, 1672, rkr.

e) Die Rechtsprechung zur Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers 441

Nach der Rspr. kann ein Nießbraucher neben einem Gesellschafter Mitunternehmer einer PersGes. sein.

Vgl. BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528; v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241; v. 23.5.1996 – IV R 87/93, BStBl. II 1996, 523, die allerdings ausdrücklich entweder nur die Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers oder diejenige des Gesellschafters prüfen; aA ohne nähere Begründung für den Fall, dass ein Untervermächtnis als ein auf die entnahmefähigen Gewinne beschränkter Nießbrauch an einem Kommanditanteil auszulegen ist, BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 (717): nur der Kommanditist ist Mitunternehmer und schließt dadurch den Nießbraucher von der Mitunternehmerschaft aus. Dies kann hingegen nicht als generelle Aussage der Rspr. verstanden werden. GlA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 242; LBP/BRZ, § 15 Rn. 32; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 309; SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (68); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (11); SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353.

Unter welchen Voraussetzungen eine Mitunternehmerschaft sowohl des Gesellschafters als auch des Nießbrauchers vorliegt, ist in der Rspr. noch nicht abschließend geklärt. Die Ur. befassen sich entweder nur mit der Mitunternehmerstellung des Gesellschafters oder nur mit derjenigen des Nießbrauchers, ohne näher auf die Auswirkungen für den anderen Beteiligten einzugehen.

Mitunternehmerinitiative kann der Nießbraucher entfalten, wenn er die Stimmrechte aus dem mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschaftsanteil ausüben kann (BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69, BStBl. II 1973, 528). Dagegen fehlt eine Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers, wenn dieser keinen Einfluss auf die Geschicke des Unternehmens nehmen kann, insbes. nicht an Aufstellung, Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses mitwirken darf (FG Köln v. 15.11.2002, EFG 2003, 587, rkr.; glA für einen schenkweise eingeräumten und befristeten Nießbrauch ohne „nennenswerten Einfluss auf die Unternehmensführung“ BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374, obiter dictum, sowie für einen Ertragsnießbrauch, bei dem der Nießbraucher lediglich an den Erträgen des Unternehmens partizipiert, BFH v. 26.11.2003 – X R 11/01, BStBl. II 2004, 820).

Erst recht fehlt es an einer Mitunternehmerinitiative, wenn versucht wird, dem Nießbraucher einen – zivilrechtl. nicht zulässigen (POHLMANN in Münchener Komm. zum BGB, 4. Aufl. 2004, § 1068 Rn. 28 f.; ULMER in Münchener Komm. zum BGB, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 107 f. mwN) – Nießbrauch am sog. Gewinnstammrecht einzuräumen, bei dem nicht der gesamte Gesellschaftsanteil mit einem Nießbrauch belastet werden soll, sondern nur ein aus der Gesellschaft abgespaltenes Recht auf Zahlung der Gewin-

ne. Der BFH setzt einen solchen Nießbrauch einer bloßen Vorausabtretung der Gewinnansprüche gleich, die die Zurechnung der Gewinne beim Gesellschafter und dessen Mitunternehmerstellung nicht beeinflusst (BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714).

Wann der Nießbraucher ein Mitunternehmerisiko trägt, hat der BFH noch nicht abschließend geklärt. BFH v. 11.4.1973 – IV R 67/69 (BStBl. II 1973, 528) bejahte es bei einem Nießbraucher, der alleine das Stimmrecht aus dem Gesellschaftsanteil ausübte und an den laufenden Gewinnen sowie – mittelbar durch Beschränkung der zukünftig entnehmbaren Gewinne – an den Verlusten beteiligt war. Die fehlende Beteiligung an den stillen Reserven schließt das Mitunternehmerisiko nicht aus, da das schwach ausgeprägte Mitunternehmerisiko durch eine stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative kompensiert werde. AA FG Köln v. 15.11.2002, EFG 2003, 587, rkr., für einen Nießbraucher ohne derart starke Mitunternehmerinitiative.

442 f) Die Auffassungen im Schrifttum zur Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers

Eine Mitunternehmerschaft des Nießbrauchers wird zum Teil abgelehnt, da der Nießbraucher nicht Gesellschafter ist (STADIE, Die persönliche Zurechnung von Einkünften, 1983, 101; BALKE, FR 1987, 129) und nicht an der Substanz des Gesellschaftsanteils beteiligt sei, sondern ausschließlich an laufenden Gewinnen (BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 309; BALKE, FR 1987, 129 [131]).

Der überwiegende Teil des Schrifttums bejaht ggf. eine Mitunternehmerstellung des Nießbrauchers.

► *Unterschiedliche Begründungsansätze*: Die meisten Autoren gehen davon aus, dass auch Personen, die zivilrechtl. nicht Gesellschafter einer PersGes. sind, Einkünfte iSv. Nr. 2 Satz 1 erzielen können (vgl. Anm. 333–336). Andere sind der Auffassung, dass das Tatbestandsmerkmal „Gesellschafter“ in Nr. 2 Satz 1 deshalb auch den Nießbraucher erfasse, weil es durch die Nießbrauchsbestellung zu einer „diagonalen Spaltung“ des Mitunternehmeranteils komme (so SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353 [354]). Weiter noch geht SCHÖN (Stb)Jb. 1996/97, 45 [63 ff.]), der den Nießbraucher als dinglichen Mitinhaber des Gesellschaftsanteils ansieht mit der Folge, dass beim echten Nießbrauch stets sowohl der Nießbraucher als auch der Gesellschafter Mitunternehmer seien, sofern der Gesellschaftsanteil so viele Rechte verleihe, dass der Gesellschafter ohne die Nießbrauchsbestellung Mitunternehmer wäre.

SCHÖN aaO, 66 und 69; zustimmend KORN, DStR 1999, 1461 (1470 f.). UE ist eine derartige „Vergemeinschaftung“ von Gesellschafter und Nießbraucher abzulehnen, da sie dem Grundsatz widerspricht, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Nr. 2 Satz 1 nur demjenigen zuzurechnen sind, der in eigener Person die Voraussetzungen der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos erfüllt (vgl. Anm. 300). Ebenso für eine getrennte Prüfung der Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter: BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 366; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 240–242; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 306 und 309; BIERGANS, DStR 1985, 327 (331); BITZ, DB 1987, 1506 (1507); BRANDI/MÜHLMEIER, GmbHR 1997, 734 (738); GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 (1000); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl. 2005, Rn. 460; JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 76–78; MITSCH, Inf. 2003, 388 (390 f.); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (10 f.); A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 179 f.; L. SCHMIDT in Festschr. von Wallis, 1985, 359 (363); SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353; WEBER, DStZ 1991, 530 (533).

► Eine Mitunternehmerinitiative des Nießbrauchers wird zT schon dann bejaht, wenn dieser entweder allein oder gemeinsam mit dem Nießbrauchsbesteller – zumindest durch Kontroll- und Widerspruchsrechte – an Entscheidungen der Gesellschaft beteiligt ist (so SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356]; krit. SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 [67 f.]).

▷ Bei einem „echten“ Nießbrauch wird dies schon dann angenommen, wenn bei der Bestellung des Nießbrauchs keine ausdrücklichen Vereinbarungen über eine Mitwirkung des Nießbrauchers in der Gesellschaft getroffen wurden (so SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [356]; im Erg. ebenso MITSCH, Inf. 2003, 388 [391]; wohl glA KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 241). Andere bejahen eine Mitunternehmerinitiative nur, wenn dem Nießbraucher das Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung übertragen ist (so GÖTZ/JORDE, FR 2003, 998 [1002]) oder wenn der Nießbraucher entweder einen Teil der mit der Mitgliedschaft verbundenen Verwaltungsrechte allein oder mit dem Gesellschafter ausübt und diese im Einzelfall Bedeutung für die Unternehmerinitiative haben oder wenn der Nießbraucher durch Übernahme einer Mithaftung für Schulden der Gesellschaft ein höheres Mitunternehmerisiko trägt (so SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 306; ähnlich BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 365).

▷ Bei der sog. *Nutzungstreuhand* (s. Anm. 437) ist der „Nießbraucher“ selbst Gesellschafter und übt als solcher die auf diesen Gesellschaftsanteil entfallenden Stimm- und Kontrollrechte in der Gesellschaft aus; deshalb kann er – ungeachtet der ggf. im Innenverhältnis bestehenden Weisungsgebundenheit – Mitunternehmerinitiative entfalten.

SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SCHULZE ZUR WIESCHE, DSrR 1995, 318 (319 f.); HAAS in Festschr. L. Schmidt, 1993, 315 (322); KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 240; BITZ, DB 1987, 1506 (1507); ebenso PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (436), der dabei die Terminologie „Vollnießbrauch“ verwendet).

▷ Ist dem Nießbraucher ein bloßer Ertragsnießbrauch eingeräumt ohne unternehmerische Einflussmöglichkeit, so kann er auch nach Auffassung des Schrifttums keine Mitunternehmerinitiative entfalten.

KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 239; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 308; BIERGANS, DSrR 1985, 327 (335); BITZ, DB 1987, 1506 (1507); HAAS in Festschr. L. Schmidt, 1993, 315 (322); KORN, DSrR 1999, 1461 (1464 f.); SCHULZE ZUR WIESCHE, DSrR 1995, 318 (320); SÖFFING/JORDAN, BB 2004, 353.

► *Mitunternehmerisiko* trägt der Nießbraucher nach einer zT vertretenen Auffassung bereits dann, wenn er am laufenden Gewinn unmittelbar und am Verlust mittelbar durch eine verlustbedingte Beschränkung der zukünftig entnahmefähigen Gewinne beteiligt ist.

KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 241, zugleich für den Nutzungstreuhand; MITSCH, Inf. 2003, 388 (391); A. SCHMIDT, Einkommensteuerliche Behandlung mittelbarer Leistungsbeziehungen bei Personengesellschaften, 1990, 179 f.; SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (356); SUFFEL, Festschr. der Fachanwälte für StRecht, 1999, 375 (387 f.); aA BALKE, FR 1987, 129 (131) und BITZ, DB 1987, 1506 (1507), die eine Außenhaftung und echte Verlustbeteiligung fordern. Vgl. auch SCHÖN, StbJb 1996/97, 45 (67), der eine unmittelbare Gewinn- und mittelbare Verlustbeteiligung deshalb nicht ausreichen lassen will, weil der Nießbraucher damit ein noch geringeres Mitunternehmerisiko trage als der typisch stille Gesellschafter, aber ein gemeinschaftliches Mitunternehmerisiko von Gesellschafter und Nießbraucher annimmt.

Andere fordern in diesen Fällen eine Kompensation durch eine stärkere Mitunternehmerinitiative oder eine persönliche Haftung des Nießbrauchers.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 306; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 365.

443 g) **Stellungnahme**

Der Rspr. und hM ist darin zuzustimmen, dass sowohl der Nießbraucher als auch der Gesellschafter Mitunternehmer sein können, da eine stl. Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Gesellschafter“ in Nr. 2 Satz 1 geboten ist (vgl. Anm. 336).

Mitunternehmerinitiative: Für die Mitunternehmerinitiative sind beim Nießbrauch ebenso wie bei Treuhandverhältnissen und Unterbeteiligungen (s. Anm. 423 und 430) neben den im Außenverhältnis bestehenden Mitwirkungs- und Kontrollrechten auch die internen Mitwirkungsrechte entscheidend. Dementsprechend ist eine Mitunternehmerinitiative sowohl für den Gesellschafter als auch für den Nießbraucher zu bejahen, wenn beide im Innenverhältnis zumindest solche Mitwirkungs- und Kontrollrechte wahrnehmen können, die dem gesetzlichen Leitbild der Mitwirkungs- und Kontrollrechte des Kommanditisten entsprechen (vgl. Anm. 310). Keine Mitunternehmerinitiative kann der Nießbraucher bei einem bloßen Ertragsnießbrauch oder einem Nießbrauch an Gewinnansprüchen entfalten, weil er in diesen Fällen von unternehmerischen Entscheidungen ausgeschlossen ist. Umgekehrt kommt dem Gesellschafter keine Mitunternehmerinitiative zu, wenn sich ein Vorbehaltsnießbraucher allein alle unternehmerischen Entscheidungen vorbehalten hat (vgl. Anm. 439) oder wenn der Nießbraucher als wirtschaftlicher Eigentümer des Gesellschaftsanteils anzusehen ist (s. dazu Anm. 863), zB weil er in Fällen eines Vorbehaltsnießbrauchs die Rechtsposition als Gesellschafter nur unter dem Vorbehalt jederzeitigen Widerrufs übertragen hat (SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]; KORN, DStR 1999, 1461 [1471]).

Mitunternehmerisiko setzt nach den allg. Kriterien grds. sowohl eine Beteiligung am Gewinn als auch an den stillen Reserven voraus (vgl. Anm. 321 f. und 324).

► *Der Gesellschafter* trägt trotz der Bestellung des Nießbrauchs idR ein Mitunternehmerisiko, da er grds. weiter an den stillen Reserven und dem nicht entnahmefähigen Gewinn beteiligt ist. Etwas anderes gilt allerdings, wenn alle Gewinnanteile dem Nießbraucher zufließen und keine stillen Reserven entstehen können, die dem Gesellschafter zuzurechnen wären. Darüber hinaus dürfte ein Mitunternehmerisiko des Gesellschafters auch dann zu verneinen sein, wenn der Nießbraucher Anspruch auf die außerordentlichen Erträge hat, da die Substanz des Gesellschaftsanteils hierdurch weitgehend allein dem Nießbraucher überlassen wird (SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [358]).

► *Der Nießbraucher* ist neben der Beteiligung am laufenden, entnahmefähigen Gewinn grds. allenfalls an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt, die während der Dauer des Nießbrauchs begründet und wieder aufgelöst wurden (vgl. Anm. 436). UE steht dies dennoch einem Mitunternehmerisiko des Nießbrauchers nicht entgegen, da eine fehlende Beteiligung an den stillen Reserven und am Geschäftswert durch eine besonders stark ausgeprägte Mitunternehmerinitiative oder durch eine hohe Beteiligung am laufenden Gewinn kompensiert werden kann (vgl. Anm. 324). Zumindest der letzte Fall wird beim Nießbrauch idR vorliegen, weil dem Nießbraucher der gesamte entnahmefähige laufende Gewinn des nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteils zusteht (vgl. Anm. 436). Kein Mitunternehmerisiko trägt der Nießbraucher hingegen, wenn er unabhängig vom Entstehen eines entnahmefähigen Gewinns stets einen festen Sockelbetrag als Mindestertrag erhält (vgl. JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 80; SUFFEL, Festschr. der Fachanwälte für StRecht, 1999, 375 [389]; allg. zum Erfordernis einer Gewinnbeteiligung Anm. 322).

Für die Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) gelten die oa. Abgrenzungskriterien entsprechend.

h) Aufteilung der Einkünfte bei gleichzeitiger Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter

444

Wem im Fall einer gleichzeitigen Mitunternehmerschaft von Nießbraucher und Gesellschafter welche Einkünfte zuzurechnen sind, ist str. Die Rspr. hat hierzu bisher noch nicht näher Stellung genommen.

Gewinnanteile sind dem Nießbraucher und dem Gesellschafter auch stl. entsprechend den zivilrechtl. Vereinbarungen zuzurechnen. Soweit nichts Abweichendes vereinbart wurde, gelten folgende Grundsätze:

► *Entnahmefähige und thesaurierte Gewinne*: Soweit der Nießbraucher nur einen Anspruch auf die entnahmefähigen Gewinnanteile hat (vgl. Anm. 436), sind ihm nur diese zuzurechnen.

GIA BITZ, DB 1987, 1506 (1508); JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl. 2005, Rn. 461; MITTSCH, Inf. 2003, 388 (390); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (9 und 11); SCHULZE ZUR WIESCHE, DStR 1995, 318 (321); SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (357); L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 (367), zugleich auch zur Rückwirkung des Gewinnverwendungsbeschlusses auf das Wj., auf das er sich bezieht.

Thesaurierte Gewinne sind in diesem Fall dem Gesellschafter zuzurechnen.

JANSEN/JANSEN, Der Nießbrauch im Zivil- und Steuerrecht, 7. Aufl. 2005, Rn. 464 nehmen dabei an, der Gesellschafter habe den zivilrechtl. auf ihn entfallenden Gewinnanteil erst mit Beendigung des Nießbrauchs zu versteuern. Für eine derartige „Steuerpause“ gibt es jedoch keine Rechtsgrundlage. Deshalb geht das übrige Schrifttum zu Recht von einer sofortigen Versteuerung der dem Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteile aus. Um zu vermeiden, dass dieser die für die ESt. erforderlichen Mittel aus seinem sonstigen Vermögen nehmen muss, wird teilweise eine vertragliche Ausgestaltung des Nießbrauchs in der Weise vorgeschlagen, dass der Gesellschafter Anspruch auf den Teil der ausschüttungsfähigen Erträge erhält, der notwendig ist, um die aus der Beteiligung an der Gesellschaft auf ihn entfallende ESt. zu zahlen. Vgl. dazu JANSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 78; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); MÜNCH, ZEV 1998, 8 (11); vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (357), der in der Übernahme der Steuerzahlung durch den Nießbraucher ein Teilentgelt für die Nießbrauchsbestellung sieht. UE liegt es dagegen näher, hierin kein Entgelt, sondern eine vertragliche Ausgestaltung der auf den Gesellschafter entfallenden Gewinnanteile zu sehen mit der Folge, dass die Mittel für die Steuerzahlung ihrerseits dem Gesellschafter zuzurechnen sind, was allerdings zu dem gleichen Ergebnis führt.

► *Außerordentliche Gewinne* aus der Auflösung stiller Reserven stehen grds. dem Gesellschafter zu (Anm. 436).

Vgl. zu Ausgleichsansprüchen, weil derartige Erträge nicht gesondert in der HBil. ausgewiesen werden, SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 [357]; zu weiteren Bilanzierungsdifferenzen zwischen HBil. und StBil. und damit verbundenen Zurechnungsproblemen SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 [72]; L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 [368]).

► *Offene Rücklagen*, die während des Nießbrauchs gebildet worden waren und nunmehr zugunsten des entnahmefähigen Bilanzgewinns aufgelöst werden, haben zur Folge, dass die entsprechenden Beträge nicht mehr dem Gesellschafter, sondern dem Nießbraucher zuzurechnen sind. Stl. ist dies als SonderBA des Gesellschafters und als SonderBE des Nießbrauchers zu werten (BITZ, DB 1987, 1506 [1508]; LBP/Bitz, § 15 Rn. 33a; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 [437]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 310).

Verluste sind dem Nießbraucher insoweit zuzurechnen, als er diese gegenüber dem Gesellschafter ausgleichen muss (BITZ, DB 1987, 1506 [1508]; LBP/Bitz,

§ 15 Rn. 33c). Ohne ausdrückliche Vereinbarung besteht eine derartige Ausgleichspflicht nach der im Zivilrecht hM grds. nicht. Vielmehr trägt der Nießbraucher die Verluste nur mittelbar dadurch, dass sie die zukünftig entnahmefähigen Gewinne mindern (vgl. Anm. 436). Dann sind Verluste stl. dem Gesellschafter zuzurechnen.

Dies gilt uE auch, wenn der Verlust zu einem negativen Kapitalkonto führt, da die Substanz des Gesellschaftsanteils aus dem Vermögen des Nießbrauchsbestellers stammt und der Nießbraucher bei Beendigung des Nießbrauchs nicht zum Verlustausgleich verpflichtet ist; glA SCHULZE ZUR WIESCHE, BB 2004, 355 (358); KEMPERMANN, HFR 2001, 263; PETZOLDT, GmbHR 1987, 433 (437); SCHÖN, StbJb. 1996/97, 45 (72 f.); JANSSEN/NICKEL, Unternehmensnießbrauch, 1998, 103; LBP/BITZ, § 15 Rn. 33c. Dagegen wollen SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 311 und L. SCHMIDT (Festschr. von Wallis, 1985, 359 [369]) diejenigen Verluste, durch die ein negatives Kapitalkonto entsteht, dem Nießbraucher zurechnen, da diese Verluste die zukünftig entnahmefähigen Gewinne des Nießbrauchers – ebenso wie bei einem Kommanditisten – mindern.

Verlustausgleich: Soweit dem Nießbraucher Verlustanteile zugerechnet werden, hat dies zur Folge, dass ihm in den Folgejahren auch diejenigen nicht entnahmefähige Gewinne zuzurechnen sind, die diese Verluste ausgleichen (SCHMIDT/WACKER aaO; LBP/BITZ, § 15 Rn. 33c).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben und Steuervergünstigungen (§§ 34a, 35) sind uE nach Maßgabe der jeweiligen Gewinnbeteiligung auf Nießbraucher und Gesellschafter aufzuteilen (aA SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 2008, 2728: Zurechnung beim Nießbraucher; vgl. auch § 35 Anm. 62).

Bei der Nutzungstreuhand wird der Treuhänder zivilrechtl. Gesellschafter. Folglich ist ihm handelsrechtl. im Verhältnis zu den Mitgesellschaftern der gesamte Gewinn aus dem mit der Treuhand belasteten Gesellschaftsanteil zuzurechnen. Die og. Grundsätze über die Aufteilung der Einkünfte zwischen Nießbraucher und Gesellschafter finden erst anschließend im Innenverhältnis des Nutzungstreuhanders zum Treugeber entsprechende Anwendung (vgl. zum Feststellungsverfahren Anm. 425).

445 i) Rechtsfolgen bei fehlender Mitunternehmerschaft des Gesellschafters oder des Nießbrauchers

Ist der Nießbraucher kein Mitunternehmer, so sind auch die ihm zufließenden Gewinne stl. dem mit dem Nießbrauch belasteten Gesellschafter zuzurechnen.

BFH v. 13.5.1976 – IV R 83/75, BStBl. II 1976, 592; v. 9.4.1991 – IX R 78/88, BStBl. II 1991, 809; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714 (717); FG Köln v. 15.11.2002, EFG 2003, 587, rkr.; vgl. zu zivilrechtl. Ausgleichsansprüchen des Gesellschafters gegen den Nießbraucher bei einem Irrtum über die stl. Zurechnung GSCHWENDTNER, DStZ 1995, 708 (712). Hat der Nießbraucher nur Anspruch auf den Ertrag nach Abzug der hierauf entfallenden Steuer, so ist diese im Zweifel nach dem Durchschnittssteuersatz zu berechnen (OLG Köln v. 27.3.2006 – 2 U 4/06, DB 2006, 2341).

► *Sonstige Einkünfte des Nießbrauchers*: Unter welche Einkunftsart die Einkünfte des Nießbrauchers zu subsumieren sind, ist str.

Einkünfte iSd. § 22 Nr. 1: SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 308; L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 (365 und 370 f.); BIERGANS, DStR 1985, 327 (335); BITZ, DB 1987, 1506 (1507); Einkünfte aus Kapitalvermögen bei einem entgeltlichen Ertragsnießbrauch: PAUS, BB 1990, 1675 (1682), noch weitergehend BLAUROCK, Unterbeteiligung und Treuhand an Gesellschaftsanteilen, 1981, 309, der den Nießbraucher mangels Substanzbeteiligung nie als Mitunternehmer ansieht und deshalb die dem Nießbraucher zufließenden Gewinnanteile zunächst stl. stets dem Gesellschafter zurechnen will. Diese Gewinnanteile seien aber gleichzeitig BA des Gesellschafters und vom Nießbraucher als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern.

UE hat der Nießbraucher wiederkehrende Bezüge iSd. § 22 Nr. 1, sofern es sich bei der ihm eingeräumten Rechtsposition nicht um eine stl. unbeachtliche Einkommensverwendung des Gesellschafters nach § 12 Nr. 2 handelt.

► *Die Gewinnansprüche des Nießbrauchers sind Betriebsausgaben* des Gesellschafters, wenn die Nießbrauchsbestellung betrieblich veranlasst war (vgl. HAAS, Festschr. L. Schmidt, 1993, 315 [323 f.]).

► *Vorbehaltsnießbrauch*: Hat sich der frühere Gesellschafter anlässlich der Übertragung des Gesellschaftersanteils einen Nießbrauch vorbehalten, können dessen Gewinnanteile, wenn er nicht Mitunternehmer wird, vom Gesellschafter als dauernde Lasten abgezogen werden.

GIA L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 (371); aA MITSCH, Inf. 2003, 388 (392), der ohne Erörterung der dauernden Last von einer stl. unbeachtlichen Einkommensverwendung ausgeht. Zwar verneint die Rspr. bei einem Totalnießbrauch grds. das Vorliegen einer dauernden Last, da wegen des Nießbrauchs kein ertragbringendes Vermögen übertragen worden sei (BFH v. 25.3.1992 – X R 100/91, BStBl. II 1992, 803; v. 14.7.1993 – X R 54/91, BStBl. II 1994, 19; ausführl. § 22 Anm. 142). Allerdings betrifft dies Sachverhalte, bei denen die Einkünfte aus dem Nießbrauchsbelasteten Vermögen bereits originär dem Nießbraucher zuzurechnen waren. Ist der Nießbraucher nicht Mitunternehmer, so werden im Unterschied zu den vom BFH entschiedenen Fällen alle Einkünfte dem Nießbrauchsbesteller zugerechnet. Deshalb bleibt uE hier Raum, die Gewinnanteile des Nießbrauchers als dauernde Last zu qualifizieren.

Ist der Gesellschafter kein Mitunternehmer, so wird der gesamte auf diesen Gesellschaftersanteil entfallende Gewinn stl. dem Nießbraucher zugerechnet, weil nur dieser den Tatbestand von Nr. 2 Satz 1 erfüllt.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 307; L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 (367); MITSCH, Inf. 2003, 388 (392).

► *Rechtsfolgen*: Es ist nach den allg. Abgrenzungskriterien zu entscheiden, ob die (thesaurierten) Gewinnanteile, die zivilrechtl. dem Gesellschafter zufließen, für den Nießbraucher als SA iSd. § 10 Abs. 1 Nr. 1a oder als nicht abziehbare Einkommensverwendung nach § 12 Nr. 2 zu qualifizieren sind, wobei sich auf der Seite des Gesellschafters jeweils die spiegelbildlichen Rechtsfolgen ergeben (insoweit glA BITZ, DB 1987, 1506 [1508]; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 369). Bei betrieblich veranlasster Bestellung des Nießbrauchs kann der Nießbraucher SonderBA und der Gesellschafter SonderBE haben, allerdings uE erst bei Beendigung des Nießbrauchs, da die thesaurierten Gewinne erst zu dem Zeitpunkt stl. dem Gesellschafter zuzurechnen sind, in dem dieser durch die Beendigung des Nießbrauchs wieder Mitunternehmer wird.

GIA L. SCHMIDT, Festschr. von Wallis, 1985, 359 (367); aA wohl Brtz, DB 1987, 1506 (1508) und BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 369, die sofort abziehbare SonderBA annehmen.

Vorstehendes gilt auch, wenn eine Nutzungstreuhand (s. zum Begriff Anm. 437) dazu führt, dass mangels Mitunternehmerinitiative des Treugebers allein der Treuhänder (= „Nießbraucher“) als Mitunternehmer anzusehen ist.

► *Sinngemäße Anwendung der Grundsätze über die Betriebsverpachtung*: Nach der Rspr. entsteht bei der Bestellung eines Nießbrauchs an einem luf. Betrieb beim Nießbrauchsverpflichteten ein ruhender Betrieb, auf den die Grundsätze der Betriebsverpachtung sinngemäß anzuwenden sind (BFH v. 26.2.1987 – IV R 325/84, BStBl. II 1987, 772; v. 16.12.1999 – IV R 53/99, BFH/NV 2000, 1078). Ob Entsprechendes auch dann gilt, wenn ein Gesellschafter durch die Nießbrauchsbestellung seine Mitunternehmerstellung verliert, hat die Rspr. noch nicht entschieden. Teile des Schrifttums behagen dies.

SCHULZE ZUR WIESCHE, DSrR 1980, 222 (225); BRITZ, DB 1987, 1506 (1508); BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 366; aA PAUS, BB 1990, 1675 (1680): im Hinblick auf einen Nießbrauchsbelasteten Gesellschaftsanteil könne es kein Wahlrecht geben, eine Betriebsaufgabeerklärung abzugeben; differenzierend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 313, der die Grundsätze der Betriebsverpachtung sinngemäß anwenden will, wenn ein Gesellschafter beim unentgeltlichen Zuwendungs- oder Vermächtnisnießbrauch die Mitunternehmerstellung verliert.

UE ist folgende Unterscheidung vorzunehmen: Wenn ein Gesellschafter aufgrund der Übertragung des Gesellschaftsanteils unter Nießbrauchsvorbehalt nicht mehr Mitunternehmer ist, so hat er seine Mitunternehmerstellung damit endgültig verloren, da er nach dem Ende des Nießbrauchs nicht mehr an der Gesellschaft beteiligt ist. Für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsverpachtung ist dann kein Raum. Verliert ein Gesellschafter dagegen bei einem Zuwendungsnießbrauch seine Mitunternehmerstellung, so lebt die Mitunternehmereigenschaft mit Beendigung des Nießbrauchs wieder auf. Deshalb können uE sowohl beim entgeltlichen als auch beim unentgeltlichen Zuwendungsnießbrauch an einem Gesellschaftsanteil die Grundsätze der Betriebsverpachtung sinngemäß angewandt werden. Entsprechendes gilt auch beim Vermächtnisnießbrauch, da bei diesem der Rechtsnachfolger nach Beendigung des Nießbrauchs Mitunternehmer wird.

446–447 Einstweilen frei.

VIII. Beginn und Ende der Mitunternehmerschaft

Schrifttum: FRYZATZKI, Insolvenz der Personengesellschaft, EStB 2004, 215; RONGE, Zur Beendigung atypisch stiller Beteiligungen im GmbH-Konzern, FR 2004, 78.

448 1. Beginn der Mitunternehmerschaft

Überblick: Eine Mitunternehmerschaft beginnt, wenn mehrere Personen im Hinblick auf einen bereits ausgeübten oder beabsichtigten Gewerbebetrieb Mitunternehmerinitiative entfalten können, Mitunternehmerisiko tragen und jeweils mit Gewinnerzielungsabsicht handeln. Das kann schon der Fall sein, wenn die Gesellschaft während ihrer Aufbauphase noch keine gewerbliche Tätigkeit ausübt (BFH v. 2.7.1998 – IV R 90/96, BFH/NV 1999, 754). Besteht die Gesellschaft bereits, so kann eine Mitunternehmerschaft nachträglich dadurch entstehen, dass einerseits einem Mitgesellschafter zukünftig Mitunternehmerinitiative und Mitunternehmerisiko zukommen (vgl. BFH v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848) und andererseits, dass die Gesellschaft durch eine Änderung des Gesellschaftszwecks erstmals eine gewerbliche (Abs. 2) oder eine gewerblich geprägte Tätigkeit (Abs. 3) ausübt. Darüber hinaus kann eine Mitunternehmerschaft zB auch durch den Tod eines Erblassers beginnen (zur Erbengemeinschaft vgl. Anm. 400) oder durch eine Eheschließung, wenn dabei eine Gütergemeinschaft vereinbart wird (s. Anm. 405).

Zu dem Abschluss eines Gesellschaftsvertrags müssen Handlungen hinzutreten, die dazu dienen, diesen Vertrag tatsächlich zu vollziehen. Nicht erforderlich ist dagegen, dass die Mitunternehmerschaft ihre Geschäftstätigkeit bereits aufgenommen hat oder dass bereits eine Eintragung im Handelsregister erfolgt ist (vgl. allg. zum Beginn des Gewerbebetriebs Anm. 190, die dortigen Abgrenzungskriterien gelten auch für den Beginn einer Mitunternehmerschaft, vgl. BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; v. 22.9.1994 – IV R 41/93, DB 1995, 855; v. 12.6.2001 – VIII B 33/01, BFH/NV 2001, 1398). Der Beitritt zu einer Gesellschaft führt nicht dazu, dass den Beitretenden Verluste

aus der Zeit vor ihrem Eintritt zuzurechnen wären (BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538; s. auch Anm. 486 und BFH v. 27.7.2004 – IX R 20/03, BStBl. II 2005, 33 zur Zurechnung von Sonderabschreibungen bei nachträglich beitretenden Gesellschaftern).

Scheitert die mitunternehmerschaftlich geplante gewerbliche Betätigung bereits in der Vorbereitungsphase, so können hierdurch entstandene Aufwendungen – zB Beratungskosten oder der Verlust einer Einlage – vorweggenommene (Sonder-)BA sein (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461; v. 29.3.2000 – X R 99/95, BFH/NV 2000, 1188; v. 22.9.2004 – III R 38/03, BFH/NV 2005, 202; vgl. auch § 4 Anm. 817 ff.).

2. Ende der Mitunternehmerschaft

449

Überblick: Die Mitunternehmerschaft endet, sobald der Mitunternehmer keine Mitunternehmerinitiative mehr entfalten kann und/oder kein Mitunternehmerisiko mehr trägt. Das kann zB der Fall sein, wenn er aus der Mitunternehmerschaft ausscheidet, diese realgeteilt oder liquidiert wird oder der Gesellschaftsvertrag dahingehend geändert wird, dass der Mitgesellschafter die Mitunternehmerinitiative oder das Mitunternehmerisiko verliert.

Durch Realteilung kann eine Mitunternehmerschaft dergestalt beendet werden, dass jeweils Teile des bisherigen Gesellschaftsvermögens in ein neu gegründetes oder bereits bestehendes Einzelunternehmen oder in eine andere Mitunternehmerschaft übertragen werden. Insbes. zwischen nahen Angehörigen führen allerdings bloße Vereinbarungen über das Ende einer Gesellschaft noch nicht zu einer Beendigung der Mitunternehmerschaft, wenn keine Auseinsetzung der Gesellschaft erfolgt und die bisherigen Mitunternehmer weiterhin Mitunternehmerinitiative entfalten und Mitunternehmerisiko tragen (vgl. BFH v. 28.1.1988 – IV R 189/84, BFH/NV 1988, 734; v. 28.7.1994 – IV R 81/93, BFH/NV 1995, 202).

Liquidation und Insolvenz einer Mitunternehmerschaft: Eine Mitunternehmerschaft endet nicht bereits dadurch, dass der laufende Geschäftsbetrieb eingestellt wird. Vielmehr besteht die Mitunternehmerschaft noch während der Liquidationsphase fort (BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Auch durch Eröffnung eines Insolvenzverfahrens wird die Mitunternehmerschaft nicht beendet. Estrechtl. bleiben die bisherigen Mitunternehmer Steuersubjekt (vgl. zum früheren Konkursverfahren BFH v. 27.4.1978 – IV R 187/74, BStBl. II 1979, 89; v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594, sowie zur Rechtslage nach der InsO FRYSTATZKI, EStB 2004, 215).

Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen: Eine Mitunternehmerschaft endet durch Betriebsaufgabe mit Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH v. 3.10.1989 – VIII R 142/84, BStBl. II 1990, 420; v. 20.3.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Dies gilt auch bei einer Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Insolvenzverwalter (BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Unerheblich ist dagegen, wann das Insolvenzverfahren endet.

Nach dem Ende der Mitunternehmerschaft anfallende Aufwendungen können als nachträgliche BA abgezogen werden (BFH v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291).

G. Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1: Gewinnanteile und Sondervergütungen des Mitunternehmers

Schrifttum bis 1999: MESSMER, Die Bilanzbündeltheorie – eine meisterhafte Schöpfung der Rechtsprechung?, StJb. 1972/73, 125; DÖLLERER, Die Steuerbilanz der Personenhandels-gesellschaft als konsolidierte Bilanz einer wirtschaftlichen Einheit, DStZ/A 1974, 211; UELNER, Der Mitunternehmergewinn als Betriebsvermögensmehrung des Mitunternehmers, JbFfStR 1978/79, 300; KRUSE, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften de lege lata und de lege ferenda, DStJG 2 (1979), 37; KRUSE (Hrsg.), Die Grundprobleme der Personengesellschaft im Steuerrecht, Köln 1979; DÖLLERER, Die Bilanzen der Personenhandels-gesellschaft und ihrer Gesellschafter – Chaos oder System?, DStZ 1980, 259; KNOBBE-KEUK, Besteuerung der Mitunternehmer, Bilanzierungsfragen, StKongrRep. 1980, 165; KNOBBE-KEUK, Die steuerliche „Gesamtbilanz“ bei einer PersGes., DStR 1980, 423; THIEL, Die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, StuW 1984, 104; KNOBBE-KEUK, Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer?, DB 1990, 905; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln 1990; RAUPACH, Gewinnanteil und Sondervergütungen der Gesellschafter von Personengesellschaften, StuW 1991, 278; SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, Köln 1991; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStJG 14 (1991), 139; RAUPACH, Konsolidierte oder strukturierte Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft oder additive Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Mitunternehmer mit oder ohne korrespondierende Bilanzierung?, DStZ 1992, 692; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; LANG, Zur Subjektfähigkeit von Personengesellschaften im Einkommensteuerrecht, in Festschr. L. Schmidt, München 1993, 291; HAAS, Steuerbilanz der Personengesellschaft, JbFfStR 1994/95, 11; KEMPERMANN, Einheit der Gesellschaft – Vielheit der Gesellschafter, DStZ 1995, 225; MARX, Steuerliche Ergänzungsbilanzen, StuW 1994, 191; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; DREHER, Zur sog. korrespondierenden Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften, DStR 1996, 139; GROH, Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen bei Leistungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStZ 1996, 673; SCHÖN, Der Große Senat des BFH und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; BORMANN/HELLBERG, Ausgewählte Probleme der Gewinnverteilung in der Personengesellschaft, DB 1997, 2415; KEMPERMANN, Grenzen des Sonderbetriebsvermögens, in Festschr. H. Flick, Köln 1997, 445; NEUMANN, Einkünfteermittlung und Bilanzierung in Personengesellschaften, GmbHR 1997, 621; GROH, Trennungs- und Transparenzprinzip im Steuerrecht der Personengesellschaften, ZIP 1998, 89; NEU, Nutzungsüberlassungen zwischen Schwesterpersonengesellschaften, DStR 1998, 1250; HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, München 1999.

Schrifttum ab 2000: GÜNKEL/LIEBER, Abkommensfechtliche Qualifikation von Sondervergütungen, FR 2000, 853; HERZIG/LOCHMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte bei der Einkommensteuer in der endgültigen Regelung, DB 2000, 1728; HOFFMANN, Steuersenkungsgesetz: Die Bilanzierung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, DB 2000, 1931; BODDEN, Einkünftequalifikation bei Mitunternehmern, Köln 2001; GROH, Sondervergütung oder Gewinnvorab?, DStZ 2001, 358; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, Berlin 2001; ROEMER, Gesellschaftsvertragliche Sonderregelungen für die Gewinnverteilung und verrechenbare Verluste, Inf. 2001, 556; BODDEN, Tatbestandsverwirklichung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG – Ein Beitrag zur Rechtssubjektivität der Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, DStZ 2002, 391; BRANDENBERG, Personengesellschaftsbesteuerung nach dem UntStFG, DStZ 2002, 511; KEMPERMANN, Mitunternehmerschaft, Mitunternehmer, Mitunternehmeranteil – steuerrechtliche Probleme der Personengesellschaft aus der Sicht des BFH, GmbHR 2002, 200; KLOSTER/KLOSTER, Auslegungs- und Anwendungsprobleme bei der Restrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbHR 2002, 717; NEYER, Zur Reichweite des Halbeinkünfteverfahrens, GmbHR 2002, 102; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; SCHLAGHECK, Nutzungsvorteile im Konzern nach der Unternehmenssteuerreform, GmbHR 2002, 92; STRUNK/KAMPHAUS, Aktuelle Steuerrechtsänderungen und ihre Auswirkungen auf die Personengesellschaft, BB 2002, 2153; WACKER, Neue Entwicklungen in der Rechtsprechung zum Ertragsteuerrecht der Personengesell-

schaften, StbJb. 2002/2003, 85; LEY, Rechtsnatur und Abgrenzung aktivischer Gesellschaftskonten, DStR 2003, 957; SÖFFING, Zur Rechtfertigung von Sonderbetriebsvermögen II, DStR 2003, 1105; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; HARITZ/ASMUS, Beteiligungen an Personengesellschaften im Lichte des § 8a KStG, GmbHR 2004, 929; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; LIST, Personengesellschaften im Wandel zivil- und steuerrechtlicher Beurteilung, BB 2004, 1473; MAYER, Ergänzungsbilanzen bei Verschmelzung von Kapitalgesellschaften auf Personengesellschaften, FR 2004, 698; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem StEntlG 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; BAUSCHATZ; „Rückwirkende“ Änderung der Ergebnisverteilung bei gewerblichen Personengesellschaften, FR 2005, 1230; GSCHWENDNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen in der Rechtsprechung des BFH, DStR 2005, 771; JACHMANN, Sondervergütungen i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für Leistungen im Dienste der Gesellschaft, DStR 2005, 2018; ROGALL, Verdeckte Gewinnausschüttungen an Mitunternehmerschaften und Mitunternehmer, FR 2005, 779.

I. Überblick über den Anteil des Mitunternehmers am Gesamtgewinn

450 1. Zweistufige Gewinnermittlung

Transparenz der Personengesellschaft: Die PersGes. ist kein Subjekt der ESt. Die Gesellschafter (Mitunternehmer) sind Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens. Die Ergebnisse der gemeinschaftlichen Tätigkeit werden den Gesellschaftern anteilig nach dem vertraglichen oder gesetzlichen Gewinnverteilungsschlüssel (dazu Anm. 485) als originäre eigene Einkünfte zugerechnet (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, unter B.III.6.), ohne dass es für die anteilige Zurechnung darauf ankommt, ob die Gewinne entnommen worden sind oder die Gesellschafter einen Gewinnverteilungsbeschluss gefasst haben (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 24.2.1988 – IV R 271/83, BStBl. II 1988, 663). Im Grundsatz wird der Mitunternehmer damit stl. einem Einzelunternehmer angenähert (vgl. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 28.3.1999 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 unter C.II.3.]; zur Funktion und zu den Grenzen der Gleichstellungsthese vgl. Anm. 81 und 520).

Teilrechtsfähigkeit der Personengesellschaft: Nach Abkehr von der Bilanzbündeltheorie (dazu Anm. 85) ist anerkannt, dass die PersGes. für Zwecke der Gewinnermittlung nicht vollständig negiert werden darf, denn dies würde vernachlässigen, dass die Gesellschafter die Einkünfte nicht isoliert, sondern gemeinschaftlich erzielen. Zudem ist das Vermögen der PersGes. den Gesellschaftern nicht nach Bruchteilen, sondern gesamthänderisch in dem Sinne zugewiesen, dass jeder Gesellschafter die volle Berechtigung an allen Gegenständen des Gesamthandsvermögens (Gesellschaftsvermögens) hat, begrenzt nur durch die gleiche Berechtigung aller anderen Gesellschafter (auch zivilrechtl. ist die „Einheit der Gesellschaft“ in den Vordergrund getreten, seitdem die Rspr. die Rechtsfähigkeit der GbR anerkennt, s. BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, NJW 2001, 1056; dazu K. SCHMIDT, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl. 2002, 196 ff.).

Subjekt der Einkünfteerzielung, Einkünfteermittlung und Einkünftequalifikation: Der PersGes. wird von der hM eine stl. Teilrechtsfähigkeit in dem Sinne zugestanden, dass sie als Subjekt der Gewinnerzielung, Gewinnermittlung und der Einkünftequalifikation angesehen wird (vgl. die Nachweise zum sog. dualen System in Anm. 89 ff.). Sie ist insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestands verwirklicht, die den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.

Gleichstellungsthese: Die Gleichstellung des Mitunternehmers einer PersGes. mit einem Einzelunternehmer ist ein nur bedingt geeignetes Postulat zur Lösung von Zweifelsfragen der Gewinnermittlung von PersGes., denn das Bestreben nach Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer wird teilweise durch die stl. Teilrechtsfähigkeit der PersGes. überlagert (vgl. BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698 unter C.II.3.]; v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883; v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 [764]; v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180 [181]). Der Besteuerung der PersGes. liegt ein zweiseitiges Grundverständnis zugrunde. Die PersGes. wird einerseits ertragstl. sowohl im Hinblick auf die Feststellung der Einkunftsart als auch der Einkünfteermittlung als Rechtssubjekt anerkannt. Andererseits sind trotz dieser (relativen) Rechtsfähigkeit der PersGes. allein die einzelnen Gesellschafter Subjekt der ESt. Es bedarf im Einzelfall stets der Prüfung, ob der Grundsatz der einheitlichen Gewinnermittlung durchbrochen wird und der Tatbestand sowie die Rechtsfolge der jeweils in Frage stehenden Norm nach ihrem systematischen Zusammenhang und Zweck entsprechend den individuellen Verhältnissen bei den Mitunternehmern zu beurteilen sind (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420).

Zweistufige Gewinnermittlung: Die vorstehend erläuterte Systematik und der Umstand, dass nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu den gewerblichen Einkünften der Mitunternehmer auch die Vergütungen gehören, die der Mitunternehmer von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezieht, machen es erforderlich, den dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden Anteil am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in zwei Stufen zu ermitteln:

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (697); HALLERBACH, Die Personengesellschaft im Einkommensteuerrecht, 1999, 197; GROH, ZIP 1998, 89 (94).

► *Erste Gewinnermittlungsstufe:* Auf der ersten Stufe umfasst der Gesamtgewinn des Mitunternehmers den in Nr. 2 Satz 1 an erster Stelle genannten Anteil am Gewinn oder Verlust der Gesellschaft (vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Dieser errechnet sich aus einer aus der HBil. nach den est-rechtl. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften (§§ 4 ff.) abgeleiteten StBil. der Gesellschaft (oder einer Einheitsbilanz) sowie aus den Ergebnissen einer etwaigen Ergänzungsbilanz für den einzelnen Mitunternehmer. Die Gewinnermittlung umfasst die WG des Gesamthandsvermögens und richtet sich bei Bestehen einer Buchführungspflicht nach § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1, anderenfalls nach § 4 Abs. 3. Der so ermittelte Gesamthandsgewinn wird den Mitunternehmern in Höhe ihres – in aller Regel vertraglich bestimmten – Gewinnanteils unmittelbar zugerechnet, und zwar unabhängig von einer Entnahme durch die Gesellschafter. In den Ergänzungsbilanzen werden Wertkorrekturen zu den Ansätzen der StBil. der Gesellschaft erfasst, die insbes. aus individuellen AK des jeweiligen Mitunternehmers oder einer abweichenden Abschreibungsmethode resultieren. Die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen werden dem jeweiligen Gesellschafter, für den sie gebildet worden sind, zugerechnet.

► *Zweite Gewinnermittlungsstufe:* Auf der zweiten Stufe umfasst der Gesamtgewinn das Ergebnis etwaiger Sonderbilanzen der Mitunternehmer. In den Sonderbilanzen finden der Aufwand und Ertrag der aktiven und passiven WG des dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden SonderBV, die in Nr. 2 Satz 1 an zweiter Stelle genannten Sondervergütungen für Tätigkeiten, Darlehensgewährung sowie Nutzungsüberlassungen einschließlich nachträglicher Sondervergütungen sowie die sonstigen SonderBE und SonderBA Eingang (vgl. Anm. 520 ff.).

Schematische Darstellung der Gewinnermittlung: Schematisch lässt sich die zweistufige Gewinnermittlung wie folgt zusammenfassen:

Ergebnis lt. StBil. der PersGes.

+ /./. Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer
 + /./. außerbilanzielle Korrekturen (steuerfrei BE, nicht abziehbare BA)
 = StBil.-Ergebnis der PersGes. (Erste Gewinnermittlungsstufe)
 + /./. Ergebnisse des Sonderbetriebsbereichs der Mitunternehmer
 (Zweite Gewinnermittlungsstufe)

= Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Einheitliche Gewinnermittlungsmethode: Die Gewinnermittlung auf Gesellschaftsebene (einschließlich Ergänzungsbilanz) und für den Sonderbereich auf Gesellschafterebene muss nach einer einheitlichen Gewinnermittlungsmethode vorgenommen werden. Wenn die PersGes. ihren Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt, muss dies entsprechend auch für den Sonderbereich gelten. Ermittelt die PersGes. ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3, ist dies für den Ergänzungs- und den Sonderbereich ebenfalls verbindlich.

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797.

Anwendungsbereich: Unmittelbar gilt Nr. 2 Satz 1 für gewerbliche PersGes. Erfasst werden nach Abs. 2 gewerblich tätige PersGes., nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich gefärbte PersGes. und nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägte PersGes. Die Vorschrift gilt über § 13 Abs. 7 für LuF betreibende PersGes. und über § 18 Abs. 4 für freiberufliche PersGes.

2. Zusammenfassung beider Gewinnermittlungsstufen

451 a) Additive Gewinnermittlung

Keine konsolidierte Bilanz der Personengesellschaft: Überlegungen zu einer in der Art eines Konzerns konsolidierten Bilanz der PersGes., bei der die gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen eliminiert werden, haben sich uE zu Recht für die Gewinnermittlung bei PersGes. nicht durchsetzen können (dazu Anm. 86), denn Steuersubjekt iSv. Nr. 2 Satz 1 sind die Mitunternehmer, nicht aber die PersGes. Eine Konsolidierung der Ergebnisse der ersten und der zweiten Gewinnermittlungsstufe auf die PersGes. wäre daher eine Konsolidierung in die falsche Richtung und negierte zudem die partielle Steuerrechtsfähigkeit der PersGes.

Additive Gewinnermittlung: Es entspricht der nunmehr ganz hM, dass sich der der Besteuerung der Mitunternehmer zugrunde zu legende Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft aus dem Anteil des Gesellschafters am StBil.-Gewinn der Gesellschaft – gegebenenfalls korrigiert um die Ergebnisse etwaiger Ergänzungsbilanzen – und den Sondervergütungen sowie sonstigen SonderBE und SonderBA zusammensetzt (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 [225]). Die beiden Teilergebnisse werden additiv zum Anteil des Gesellschafters am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft zusammengeführt. Dabei sind der um die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen korrigierte StBil.-Gewinn der PersGes. und das Ergebnis der Sonderbilanzen der Mitunternehmer zunächst getrennt zu ermitteln und anschließend zusammenzufassen.

BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163; GSCHWENDTNER, DSStZ 1998, 777; GROH, StuW 1995, 383, PINKER-

NELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2001, 300 ff.; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 404; s. auch § 5 Anm. 308 mwN.

► *Sondervergütungen als Aufwand der Personengesellschaft*: Die von der PersGes. an ihre Mitunternehmer gezahlten oder zu zahlenden Sondervergütungen sind bei der Gewinnermittlung der Gesellschaft als Aufwand gewinnmindernd zu erfassen. Dies ist Ausdruck der teilweisen stl. Verselbständigung der PersGes. für Zwecke der Gewinnermittlung. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ordnet jedoch an, dass die von den Mitunternehmern vereinnahmten Sondervergütungen in die Ermittlung der gewerblichen Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft einzubeziehen sind, um die Mitunternehmer einem Einzelunternehmer anzunähern und das Besteuerungsergebnis davon unabhängig zu machen, ob Gesellschafterleistungen durch einen Vorabgewinn oder eine Sondervergütung honoriert werden. Durch die Einbeziehung der zweiten Gewinnermittlungsstufe werden die von der PersGes. an die Mitunternehmer geschuldeten Sondervergütungen bei der Gewinnermittlung hinzugerechnet und diese Leistungsbeziehungen iE für Zwecke der ESt. neutralisiert.

► *Abweichend von der Bilanzbündeltheorie* wird dieses Ergebnis unter Anerkennung der den Sondervergütungen zugrunde liegenden rechtl. Beziehungen zwischen der PersGes. und ihren Mitunternehmern erreicht. Sondervergütungen sind daher zB auch bei der Ermittlung des Kapitalkontos iSv. § 15a zu berücksichtigen. Durch die Einbeziehung der Sondervergütungen der Mitunternehmer in ihren Anteil am Gesamtgewinn der PersGes. führen die Sondervergütungen zu einer abweichenden Verteilung des Gesamtgewinns auf die Mitunternehmer, weil sie die gewerblichen Einkünfte aller Mitunternehmer nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels als BA reduzieren, in voller Höhe aber die gewerblichen Einkünfte des begünstigten Mitunternehmers als BE erhöhen. Sondervergütungen zugunsten eines Mitunternehmers mindern weder den Gesamtgewinn noch den Gewerbeertrag der PersGes.

b) Korrespondierende Bilanzierung

452

Die additive Gewinnermittlung ist korrespondierend vorzunehmen. Dies bedeutet, dass Sondervergütungen unabhängig von den allgemeinen Bilanzierungsvorschriften zeit- und betragsgleich als Aufwand in der StBil. der PersGes. und als Ertrag in der Sonderbilanz des leistenden Mitunternehmers auszuweisen sind, um die Sondervergütungen bei der Ermittlung des Gesamtgewinns der Mitunternehmer zu neutralisieren. Rückstellungen für Sondervergütungsschulden (zB Pensionsrückstellungen zugunsten des Ges.-Gf.) in der Gesellschaftsbilanz sind durch einen zeit- und betragsgleichen Aktivposten in der Sonderbilanz wieder auszugleichen.

Vgl. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; v. 28.3.1999 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455; v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; PINKERNELL, Einkünftezurechnung bei Personengesellschaften, 2000, 300 ff., GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; GROH, StW 1995, 383; LANG, Festschr. L. Schmidt, 1993, 291; GOSCH, DStZ 1994, 193, kritisch KSM/REISS, § 15 Rn. E 68 ff.

Das Erfordernis einer zeit- und betragsgleichen Erfassung bedeutet zugleich, dass hinsichtlich der Sondervergütungen der Mitunternehmer der Imparitätsgrundsatz nicht anzuwenden ist. Der Imparitätsgrundsatz besagt, dass Verluste bereits dann zu erfassen sind, wenn sie drohen, während Gewinne erst dann auszuweisen sind, wenn sie tatsächlich realisiert worden sind. Da der Imparitätsgrundsatz zu den GoB gehört, wäre er auch im Sonderbereich des Mitunternehmers zu berücksichtigen, obwohl es sich um eine rein stl. Bilanz handelt. Dies

wird jedoch durch die Besonderheiten der zweistufigen Gewinnermittlung überlagert und damit insoweit suspendiert. Denn Nr. 2 Satz 1 bezieht allein für stl. Zwecke die Sondervergütungen in die Gewinnermittlung des einheitlichen Gewerbebetriebs der Mitunternehmer ein, um den Mitunternehmer einem Einzelunternehmer stl. gleichzustellen. Die dem Mitunternehmer zuzuweisenden Ergebnisse der ersten und der zweiten Gewinnermittlungsstufe resultieren aber aus einem einheitlichen Gewerbebetrieb. Dies schließt es nach allg. Bilanzierungsgrundsätzen uE aus, unterschiedliche Maßstäbe bei der bilanziellen Erfassung der gegenseitigen Verpflichtungen und Ansprüche anzulegen. Die zweistufige Gewinnermittlung impliziert vielmehr eine vollständige Neutralisierung dieser Vorgänge, um letztlich den zutreffenden Gesamtgewinn zu ermitteln. Die Korrespondenz der – allein für stl. Zwecke aufgestellten – Sonderbilanz mit der StBil. der PersGes. trägt einerseits der partiellen Rechtsfähigkeit der PersGes. Rechnung (nämlich durch Anerkennung der Rechtsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter), andererseits wird sie dem Umstand gerecht, dass StSubjekt der ESt. die Gesellschafter sind. Nicht zu folgen ist daher der Gegenauffassung, wonach die allg. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften einschließlich des Imparitätsprinzips anzuwenden sein sollen (additive Gewinnermittlung ohne korrespondierende Bilanzierung, vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 V; THIEL, StuW 1984, 104; KUSTERER, DStR 1993, 1209).

Infolge des Korrespondenzprinzips entspricht die additive Bilanzierung im Erg. der Konsolidierungsthese von DÖLLERER (dazu Anm. 86), wonach die sich gegenüberstehenden Forderungen und Verbindlichkeiten von PersGes. und Mitunternehmer gar nicht zu erfassen wären, was zu einer zwingenden Korrespondenz führt.

Reichweite der korrespondierenden Gewinnermittlung: Die wohl überwiegende Auffassung geht davon aus, dass sich die korrespondierende Bilanzierung nicht auf die Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 beschränkt, sondern sich auf den gesamten Sonderbereich der Mitunternehmer erstreckt.

► *Der Rechtsprechung* liegt diese Annahme unausgesprochen zugrunde, wenn sie unter Hinweis auf das Korrespondenzprinzip die Teilwertabschreibung von Darlehensrückzahlungs- oder Regressansprüchen verweigert, weil es sich bei diesen Ansprüchen nicht um Sondervergütungen im eigentlichen Sinne handelt (vgl. BFH v. 5.5.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180), oder wenn sie einem Mitunternehmer bei drohender Haftungsanspruchnahme aus seiner persönlichen Haftung als Gesellschafter oder als Bürge die Bildung einer Rückstellung in seiner Sonderbilanz verwehrt (vgl. BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64). Vereinzelt hat der BFH jedoch ausgeführt, dass die korrespondierende Bilanzierung nur für solche Ansprüche des Gesellschafters gelten soll, die zu einer Sondervergütung iSd. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 führen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612).

► *Nach einer im Schrifttum* vertretenen Auffassung (SIEKER, Eigenkapital und Fremdkapital der Personengesellschaft, 1991, 81 f.; ähnlich RAUPACH, DStZ 1992, 692; unklar SCHMIDT/WACKER XXIX, § 15 Rn. 404 sollen der Anwendungsbereich des Korrespondenzprinzips auf die in Nr. 2 Satz 1 genannten Sondervergütungen beschränkt und im Übrigen die GoB angewendet werden. Damit gälte das Korrespondenzprinzip insbes. für Darlehensforderungen, Aufwendungsersatzansprüche der Gesellschafter nach §§ 670, 675 BGB, § 110 HGB sowie für Regressforderungen nicht.

► *Stellungnahme:* UE erfordern die gebotene Gleichstellung des Mitunternehmers mit dem Einzelunternehmer und die Gleichbehandlung von schuldrechtl. und gesellschaftsrechtl. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesell-

schafter eine zeit- und betragskonforme Bilanzierung aller gegenseitigen Ansprüche und Verpflichtungen zwischen der PersGes. und ihren Mitunternehmern (vgl. auch KEMPERMANN, FR 2001, 408). Allerdings ist das Prinzip korrespondierender Bilanzierung nicht dahin gehend zu verstehen, dass sich die Bilanzpositionen in der StBil. der PersGes. und in der Sonderbilanz der Mitunternehmer nach Art und Höhe in jedem Fall entsprechen müssen. Zu einem zeitlichen Auseinanderfallen der Gewinnwirksamkeit in der StBil. der PersGes. und der Sonderbilanz des Mitunternehmers kommt es etwa dann, wenn die Zahlungen der PersGes. an den Mitunternehmer bei der PersGes. zu aktivierungspflichtigen HK führen. So sind von der PersGes. an ihren Mitunternehmer gezahlte Architektenhonorare bei diesem unmittelbar gewinnwirksame Sondervergütungen (vgl. BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; s. auch BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284).

Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft: Der BFH geht in stRspr. davon aus, dass der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft in einer „Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“ ermittelt wird.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219, 225.

Dies ist nicht so zu verstehen, dass eine Gesamtbilanz aufzustellen ist, die die Gesamthands- sowie die Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter aufnimmt (so auch GROH, StuW 1995, 383 [389]).

Für äußerstl., insbes. handelsrechtl. Zwecke bedarf es einer solchen Zusammenfassung ohnehin nicht. Für Zwecke der ESt. ist die Feststellung eines Gesamtgewinns ebenfalls nicht erforderlich, weil die Ermittlung des Gewinns auf Gesellschaftsebene nur als Zwischenschritt zur Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter dient (vgl. §§ 180 Abs 1 Nr. 2 Buchst. a, 179 AO). Es bliebe damit aus stl. Sicht lediglich die GewSt. Hierfür genügt es aber, wenn in der GewStErklärung der PersGes. die entsprechenden Zusammenrechnungen vorgenommen werden.

Es handelt sich bei der „Gesamtbilanz“ ebenso wie bei dem „Gesamtkapital“ der PersGes. lediglich um ein fiktives, gedankliches Gebilde (ähnlich bereits GROH, JbFfStR 1983/84, 255 [265]), das vor dem Hintergrund notwendig und gerechtfertigt ist, dass die Mitunternehmer Subjekt der Besteuerung sind.

c) Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital

453

Ausstehende Sondervergütungsansprüche der Mitunternehmer, an die PersGes. gewährte Darlehen sowie sonstige Forderungen der Mitunternehmer gegen die PersGes. sind in der StBil. der PersGes. als Verbindlichkeiten auszuweisen. Dies ist Ausdruck der Teilrechtsfähigkeit der PersGes. Dem Passivposten in der StBil. der Gesellschaft steht jedoch ein gleich hoher Aktivposten in der Sonderbilanz des Mitunternehmers gegenüber, so dass sich Verbindlichkeit und Forderung neutralisieren.

Gesellschafterforderungen stellen regelmäßig SonderBV I des Mitunternehmers dar, es sei denn, es handelt sich um Forderungen aus Lieferungen und Leistungen eines eigenbetrieblich tätigen Mitunternehmers, vgl. Anm. 722 ff.

Gesellschafterforderung als Eigenkapital in der Gesamtbilanz: Daraus folgt die stRspr., dass die Forderungen des Mitunternehmers gegen die PersGes. in der Gesamtbilanz Eigenkapital darstellen. Zwischen einer PersGes. und ihren Mitunternehmern gebe es keine Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten, sondern lediglich Einlagen und Entnahmen.

BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594; v. 12.7.

1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 94; v. 22.5.1984 – VIII R 35/84, BStBl. II 1985, 243.

Diese Formulierung ist verwirrend und überflüssig, weil damit die bilanzrechtl. Frage der Qualifizierung als Eigen- oder Fremdkapital durch eine wirtschaftliche Betrachtung des Gesamtvorgangs überlagert und zudem dem Begriff der Gesamtbilanz eine ihm nicht zustehende Bedeutung eingeräumt wird (kritisch auch Anm. 729). Hintergrund der angeblichen Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital ist das Bestreben, eine vorzeitige Verlustrealisation bei einer Wertminderung der Gesellschafterforderungen zu vermeiden. Eigenkapital kann nicht abgeschrieben werden, da es kein bewertungsfähiges WG, sondern lediglich eine Residualposition aus der Differenz der Aktiva und des Fremdkapitals darstellt. Um dieses Ergebnis zu erreichen, bedarf es der fiktiven Figur eines „Gesamteigenkapitals“ aber nicht. Bereits aus den Grundsätzen der korrespondierenden additiven Bilanzierung folgt, dass Wertminderungen oder der Verlust der Forderung des Mitunternehmers gegen die PersGes. sich erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung durch Ausscheiden aus der Gesellschaft oder deren Vollbeendigung auswirken (vgl. Anm. 729).

Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital der Mitunternehmer: Ungeachtet der Eigenschaft der gegen die PersGes. gerichteten Forderungen der Mitunternehmer als SonderBV und der damit nach Auffassung der Rspr. bewirkten Umqualifizierung der Verbindlichkeiten der PersGes. in Eigenkapital ist die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital der Mitunternehmer der PersGes. nicht ohne Bedeutung. Relevant ist die Differenzierung insbes. im Hinblick auf die Abziehbarkeit von Schuldzinsen der PersGes. als BA (für EK-Konto gezahlte Zinsen stellen einen Gewinnvorab dar), bei der Einlage und der Übertragung von EinzelWG oder Sachgesamtheiten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5, Abs. 3 und Abs. 5 EStG, § 24 UmwStG, vgl. BFH v. 5.6.2002 – I R 81/00, BStBl. II 2004, 344) sowie für die Frage, inwieweit der Verlustanteil eines Kommanditisten ausgleichs- und abzugsfähig iSv. § 15a ist (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812, dazu § 15a Anm. 82 ff.).

Für die Abgrenzung zwischen Eigenkapital und Fremdkapital der Gesellschafter ist für diese Zwecke aus der Sicht der PersGes. zu beurteilen, ob das für einen Mitunternehmer geführte Konto zivilrechtl. Eigenkapital des Mitunternehmers oder gegenseitige Forderungen und Verbindlichkeiten ausweist. Ein Eigenkapitalkonto liegt idR vor, wenn auf dem Konto auch Verluste verbucht werden, die auf diese Weise stehen gebliebene Gewinne aufzehren können. Für Fremdkapital spricht, wenn das Konto gewinnunabhängig verzinst wird. Das Fehlen einer Verzinsung spricht für das Vorliegen von Eigenkapital. Eine gewinnabhängige Verzinsung lässt hingegen keine Schlussfolgerungen im Hinblick auf die Abgrenzung zu, da handelsrechtl. (§ 168 Abs. 1 iVm. § 121 Abs. 1 HGB) eine solche gewinnabhängige Verzinsung auch des Eigenkapitals ausdrücklich vorgesehen ist (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812). Darüber hinaus kann es darauf ankommen, ob das Konto in die Ermittlung des Liquidations- und Abfindungsguthabens einzubeziehen ist (BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171).

Einzelfälle:

- ▶ *Keine Teilwertabschreibung:* Eine ergebniswirksame Wertberichtigung der Forderung gegen die PersGes. in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, etwa wegen des Ausfallrisikos oder aufgrund von Wechselkursschwankungen, ist ausgeschlossen (BFH v. 5.5.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 19.5.1993 – I R 60/92, BStBl. II 1993, 714; v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594).
- ▶ *Keine Abzinsung:* Unverzinsliche Gesellschafterdarlehen sind nicht nach § 6 Abs. 1 Nr. 3 abzuzinsen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 37/06, BFH/NV 2008, 854;

GROH, DB 2007, 2277 [2279]; unklar BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699 Tz. 23; vgl. Anm. 729 f. zu den Einzelheiten).

► *Gesellschafterbezogene Ausgestaltung des § 34a*: Die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a ist gesellschafterbezogen ausgestaltet mit der Folge, dass für die Anwendung des § 34a das stl. Kapital des Mitunternehmers, bestehend aus dem anteiligen Kapital der Gesamthand und dem SonderBV, entscheidet (vgl. LEY/BRANDENBERG, FR 2007, 1095; § 34a Anm. 52).

► *Anwendung von § 4 Abs. 4a und § 4b*: Die Zinsabzugsbeschränkungen nach § 4 Abs. 4a und § 4b knüpfen ebenfalls an das Gesamtkapital, bestehend aus dem anteiligen Kapital der Gesamthand und dem SonderBV, an. Daher fallen Zinsen auf Darlehen der Gesellschafter an die PersGes. nicht in den Anwendungsbereich der genannten Regelungen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 19).

► *Forderungsverzicht*: Verzichtet ein Mitunternehmer auf seine Forderung gegen die PersGes., wird üblicherweise nach der Motivation des Verzichts unterschieden:

▷ *Verzicht aus gesellschaftlichen Gründen*: IdR ist der Verzicht nicht betrieblich, sondern gesellschaftlich veranlasst (vgl. FG Münster v. 9.7.2002, EFG 2003, 30, rkt.). Der Verzicht ist nach dem Rechtsgedanken des § 6 Abs. 5 Satz 3 dann erfolgsneutral, dh. der Forderungsverzicht wird behandelt wie die unentgeltliche Übertragung eines WG aus dem (Sonder-)BV des Mitunternehmers in das Gesamthandsvermögen. Das Eigenkapital in der StBil. der PersGes. erhöht sich um den Nennwert der Verbindlichkeit, das Kapital in der (Sonder-)Bilanz des Mitunternehmers mindert sich entsprechend.

PYSZKA, BB 1998, 1557; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 550; DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 (16184); aA PAUS, FR 2001, 113 (116); zum Forderungserwerb unter Nennwert s. LEY, KÖSDI 2005, 14815 (14823); vgl. auch Anm. 730.

UE gilt dies auch für den Zeitraum vom 1.1.1999 bis 31.12.2000, obwohl § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StEntG 1999/2000/2002 eine Überführung der WG vom SonderBV in das Gesamthandsvermögen zum Teilwert vorschrieb. Dies folgt aus dem Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung, weil danach der Teilwert der Forderung in der Sonderbilanz nicht unter dem in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Nennwert der Forderung liegen kann (KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 331; aA SCHMIDT/WACKER bis XXVI. § 15 Rn. 550).

▷ *Verzicht aus betrieblichen Gründen*: Wird der Verzicht aus betrieblichen Gründen erklärt, ist str., ob die vom GrS des BFH zum Forderungsverzicht durch einen Gesellschafter einer KapGes. aufgestellten Grundsätze entsprechend gelten.

Danach liegt eine verdeckte Einlage in Höhe des Teilwerts der Forderung vor. Darüber hinaus, dh. hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils der Forderung, liegen auf Ebene der Gesellschaft ein Ertrag und auf Ebene des verzichtenden Gesellschafters ein korrespondierender Aufwand vor, vgl. BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307.

Die wohl hM bejaht dies mit der Folge, dass hinsichtlich des werthaltigen Teils der Forderung bei der PersGes. eine verdeckte Einlage und beim Gesellschafter eine Entnahme sowie hinsichtlich des nicht werthaltigen Teils bei der PersGes. ein Ertrag und beim Gesellschafter ein korrespondierender Aufwand vorliegen.

Anm. 730; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 550; PYSZKA, BB 1998, 1557.

▷ Die Gegenansicht hält auch einen Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen für erfolgsneutral.

DEMUTH, KÖSDI 2008, 16177 (16184); LEY, KÖSDI 2005 14882; LEY, KÖSDI 2002, 13459; KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 331.

- ▷ *Stellungnahme*: UE ist stets – dh. sowohl bei gesellschaftlicher als auch bei betrieblicher Veranlassung des Verzichts – in Höhe des Nennwerts der Forderung bei der PersGes. eine Erhöhung des Kapitals und beim verzichtenden Gesellschafter in gleicher Höhe eine Minderung des Sondereigenkapitals vorzunehmen, so dass der Vorgang im Erg. steuerneutral ist. Der Verweis der hM auf eine verdeckte Einlage überzeugt bei einem betrieblich veranlassten Verzicht nicht, weil dieser eben gerade nicht gesellschaftlich veranlasst ist. Auch die Entscheidung des GrS des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94 (BStBl. II 1998, 307), bezog sich auf einen gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzicht. Im Übrigen dürfte auch der Grundsatz der Korrespondierenden Bilanzierung (Anm. 452) für die Erfolgsneutralität des Vorgangs sprechen.
- ▷ *Zurechnung zum Verzichtenden*: Die Erhöhung des Eigenkapitals in der StBil. ist idR dem verzichtenden Gesellschafter durch Erhöhung seines Kapitalkontos zuzurechnen (SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 550; vgl. aber LEY, KÖSDI 2005, 14815 [14823]).
- ▶ *Der Rangrücktritt* eines Mitunternehmers mit seiner Forderung gegen die PersGes. ist erfolgsneutral, und zwar unabhängig davon, ob infolge des Rangrücktritts eine Passivierung der Verbindlichkeit in der StBil. der PersGes. nach § 5 Abs. 2a (dazu § 5 Anm. 1761 ff.) nicht mehr in Betracht kommt. Darf die Verbindlichkeit in der StBil. der PersGes. nicht mehr passiviert werden, ist die Forderung also in der Sonderbilanz des Mitunternehmers gewinnwirksam auszubuchen (vgl. Anm. 730).
- ▶ *Keine Passivierung bei drohender Haftungsinanspruchnahme*: Ein Mitunternehmer darf in seiner Sonderbilanz keine Rückstellung aufgrund einer drohenden Haftungsinanspruchnahme aus seiner persönlichen Haftung als Gesellschafter oder als Bürge zugunsten der PersGes. bilden.
- BFH v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; die entgegenstehende Auffassung in BFH v. 19.1.1989 – IV R 2/87, BStBl. II 1989, 393 hat der BFH aufgegeben.

Die Haftungsinanspruchnahme ist erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung zu berücksichtigen, weil der infolge der Inanspruchnahme für den Gesellschafter entstehende Ersatzanspruch aufgrund der §§ 675, 670 BGB, §§ 110, 161 HGB korrespondierend in der StBil. der PersGes. und der Sonderbilanz des Mitunternehmers zu erfassen ist.

454–455 Einstweilen frei.

II. Der Gewinnanteil des Mitunternehmers (Erste Gewinnermittlungsstufe)

1. Umfang und Zurechnung des Betriebsvermögens der Personengesellschaft

456 a) Überblick über das Betriebsvermögen von Personengesellschaften

Betriebsvermögen der Personengesellschaft: Der nach §§ 4 Abs. 1 und 5 Abs. 1 vorzunehmende BV-Vergleich bezieht sich auf das BV der PersGes. Dabei bestehen personengesellschaftsspezifische Besonderheiten aufgrund der zweistufigen Gewinnermittlung, die einerseits – nämlich im Hinblick auf das SonderBV – zu einer Erweiterung und andererseits – nämlich bei fehlender betrieblicher Veranlassung – zu einer Verengung des stl. maßgeblichen BV im Vergleich zum handelsrechtl. BV führen.

► *Zum Betriebsvermögen gewerblich tätiger (Außen-)Gesellschaften* (oHG, KG und gewerbliche GbR) gehören die WG des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsvermögens der Gesellschafter). Dazu gehören ferner die WG, die zwar nicht Gesamthandsvermögen, aber einem, mehreren oder allen Mitunternehmern zuzurechnen sind, wenn diese WG nach den allg. für die Abgrenzung des PV vom BV geltenden Grundsätzen dem Bereich der gewerblichen Betätigung des Mitunternehmers im Rahmen der PersGes. zuzurechnen sind (SonderBV, dazu Anm. 700 ff.).

► *Zum Betriebsvermögen von Innengesellschaften* (atypisch stille Gesellschaften und Unterbeteiligungen) ohne Gesellschafts- bzw. Gesamthandsvermögen gehören die zum BV des Geschäftsinhabers gehörenden WG – jedoch nur, soweit sie der Innengesellschaft zuzuordnen sind, weil sie auf gemeinsame Rechnung der in der Innengesellschaft beteiligten Gesellschafter gehalten werden (§ 230 HGB) – sowie das SonderBV des atypisch stillen Gesellschafters oder Unterbeteiligten.

Inhalt des Gesellschaftsvermögens: Gesamthandsvermögen und damit Gesellschaftsvermögen sind die Beiträge der Gesellschafter, die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände und das, was aufgrund eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstands erworben wird (§ 718 BGB). Diese zivilrechtl. Zuordnung wird ergänzt – und im Konfliktfall überlagert – durch § 39 Abs. 1 AO, so dass zum Gesellschafts- bzw. Gesamthandsvermögen auch WG gehören, die zwar nicht im bürgerlich-rechtl., aber im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes. stehen. Insoweit gelten die allg. Grundsätze. Dies betrifft insbes. Fragen der wirtschaftlichen Zurechnung im Fall von Treuhandverträgen, Leasingverträgen sowie bei Eigentumsvorbehalten und Sicherungsvereinbarungen.

Umfang des Betriebsvermögens: Das Gesamthandsvermögen von Personengesellschaften (oHG und KG), die zur ordnungsmäßigen Buchführung und Bilanzierung verpflichtet sind (§§ 6, 238, 242, 246 HGB), ist vollständig in die HBil. aufzunehmen. Wegen der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1 Satz 1) sind die zu diesem Vermögen gehörenden WG estl. grds. als (notwendiges) BV zu behandeln (BFH v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804). Auch bei einer gewerblich tätigen GbR gilt der Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. mit der Folge, dass ihr Gesamthandsvermögen notwendiges BV wird (BFH v. 16.3.1983 – IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459). Dies folgt aus Abs. 3 Nr. 1, wonach die Tätigkeit einer PersGes. in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, wenn die Gesellschaft überhaupt nur eine gewerbliche Tätigkeit ausübt.

Nicht zu beachten ist der Grundsatz der Maßgeblichkeit hingegen bei der Erbengemeinschaft, weil sich die gewerbliche Betätigung der Miterben auf den zum Nachlass gehörenden Betrieb beschränkt (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120, unter Berufung auf RFH v. 4.1.1939, RStBl. 1939, 264).

Zurechnung zur Personengesellschaft: Die im zivilrechtl. und/oder wirtschaftlichen Eigentum (vgl. § 39 Abs. 2 AO, § 246 Abs. 1 Satz 2 HGB) der PersGes. stehenden WG sind dieser – und nicht anteilig ihren Gesellschaftern – als BV zuzurechnen. Dies entspricht der zivilrechtl. Betrachtung, wonach PersGes. – einschließlich der GbR (vgl. dazu BGH v. 29.1.2001 – II ZR 331/00, BB 2001, 374) – als Träger von Rechten und Pflichten eigene Rechtssubjektivität besitzen und zur eigenen Organe handeln. Die stl. Zurechnung des Gesellschaftsvermögens bzw. Gesamthandsvermögens zur PersGes. besteht allerdings unabhängig von der zivilrechtl. Diskussion zur Ausgestaltung und zum Umfang

der rechtl. Verselbständigung der GbR. Nr. 2 Satz 1 geht dem § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO insoweit vor (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 unter C.III.2).

► *Ausnahmen:* Dies gilt jedoch nicht ohne Ausnahmen und Modifikationen:

▷ *Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften:* Bei vermögensverwaltenden PersGes. wird die durch Nr. 2 Satz 1 vorgegebene Einheitsbetrachtung von einer Bruchteilsbetrachtung überlagert mit der Folge, dass vermögensverwaltende PersGes. hinsichtlich der Vermögenszurechnung transparent sind. Ertragstl. werden die im Eigentum der vermögensverwaltenden PersGes. stehenden WG unter Negierung der (zivilrechtl.) Gesamthand unmittelbar den Gesellschaftern nach ihrer quotalen Beteiligung am Gesellschaftsvermögen nach Bruchteilen zugerechnet.

Vgl. zur Bruchteilsbetrachtung bei vermögensverwaltenden PersGes. im Einzelnen: WACKER, DStR 2005, 2014; STRAHL, KÖSDI 2001, 12802; DARAGAN, DStR 2000, 573 (575); speziell zu Beteiligungen an vermögensverwaltenden PersGes., die in einem BV gehalten werden [sog. Zebra-Gesellschaften] vgl. Anm. 1460 ff.; BFH v. 11.4.2005 – GrS 2/02, BStBl. II 2005, 679; NIEHUS, DStZ 2004, 143.

Auswirkungen hat dies ua. bei §§ 17 und 23. Die Bruchteilsbetrachtung hat zur Folge, dass sämtliche Größen, die den Veräußerungsgewinn bestimmen (AK, Veräußerungspreis, Veräußerungskosten), anteilig den Gesellschaftern zuzurechnen sind. Sowohl die Veräußerung des Anteils an der vermögensverwaltenden PersGes. als auch die entgeltliche Übertragung des WG durch die Gesamthand sind ertragstrechtl. als anteilige Veräußerung der WG der PersGes. durch die Gesellschafter der PersGes. zu werten (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 72/98, BStBl. II 1999, 820, mwN aus der Rspr., zu § 17; v. 20.4.2004 – IX R 5/02, BStBl. II 2004, 987, zu § 23; v. 6.10.2004 – IX R 68/01, BStBl. II 2005, 324 zu AK im Rahmen der Einkünfte aus § 21).

▷ *Begründung einer Betriebsstätte der Mitunternehmer:* Eine Betriebsstätte einer (gewerblichen) PersGes. stellt zugleich eine Betriebsstätte für jeden Mitunternehmer der PersGes. dar (BFH v. 7.8.2002 – I R 10/01, BStBl. II 2002, 848, mwN aus der Rspr.).

▷ *Schuldzinsenabzug:* Eine anteilige Zurechnung des Anlagevermögens der PersGes. zu den Gesellschaftern (Bruchteilsbetrachtung) ist auch für Zwecke des § 4 Abs. 4a (dazu Anm. 474 und § 4 Anm. 1030 ff.) vorzunehmen. Die Begünstigung des § 4 Abs. 4a Satz 5 gilt zugunsten des Gesellschafters, der einen Kredit zum Erwerb einer Beteiligung an der PersGes. erwirbt, soweit die AK anteilig auf WG des Anlagevermögens entfallen (vgl. im Einzelnen: BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Rn. 32c).

Beteiligung von Nicht-Mitunternehmern: Die WG des Gesellschaftsvermögens sind auch dann umfassend BV der PersGes., wenn an dieser (auch) Gesellschafter beteiligt sind, die nicht Mitunternehmer sind, weil es an der Mitunternehmerinitiative oder dem Mitunternehmerisiko fehlt. Das Gesellschaftsvermögen ist also nicht entsprechend dem Beteiligungsverhältnis der Mitunternehmer und der anderen Gesellschafter in BV und PV aufzuteilen. Es gilt keine Bruchteilsbetrachtung. Die Gewinnanteile der nicht mitunternehmerischen Gesellschafter sind bei betrieblicher Veranlassung als BA, anderenfalls als Gewinnentnahme der Nicht-Mitunternehmer anzusehen (so auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 501 und 274).

Anteile an Kapitalgesellschaften: Für Zwecke des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens sind die Anteile an und etwaige Erträge aus Anteilen an KapGes., die sich im Gesamthandseigentum befinden, unmittelbar den Mitunternehmern zuzurechnen (vgl. dazu Anm. 481).

b) Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz mangels betrieblicher Veranlassung

457

Hinsichtlich der sich zivilrechtl. und/oder wirtschaftlich im Gesellschaftsvermögen der PersGes. befindenden WG ist in Durchbrechung der Maßgeblichkeit für stl. Zwecke im Einzelfall zu prüfen, ob eine betriebliche Veranlassung vorliegt, weil das WG von der Mitunternehmerschaft dazu eingesetzt wird, dem Betrieb zur Gewinnerzielung im Rahmen einer nachhaltigen Betätigung zu dienen. Dabei handelt es sich um eine spezifisch stl. Voraussetzung für die Einbeziehung von WG des Gesamthandsvermögens in das stl. BV der PersGes.

Dies entspricht der ganz hM: BFH v. 6.3.2003 – IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6; v. 2.3.1967 – IV 32/63, BStBl. III 1967, 391; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 484; LBP/BRITZ, § 15 Rn. 63; BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 9 („Mitunternehmererlass“); aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 I; HALLERBACH, Die PersGes. im Einkommensteuerrecht, 1999, 198; WICHMANN, DB 1984, 2257.

Fehlt die betriebliche Veranlassung, enthält das Gesellschaftsvermögen der PersGes. zwingendes PV, das den Gesellschaftern anteilig zuzurechnen und nicht in die Gewinnermittlung einzubeziehen ist (BFH v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657). Die Zuordnung zum Privatbereich bezieht sich sowohl auf das WG selbst (im Hinblick auf Teilwertabschreibungen, Veräußerungsgewinne etc.) als auch auf Erträge und Aufwendungen, die mit dem WG im Zusammenhang stehen und deshalb keine BE oder BA darstellen. Darin unterscheidet sich die PersGes. von der KapGes., die über keinen außerbetrieblichen Bereich und in der Konsequenz über kein PV verfügt (zur KapGes. BFH v. 15.5.2002 – I R 92/00, BFH/NV 2002, 1538).

c) Zuordnung aktiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen

458

Die Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes betrifft bei aktiven WG insbes. folgende Fallgruppen:

Nutzung für private (Wohn-)Zwecke eines Mitunternehmers: Nicht zum BV der PersGes. gehören WG, die mit Zustimmung aller Mitunternehmer unentgeltlich, auf Dauer und nahezu ausschließlich (dh. zu mindestens 90 %) der privaten Lebensführung eines oder mehrerer Mitunternehmer oder diesen nahe stehender Personen dienen.

BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232; v. 21.9.1995 – IV R 50/93, BFH/NV 1996, 460; v. 3.10.1989 – VIII R 184/85, BStBl. II 1990, 319; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; v. 29.11.1960 – I 117/60 S, BStBl. III 1961, 183 ist überholt; s. auch § 4 Anm. 70 ff.

Dies sind insbes. Fälle, in denen Grundstücke der PersGes. unentgeltlich von einem oder mehreren Mitunternehmern zu Wohnzwecken genutzt werden. Dann kommt es – vorbehaltlich der Fälle des § 8 EStDV – zu einem zwingenden Auseinanderfallen von HBil. und StBil.

► *Erfolgsneutrale Korrektur bei von vornherein falscher Erfassung:* Ist das Grundstück (oder sonstige WG) bereits beim Erwerb zur privaten Nutzung bestimmt, darf es nicht im Aktivvermögen der PersGes. erfasst werden. Werden WG, die tatsächlich notwendiges BV der PersGes. darstellen, irrtümlich bei der Gewinnermittlung nicht berücksichtigt oder umgekehrt WG, die tatsächlich PV darstellen, zu Unrecht aktiviert, ist die Bilanz zum frühestmöglichen Zeitpunkt im Wege der Bilanzberichtigung erfolgsneutral zu korrigieren (vgl. BFH v. 23.11.2000 –

IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232 zu 2.; v. 11.2.1988 – IV R 19/87, BStBl. II 1988, 825 mwN aus der Rspr., LBP/Brrz, § 15 Rn. 63). Wird das nicht betrieblich genutzte WG mit Mitteln der PersGes. angeschafft, liegt eine Entnahme dieser Mittel durch die Gesellschafter vor (vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724). Die Entnahme ist allen Gesellschaftern anteilig nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen, nicht nur den begünstigten Gesellschaftern (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390 mwN).

► *Einlagen und Entnahmen bei Wechsel der Nutzung:* Wird ein zunächst betrieblich genutztes WG nur noch für private Zwecke genutzt, führt dies zu einer Entnahme des WG. Umgekehrt liegt eine Einlage in das Gesellschaftsvermögen vor, wenn ein zunächst privat genutztes WG des Gesellschaftsvermögens im Anschluss betrieblich genutzt wird.

► *Nutzungsentnahme bei nur kurzfristiger Nutzung:* Handelt es sich lediglich um eine kurzfristige Nutzung durch einen Gesellschafter, so verbleibt das WG im BV und es liegt (lediglich) eine Nutzungsentnahme vor, soweit mit der außerbetrieblichen Nutzung betrieblicher Aufwand (zB in Form von Schuldzinsen oder AfA) verbunden ist (BFH v. 23.3.1995 – IV R 94/93, BStBl. II 1995, 637 zu 2.).

► *Keine Entnahme bei unberechtigter Nutzung:* Nutzen ein oder mehrere Mitunternehmer WG der PersGes., ohne dass dem die anderen Gesellschafter zugestimmt haben, handelt es sich weiterhin um WG des BV. Es liegen dann aber laufende Nutzungsentnahmen durch die unberechtigt handelnden Gesellschafter vor (BFH v. 30.6.1987 – VIII R 353/82, BStBl. II 1988, 418 zu 3b).

► *Betriebsvermögen bei entgeltlicher Überlassung:* Wird das WG dem Mitunternehmer oder einer ihm nahe stehenden Person für private (Wohn-)Zwecke überlassen, ist es dem BV der PersGes. zuzurechnen, wenn dem eine fremdübliche entgeltliche Vereinbarung zugrunde liegt (BFH v. 23.11.2000 – IV R 82/99, BStBl. II 2001, 232). Darin unterscheidet sich eine PersGes. von einem Einzelunternehmer, der mit sich selbst keine Verträge abschließen kann.

Absicherung privater Risiken: Ein Anspruch aus einer Versicherung gehört zum notwendigen PV, soweit das versicherte Risiko privater Natur und mithin der Abschluss der Versicherung privat veranlasst ist. Das ist nach der Rspr. insbes. dann der Fall, wenn die Versicherung von der PersGes. auf das Leben oder den Todesfall eines Mitunternehmers oder eines nahen Angehörigen abgeschlossen wird (dies gilt gleichermaßen für Risiko- und Kapitallebensversicherungen), und zwar auch dann, wenn die (Risiko-)Lebensversicherung der Finanzierung von Abfindungen, der Sicherung betrieblicher Kredite, der Absicherung der Pensionszusage zugunsten eines Mitunternehmers oder anderen betrieblichen Zwecke dient.

BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 13.3.1991 – VIII R 70/89, BFH/NV 1991, 736; v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505; v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; v. 11.5.1989 – IV R 56/87, BStBl. II 1989, 657; v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101.

► *Konsequenz dieser Rechtsprechung* ist, dass der Versicherungsanspruch nicht zum stl. BV der PersGes. zählt. Die Prämienzahlungen stellen Entnahmen dar, die nicht dem begünstigten Gesellschafter, sondern infolge der gesamthänderischen Bindung des WG allen Gesellschaftern zuzurechnen sind. Die Versicherungssumme wird hingegen stfrei vereinnahmt (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; vgl. auch BFH v. 20.5.2009 – VIII R 6/07, DStR 2009, 1632).

► *Wegen weiterer Einzelheiten* vgl. § 4 Anm. 106 ff.

Verlustbringende Wirtschaftsgüter: Keine betriebliche Veranlassung liegt vor, wenn beim Erwerb oder bei der Einlage eines WG in das Gesamthandsvermögen der PersGes. bereits erkennbar war, dass es dem Betrieb der PersGes. keinen Nutzen, sondern nur Verluste bringen wird (sog. verlustgezeichnete WG).

BFH v. 30.11.2000 – IV B 47/00, BFH/NV 2001, 597; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 5.3.1981 – IV R 94/78, BStBl. II 1981, 658; v. 22.5.1975 – IV R 193/71, BStBl. II 1975, 804; v. 15.11.1975 – I R 57/76, BStBl. II 1979, 257; v. 2.3.1967 – IV 32/63, BStBl. III 1967, 391.

Liebhabelei: Keine eigenständige Fallgruppe, sondern eine Mischform der beiden vorgenannten Anwendungsfälle der Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes sind die Fälle der sog. Liebhabelei. Obwohl eine gewerblich tätige oder geprägte PersGes. nach Abs. 3 Nr. 1 einen einheitlichen Gewerbebetrieb betreibt und die von ihr erzielten Einkünfte auch bei einer an sich gemischten Tätigkeit insgesamt als gewerblich zu behandeln sind, geht die Rspr. uE zu Recht davon aus, dass Tätigkeiten einer PersGes., die ohne Gewinnerzielungsabsicht verfolgt und deshalb nicht betrieblich veranlasst sind, stl. auch nicht in die Gewinnermittlung der PersGes. einzubeziehen sind. Handelt es sich um selbständige Tätigkeitsbereiche, die nicht lediglich im Verhältnis bloßer Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer dem Gewerbebetrieb dienenden Haupttätigkeit stehen, ist ihre jeweilige betriebliche Veranlassung gesondert zu untersuchen. Abzugrenzen ist nach dem Förderungs- und Sachzusammenhang, in dem die jeweiligen Einzeltätigkeiten zu der betrieblichen Haupttätigkeit oder der privat veranlassten Tätigkeit stehen (vgl. BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202). Soweit die Voraussetzungen der Liebhabelei vorliegen, sind die mit ihr im Zusammenhang stehenden aktiven wie passiven WG kein BV der PersGes., und die aus ihr resultierenden BE und BA sind bei der stl. Gewinnermittlung außerbilanziell zu korrigieren.

Forderungen der Personengesellschaft gegen ihre Mitunternehmer werden nicht durch Nr. 2 Halbs. 2 erfasst; denn dort ist nur der umgekehrte Fall geregelt, dass Forderungen der Gesellschafter gegen die PersGes. bestehen. Allerdings kann die korrespondierende Verpflichtung des Gesellschafters als (negatives) SonderBV zu erfassen sein. Auf Gesellschaftsebene bestimmen sich die stl. Rechtsfolgen des Geschäfts nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung in §§ 4 ff.; dies ist Ausdruck der teilweisen Verselbständigung der PersGes.

► *Aktivische Kapital- und Darlehenskonto:* Gesellschafterkapital- und -darlehenskonto, die durch Verlustzuweisungen oder Entnahmen negativ und damit aktivisch geworden sind, führen nur bei ausdrücklicher Vereinbarung – etwa in der Form eines Darlehensvertrags – zu einer zu aktivierenden Forderung der PersGes. gegen ihre Gesellschafter. Im Regelfall sind Gesellschafterkonten – auch solche, die passivisch als Gesellschafterdarlehenskonto zu qualifizieren sind – auf der Aktivseite als Kapitalkonten gesellschaftsrechtl. Natur anzusehen, die eine Minderung der Kapitaleinlage, aber keine Forderung der PersGes. gegenüber dem Gesellschafter dokumentieren.

So für Gesellschafterkapitalkonten: BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001, 171; für Darlehenskonto: BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36 (38); vgl. LEY, KÖSDI 2002, 13459.

► *Forderungen aus Lieferungen und Leistungen der Personengesellschaft an ihre Gesellschafter,* insbes. aus der Veräußerung von WG, sind aktivierungspflichtig (NEU, BB 1995, 1581).

► *Darlehensforderungen gegen Gesellschafter:* Die Gewährung von Darlehen durch die PersGes. an ihre Gesellschafter ist nur dann als Darlehensgeschäft zu werten,

wenn der Vorgang durch den Betrieb der PersGes. und nicht durch die gesellschaftliche Beteiligung des Mitunternehmers veranlasst ist.

- ▷ *Zuordnung der Darlehensforderung zum Betriebsvermögen:* Die Darlehensforderung ist dem stl. BV der PersGes. zuzurechnen, und die von der PersGes. vereinnahmten Zinsen sind BE der PersGes., wenn das Darlehensverhältnis wie unter fremden Dritten abgewickelt wird, da in diesem Fall nichtunternehmerische Motive bei der Darlehensvergabe keine entscheidende Rolle spielen (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13467]; NEU, BB 1995, 1579 [1581]; OFD Münster, DStR 1994, 582).

Ob der Gesellschafter die Darlehenszinsen als BA oder WK berücksichtigen kann, hängt davon ab, ob der Gesellschafter mit dem Darlehen private oder der Einkunftszielung dienende Aufwendungen finanziert hat. Ein Ausweis des Darlehens als negatives WG im SonderBV des Gesellschafters ist beispielsweise dann geboten, wenn dieser die Darlehensvaluta zur Finanzierung aktiven SonderBV verwendet (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390).

- ▷ *Zuordnung der Darlehensforderung zum Privatvermögen:* Eine gesellschaftliche statt einer betrieblichen Veranlassung ist im Allgemeinen anzunehmen, wenn nach Lage der Dinge ausgeschlossen werden kann, dass die Gesellschaft einem fremden Dritten Geld zu den Bedingungen, wie sie mit dem Gesellschafter vereinbart sind, zur Verfügung gestellt haben würde (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642). Das ist idR der Fall, wenn die PersGes. ihren Gesellschaftern zinslose, zinsvergünstigte oder ungesicherte Darlehen gewährt oder die Darlehensbedingungen sonst in wesentlichen Aspekten von dem üblicherweise unter fremden Dritten Vereinbarten abweichen.

Rechtsfolge einer gesellschaftlich veranlassten Darlehensgewährung ist, dass die Auskehrung der Darlehensmittel stl. als Entnahme gewertet wird, die den Gesellschaftern nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel der Gesellschaft zugerechnet wird (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6; OFD Münster v. 18.2.1994, DStR 1994, 582; RUBAN, Festschrift F. Klein, 1994, 781 [799]; BRTZ, DStR 1994, 1221 [1222]). Der spätere Verlust der Darlehensforderung beeinflusst das Betriebsergebnis nicht, da er kein BV betrifft. Zu den weiteren Konsequenzen vgl. BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642.

- ▷ *Unterverzinsliche Darlehen,* die einem Fremdvergleich nicht standhalten, können ausnahmsweise dem BV der PersGes. zugeordnet werden, wenn die Unterverzinslichkeit des Darlehens mit anderen Vorteilen zugunsten der PersGes. verbunden ist, so dass die PersGes. ein betriebliches Interesse an der Darlehensgewährung hat.

Vgl. BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642, OFD Münster v. 18.2.1994, DStR 1994, 582. Dabei wird es sich aber um eine in der Praxis seltene Ausnahmekonstellation handeln, für die die PersGes. die Darlegungs- und Beweislast trägt.

Darüber hinaus sind zinsvergünstigte Darlehen auch dann dem BV zuzuordnen, wenn ein Ausfall der Forderung gegen den Gesellschafter im Hinblick auf die bestellten Sicherheiten so gut wie ausgeschlossen erscheint. Dann ist die Darlehensgewährung als solche nicht als Entnahme anzusehen. Lediglich die Zinsverbilligung ist nicht betrieblich, sondern gesellschaftlich veranlasst.

SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 630; LEY, KÖSDI 2002, 13459 (13468); RUBAN, Festschrift F. Klein, 1994, 781 (798); VÖLSCHAU, DStR 1994, 189; WÜLLENKEMPER, BB 1991, 1904; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 105, E 152.

Diese Differenzierung entspricht der Rspr. des BFH zur vergünstigten Überlassung einer Wohnung im BV der PersGes. (BFH v. 29.4.1999 – IV R 49/97, BStBl. II 1999, 652). Nach der uE zutreffenden Entscheidung des BFH verliert die Wohnung

nicht ihre Eigenschaft als BV der PersGes., wenn sie aufgrund außerbetrieblicher Gründe verbilligt an einen Mitunternehmer oder eine diesem nahe stehende Person vermietet wird. Die verbilligte Vermietung stellt lediglich eine Nutzungsentnahme dar, wenn und soweit die Verbilligung außerbetrieblich veranlasst ist,

Soweit diese Voraussetzungen vorliegen, sind stl. nur die unüblichen Konditionen zu korrigieren. Die verbilligte Darlehensgewährung führt zu einer Nutzungsentnahme durch den begünstigten Gesellschafter, die mit den Selbstkosten der PersGes. ohne Gewinnzuschlag zu bewerten ist (BFH v. 19.12.2002 – IV R 46/00, BFH/NV 2003, 979; v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348; § 6 Anm. 1201 mwN).

Ausnahmsweise ist bei der Bewertung von Nutzungsentnahmen der Teilwert anzusetzen, wenn an der PersGes. eine KapGes. als Mitunternehmer beteiligt ist und der begünstigte Mitunternehmer zugleich auch Gesellschafter dieser KapGes. ist (BFH v. 6.8.1985 – VIII R 280/81, BStBl. II 1986, 17).

- ▷ *Darlehensgewährung an nahe stehende Personen der Gesellschafter:* Die dargelegten Grundsätze gelten entsprechend bei der Darlehensgewährung an nahe stehende Personen eines Mitunternehmers, zB eine Schwestergesellschaft (für den Fall einer Beteiligung des Hauptgesellschafters mit 40 % an der Schwestergesellschaft: BFH v. 19.7.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6).

d) Zuordnung passiver Wirtschaftsgüter zum notwendigen Privatvermögen

459

Grundsätzliche Maßgeblichkeit der Handelsbilanz: Geht eine gewerblich tätige PersGes. eine Verbindlichkeit ein, gehört diese Verbindlichkeit zu ihrem (negativen) Gesellschaftsvermögen. Die Verbindlichkeit ist entsprechend dem Vollständigkeitsgebot (§ 246 Abs. 1 Satz 1 HGB) in der HBil. der Gesellschaft auszuweisen. Nach dem Grundsatz der Maßgeblichkeit der HBil. für die StBil. (§ 5 Abs. 1) ist die in der HBil. ausgewiesene Verbindlichkeit grds. auch bei der stl. Gewinnermittlung zu berücksichtigen (BFH v. 29.6.2007 – IV R 29/06, BStBl. II 2008, 103).

Durchbrechung bei fehlender betrieblicher Veranlassung: Entsprechend der Handhabung bei WG des Aktivvermögens sind Verbindlichkeiten einer PersGes. nur dann (negatives) BV der PersGes., wenn der Verbindlichkeit eine betriebliche Veranlassung zugrunde liegt. Damit legt das StRecht wiederum einen strengeren Maßstab an als das Handelsrecht, das es für eine Passivierung genügen lässt, dass die PersGes. zivilrechtl. und/oder wirtschaftliche Schuldnerin ist. Stl. kommt es hingegen darauf an, wie die Kreditmittel tatsächlich verwendet werden (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/99, BStBl. II 2000, 390).

- *Betriebliche Veranlassung:* Eine Verbindlichkeit ist dem BV der PersGes. zuzurechnen, wenn sie mit deren Betrieb in wirtschaftlichem Zusammenhang steht oder zu dem Zweck eingegangen worden ist, dem Betrieb der PersGes. Mittel zuzuführen (BFH v. 23.6.1983 – IV R 192/80, BStBl. II 1983, 725; v. 5.10.1973 – VIII R 30/70, BStBl. II 1974, 88; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445). Die Verbindlichkeit muss der Finanzierung betrieblichen Aufwands dienen. Eine einmal betrieblich veranlasste Verbindlichkeit behält diese Eigenschaft idR bis zu ihrem Erlöschen (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 7.5.1965 – VI 217/64 U, BStBl. III 1965, 445). Ein Darlehen, das zur Ablösung eines Kredits aufgenommen wurde, ist grds. insoweit betriebliche Schuld, als die getilgte Kreditschuld dem BV zuzurechnen war (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390; v. 22.4.1998 – XI R 48/95, BFH/NV 1998,

1214; v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 11.12.1980 – I R 198/78, BStBl. II 1981, 462).

► *Zurechnungszusammenhang mit dem finanzierten Wirtschaftsgut:* Es besteht ein stl. Zurechnungszusammenhang zwischen finanziertem Gegenstand und Kreditaufnahme (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817). Eine Änderung der Verwendung des finanzierten WG führt zu einer korrespondierenden Änderung hinsichtlich der betrieblichen Zuordnung der Darlehensschuld (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817 mwN). Wird das fremdfinanzierte WG aus dem BV der PersGes. in das PV der Gesellschafter überführt, folgt dem die Verbindlichkeit und darf nicht mehr als passives WG erfasst werden. Andererseits wird ein Darlehen, das dem Erwerb eines zunächst privat genutzten WG diente, mit der Einlage dieses WG in den Betrieb zur betrieblichen Verbindlichkeit.

► *Aufteilung bei gemischter Verwendung:* Werden Darlehensmittel teilweise für betriebliche Zwecke, im Übrigen aber für Kosten der Lebensführung oder für durch andere Einkunftsarten veranlasste Zwecke verwendet, so kann die Verbindlichkeit nur in dem der Verwendung des Darlehens für betriebliche Zwecke entsprechenden Umfang bilanziert werden. Dies hat zur Folge, dass die für den Kredit entrichteten Zinsen nur anteilig als BA abziehbar sind (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817; v. 28.1.1987 – I R 85/80, BStBl. II 1987, 616; v. 30.7.1964 – IV 109/60, HFR 1965, 454; v. 22.8.1958 – III 213/57 U, BStBl. III 1958, 401).

▷ *Gemischt betrieblich/private Kontokorrentkonten und Mehrkontenmodelle:* Der GrS des BFH hat im sog. Kontokorrentkontobeschluss (BFH v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990, 817) entschieden, dass bei einem gemischten Kontokorrentkonto, über das privater und betrieblicher Zahlungsverkehr abgewickelt wird, die entrichteten Schuldzinsen entsprechend dem Verhältnis der privat und der betrieblich veranlassten Zahlungen grds. nach der sog. Zinsstaffelmethode aufzuteilen sind. Nach dem sog. Kontentrennungsbeschluss (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193, dazu § 4 Anm. 115) ist es stl. anzuerkennen, wenn BE vorab dem privaten Unterkonto gutgeschrieben und gleichzeitig BA dem betrieblichen Unterkonto belastet werden (vgl. bereits BFH v. 15.11.1990 – IV R 97/82, BStBl. II 1991, 226). Einer Aufteilung der Kontokorrentschuld und der Kontokorrentzinsen nach Maßgabe der Zinsstaffelmethode bedarf es dann nicht, wenn der Stpfl. zwei (oder mehr) Kontokorrentkonten unterhält und die betrieblich sowie die außerbetrieblich veranlassten Auszahlungen über unterschiedliche Konten abgewickelt werden (zu den Einschränkungen nach § 4 Abs. 4a sogleich).

▷ *Übertragung auf Personengesellschaften:* Die dargestellten Grundsätze gelten in gleicher Weise bei PersGes. (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511; v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516).

► *Finanzierung von Entnahmen:* Dient der Kredit der Finanzierung von Entnahmen der Gesellschafter, kommt es für die Zuordnung der Verbindlichkeit zum BV auf die zeitliche Reihenfolge an:

▷ *Vorherige Entnahmen:* Es steht der betrieblichen Veranlassung nicht entgegen, wenn die Kreditaufnahme deshalb erforderlich geworden ist, weil die Mitunternehmer zuvor Barmittel entnommen haben. Auch in diesem Fall werden die Darlehensmittel für betriebliche Zwecke eingesetzt. Der BFH begründet seine Rechtsauffassung uE zu Recht damit, dass der Unternehmer berechtigt ist, Eigen- durch Fremdkapital zu ersetzen. Es steht ihm somit frei, zunächst dem Betrieb Barmittel ohne Begrenzung auf einen Zahlungsmittel-

überschuss zu entnehmen und im Anschluss hieran betriebliche Aufwendungen durch Darlehen zu finanzieren. Da der Unternehmer in seiner Entscheidung grds. frei ist, wie er sein Unternehmen finanziert, ist die betriebliche Veranlassung des Darlehens auch unabhängig davon zu bejahen, ob der Betrieb über aktives BV oder stille Reserven verfügt, die zur Deckung der Betriebsschuld herangezogen werden könnten (BFH v. 8.12.1997 – GrS 1-2/95, BStBl. II 1998, 193; v. 15.11.1990 – IV R 63/88, BStBl. II 1991, 238; v. 4.7.1990 – GrS 2-3/88, BStBl. II 1990).

- ▷ *Einschränkung durch § 4 Abs. 4a*: Mit Wirkung seit dem VZ 1999 wird der Schuldzinsenabzug allerdings durch § 4 Abs. 4a (eingeführt in dieser Fassung durch das StBereinG 1999 v. 22.12.1999, BGBl. I 1999, 2601; BStBl. I 2000, 13) beschränkt, wenn die betrieblichen Schulden durch vorherige Entnahmen veranlasst sind (sog. Überentnahmen; dazu im Einzelnen Anm. 474). Da § 4 Abs. 4a aber begrifflich Betriebsschulden voraussetzt, ist nach wie vor vorab zu prüfen, ob es sich bei der den Zinszahlungen zugrunde liegenden Verbindlichkeit um eine betriebliche Schuld handelt (zweistufige Prüfung).

So die hM: BFH v. 21.9.2005 – X R 46/04, BStBl. II 2006, 125; KORN, KÖSDI 2000, 12548 (12555); HEGEMANN/QUERBACH, DStR 2000, 408; MEYER/BALL, Inf. 2000, 459; HORLEMANN, FR 2001, 336; PAUS, FR 2000, 957; GRAF, DStR 2000, 1465; BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019 Rn. 2–7; aA WENDT, FR 2000, 417 (428); GROH, DStR 2001, 105; JAKOB, DStR 2000, 101 (102); DUSKE, DStR 2000, 906; EG-GEISIECKER/ELLERBECK, FR 2000, 689.

- ▷ *Fremdfinanzierte Entnahmen*: Eine Verbindlichkeit ist nicht betrieblich, sondern privat veranlasst, wenn sie der Finanzierung zukünftiger Entnahmen dient (sog. fremdfinanzierte Entnahme). Ein solcher Fall ist dann gegeben, wenn dem Betrieb keine entnahmefähigen Barmittel zur Verfügung stehen und die Entnahme von Barmitteln erst dadurch möglich wird, dass Darlehensmittel in das Unternehmen fließen (BFH v. 21.2.1991 – IV R 46/86, BStBl. II 1991, 514; BMF v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588 Tz. 4).

- ▶ *Tilgung von Gesellschafterdarlehen*: Eine betriebliche Veranlassung (und kein Fall der fremdfinanzierten Entnahme) liegt vor, wenn der von der PersGes. aufgenommene Kredit dazu dient, ein fremdübliches Gesellschafterdarlehen zurückzuzahlen (BFH v. 5.3.1991 – VIII R 93/84, BStBl. II 1991, 516; wegen der Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital s. Anm. 453).

- ▶ *Refinanzierung von Sondervergütungen*: Eine betriebliche Veranlassung für eine Kreditaufnahme ist uE auch dann anzunehmen, wenn die Verbindlichkeit der Finanzierung von Sondervergütungen der Mitunternehmer dient (SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 488; MÜCKE, DStR 1994, 199; LEY, KÖSDI 1994, 9982; BADER, FR 1998, 449 [457]; aA KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 282), weil die PersGes. für die Sondervergütung eine Gegenleistung des Mitunternehmers erhält, die das BV erhöht. Insofern unterscheidet sich eine Sondervergütung trotz der Gleichstellung in Nr. 2 Satz 1 vom Gewinnanteil des Mitunternehmers.

Einstweilen frei.

460–461

e) Ausschluss gewillkürten Betriebsvermögens

462

Im betrieblichen Gesamthandsvermögen der PersGes. kann kein gewillkürtes BV gebildet werden.

BFH v. 13.10.1998 – VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463; v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800; § 4 Anm. 89; LBP/BRZ, § 15 Rn. 62; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 481; KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 276; aA KLINCKMANN, BB 1998, 1233.

Damit wird der Teilrechtsfähigkeit der PersGes. für Zwecke der Gewinnermittlung Rechnung getragen und die PersGes. an die KapGes. angenähert. Da die HBil. der PersGes. aufgrund des Vollständigkeitsgebots (§ 246 HGB) alle ihr zivilrechtl. und/oder wirtschaftlich zuzurechnenden Vermögensgegenstände und Schulden umfasst, und zwar unabhängig von ihrer betrieblichen oder außerbetrieblichen Nutzung, gilt dies über den Grundsatz der Maßgeblichkeit (§ 5 Abs. 1 Satz 1) entsprechend für die StBil. Damit steht es nicht im Belieben der Mitunternehmer, WG dem BV zuzurechnen oder zu entziehen. WG im Gesamthandsvermögen sind vielmehr entweder notwendiges BV oder notwendiges PV. Dies korrespondiert mit Abs. 3 Nr. 1, wonach eine auch gewerblich tätige PersGes. in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt.

Allerdings hat BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96 (BStBl. II 1999, 466) ausgeführt: „Die Zuordnung von (Devisen-)Termingeschäften zum gewillkürten BV setzt neben einem eindeutigen, nach außen manifestierten Widmungsakt des Unternehmers voraus, dass die Geschäfte im Zeitpunkt ihrer Widmung zu betrieblichen Zwecken objektiv geeignet sind, das Betriebskapital zu verstärken ...“. Dies kann vor dem Hintergrund des Abs. 3 Nr. 1 uE nicht dahingehend interpretiert werden, dass der BFH die Bildung von gewillkürtem BV zulassen wollte, denn dies hätte entgegen der gesetzlichen Anordnung des Abs. 3 Nr. 1 die zwingende Folge, dass die Mitunternehmer mit dem gesamthänderisch gebundenen Vermögen andere als gewerbliche Einkünfte erzielen würden. Der Hinweis des BFH darauf, dass die fraglichen WG im Grundsatz geeignet waren, zu einer BV-Mehrung zu führen, sowie der Umstand, dass eine eingehende Auseinandersetzung mit der bisherigen Rspr. fehlt, lassen vielmehr darauf schließen, dass sich BFH nicht von der herkömmlichen Zweiteilung in notwendiges BV und PV lösen wollte.

Das SonderBV der Mitunternehmer kann hingegen gewillkürtes BV umfassen (vgl. dazu Anm. 750).

2. Ermittlung des Gewinns der Personengesellschaft

463 a) Buchführungspflichten und Art der Gewinnermittlung

Ausgangspunkt der Ermittlung des Gewinn- oder Verlustanteils des Mitunternehmers ist die StBil. der PersGes. Das Ergebnis der (gewerblichen) Tätigkeit der Gesellschaft wird den Gesellschaftern als Anteil am Gewinn zugerechnet; es bedarf dazu grds. keiner Zurechnung einzelner Geschäftsvorfälle oder WG der Gesellschaft an die Gesellschafter. Für die Ermittlung des Gewinns der PersGes. gelten die allgemeinen stl. Gewinnermittlungsvorschriften der §§ 4–7k. Ausgangspunkt der Gewinnermittlung ist idR die aus der HBil. abgeleitete StBil. der PersGes., nicht etwa eine (gedachte) Einzelbilanz der Gesellschafter.

Derivative Buchführungspflichten (§ 140 AO): Soweit nach §§ 238 ff. HGB eine handelsrechtl. Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht, ist der stl. Gewinn nach § 140 AO zwingend durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 zu ermitteln. Dies betrifft insbes. die Personenhandelsgesellschaften oHG und KG (vgl. § 6 HGB).

Der Wegfall der Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nach §§ 241a, 242 Abs. 4 HGB idF des BilMoG (v. 25.5.2009, BGBl. I. 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) erfasst lediglich Einzelkaufleute. PersGes. werden in die Befreiung nicht einbezogen (HERZIG/BRIESEMEISTER, DB 2009, 926).

Originäre Buchführungspflichten (§ 141 AO): Soweit keine handelsrechtl. Verpflichtung zur Führung von Büchern besteht, kann eine originär stl. Buchführungspflicht aus § 141 AO resultieren, wenn die dort genannten Umsatz- und Gewinn Grenzen überschritten sind.

► *Einbeziehung der Ergänzungs- und Sonderbilanzen:* Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, ob bei der Ermittlung der Umsatz- und Gewinn Grenzen die Ergebnisse der Ergänzungs- und Sonderbilanzen der Gesellschafter einzubeziehen sind oder ob es nur auf die Ergebnisse der StBil. der PersGes. selbst ankommt. Da § 141 AO eine betriebsbezogene Buchführungspflicht statuiert (vgl. PAHLKE/KOENIG/CÖSTER, § 141 AO Rn. 11), sind Ergänzungs- und Sonderbilanzen bei der Prüfung der Gewinn Grenze zu berücksichtigen (so auch BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 [„Mitunternehmererlass“]). Nichts anderes kann uE hinsichtlich der Umsatzgrenzen gelten (wohl auch Blümich/STUHRMANN, § 15 Rn. 445; aA ZIMMERMANN/HOTTMANN/HÜBNER/SCHAEBERLE/VÖLKEL, Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 9. Aufl. 2007, Kap. B Rn. 171).

Verbleibende Fälle: Besteht für die PersGes. weder eine derivative noch eine originäre Buchführungsverpflichtung, kann der Gewinn entweder durch freiwilligen BV-Vergleich (§ 4 Abs. 1) oder durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung (§ 4 Abs. 3) ermittelt werden. Bei PersGes. ohne Gesamthandsvermögen besteht keine originäre oder derivative Verpflichtung zur Führung von Büchern, da es sich um reine Innengesellschaften handelt, die nicht Adressat einer solchen Verpflichtung sein können. Die Verpflichtung zur Führung von Büchern trifft den Inhaber des Handelsgeschäfts.

Gewinnermittlung für das Sonderbetriebsvermögen: vgl. Anm. 523 und 700 ff.

Einstweilen frei.

464–467

b) Einheitliche Bilanzierung/Durchbrechungen der Einheitlichkeit

468

Grundsatz der einheitlichen Bilanzierung: Wie bei der Zurechnung des Gesamthandsvermögens zur PersGes. (dazu Anm. 456) gilt auch bei der Bilanzierung das Einheits- oder Verbundprinzip. In der StBil. der PersGes. ist daher grds. einheitlich zu bilanzieren. Da die PersGes. einen einheitlichen BV-Vergleich durchführt, können die stl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte grds. nur einheitlich für die Gesellschaft und nicht unterschiedlich für jeden einzelnen Mitunternehmer in Anspruch genommen werden. Die WG des BV sind – zB hinsichtlich der AfA – einheitlich zu bilanzieren. Auch die stl. Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte (wie zB die fakultative sofortige Abschreibung auf gWG nach § 6 Abs. 2 aF, Teilwertabschreibungen, die Bildung und Übertragung stfreier Rücklagen) können grds. nur einheitlich für die PersGes. und nicht unterschiedlich für jeden einzelnen Mitunternehmer in Anspruch genommen werden (BFH v. 7.8.1986 – IV R 137/83, BStBl. II 1986, 910).

Durchbrechung der einheitlichen Bilanzierung bei personenbezogenen Steuervergünstigungen: Der Grundsatz einheitlicher Bilanzierung gilt nicht für personenbezogene StVergünstigungen, die nur die im Gesetz jeweils näher bezeichneten Personengruppen für sich in Anspruch nehmen können, oder für Vergünstigungen, bei denen nur einzelne Mitunternehmer die hierfür erforderlichen Voraussetzungen erfüllen (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760), es sei denn, dass sich im Einzelfall aus dem Wortlaut und/oder dem Zweck der Begünstigungsnorm das Gegenteil ergibt (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691).

► *Personenbezogene Steuervergünstigungen:* Die einheitliche Betrachtungsweise wird zugunsten einer auf die Mitunternehmer bezogenen Sicht aufgegeben, wenn das Gesetz nicht auf sachliche Umstände, sondern auf die Person des Beteiligten abstellt. Dies ist bei den personenbezogenen StVergünstigungen der Fall, die an

Voraussetzungen in der Person des Stpfl. anknüpfen (vgl. auch § 7a Abs. 7, der für erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen bei mehreren Beteiligten ausdrücklich eine getrennte Betrachtungsweise vorschreibt). Stpfl. in diesem Sinn ist nicht die PersGes., sondern der einzelne Gesellschafter.

BFH v. 7.11.2006 – VIII R 13/04, BFH/NV 2007, 333 zur Bewertungsfreiheit nach § 82f EStDV (SonderAfA für Handelsschiffe); v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760, zur erhöhten AfA nach § 7h; v. 13.7.1993 – VIII R 85/91, BStBl. II 1994, 243, zu § 7d aF.

► *Sachliche Vergünstigungen:* Bei sachlichen Vergünstigungen gilt hingegen der Grundsatz einheitlicher Bilanzierung (dh. Fälle der Ausnahme von der Ausnahme), zB § 1 Abs. 1 Satz 3 InvZulG 2010 und die entsprechenden Vorgängervorschriften (§ 1 Abs. 1 Satz 2 FördG). Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise findet sich zudem bei den Investitionsabzugsbeträgen und den Sonderabschreibungen nach § 7g (vgl. § 7g Abs. 7).

Mitunternehmer als Hersteller: Zu Durchbrechungen der einheitlichen Bilanzierung kann es auch kommen, wenn HK der WG des Gesamthandsvermögens Bemessungsgrundlage von Abschreibungen sind. Dies gilt etwa für die degressive AfA nach § 7 Abs. 5 und die erhöhte AfA nach §§ 7h und 7i. Dann gelten die Mitunternehmer und nicht die PersGes. als Hersteller bzw. Bauherr (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760). Wird in der Gesamthandsbilanz der PersGes. ein Gebäude nach § 7 Abs. 5 degressiv abgeschrieben, kommt nach einem Gesellschafterwechsel für den Neugesellschafter nur eine lineare Abschreibung nach § 7 Abs. 4 in Betracht, da als Bauherr des Gebäudes nicht die PersGes., sondern die einzelnen Gesellschafter anzusehen sind (BFH v. 19.2.1974 – VIII R 114/69, BStBl. II 1974, 704). Es besteht kein Begünstigungsanspruch nach §§ 7h und 7i für Gesellschafter, die nach Fertigstellung des WG in die PersGes. eintreten, es sei denn, dass die – insoweit strengeren – Voraussetzungen einer Begünstigung der AK vorliegen (s. FinSen. Berlin v. 29.8.2001, FR 2002, 48, zu §§ 7h, 7i; BMF v. 20.10.2003, BStBl. I 2003, 546 Tz. 34 ff., 41 ff. zu Herstellungs- und Erwerberfonds).

Gesellschafterbezogene Auslegung des § 6b: Die Übertragung von durch Veräußerungen von begünstigten WG des Anlagevermögens realisierten stillen Reserven auf begünstigte Reinvestitionsgüter nach § 6b zur Vermeidung einer sofortigen Besteuerung (wegen der Einzelheiten zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen des § 6b vgl. § 6b Anm. 1 ff.), ist personen- und damit gesellschaftsbezogen vorzunehmen. Dies ist auch nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie folgerichtig, weil die Mitunternehmer und nicht die PersGes. als Stpfl. iSv. § 6b anzusehen sind, da diese ohne Anwendung des § 6b die entstehenden Gewinne zu versteuern hätten. Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise führt grds. zu einer Erweiterung der Übertragungsmöglichkeiten; auf der anderen Seite aber zu einer Einschränkung des Anwendungsbereichs des § 6b im Hinblick auf die Vorbesitzzeiten.

Die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise bei § 6b entspricht der traditionellen und ganz herrschenden Auffassung; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 27/98, BFH/NV 2001, 86; v. 24.3.1992 – VIII R 48/90, BStBl. II 1993, 93; v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782; v. 10.7.1980 – IV R 136/77, BStBl. II 1981, 84; aA KNOBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 417 ff.); SELBMAN, Die Übertragung stiller Reserven bei PersGes. nach § 6b, Diss. Hamburg, 2003, 118 f. In den VZ 1999 bis einschließlich 2001 galt aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung in § 6b Abs. 10 idF des StEntlG 1999/2000/2002 die gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise. Danach trat bei PersGes. an die Stelle des Stpfl. die PersGes. (zu § 6b idF des StEntlG 1999/2000/2002 vgl. BFH v. 9.2.2006 – IV R 23/04, BStBl. II 2006,

538; KANZLER, FR 2006, 691). Mit dem UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) ist der Gesetzgeber mit Wirkung ab dem 1.1.2002 zur gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise zurückgekehrt (vgl. § 52 Abs. 18a). Systematisch richtig wäre eine Rückkehr zur gesellschaftsbezogenen Betrachtung bei § 6b allerdings bereits zum 1.1.2001 vorzunehmen gewesen, da § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 für unentgeltliche Übertragungen bereits ab diesem Zeitpunkt eine steuerneutrale Übertragung ermöglichte („Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses“; vgl. STRAHL, FR 2001, 1154 [1155]; KANZLER, FR 2002, 117 [120]).

► *Interpersonelle Übertragung stiller Reserven:* Während § 6b grds. Personenidentität zwischen dem begünstigten Stpfl., dem Veräußerer und dem Reinvestor verlangt, erlaubt die gesellschaftsbezogene Auslegung des § 6b bei PersGes. eine anteilige interpersonelle Übertragung stiller Reserven zwischen dem BV der PersGes. und den BV ihrer Mitunternehmer (vgl. dazu § 6b Anm. 27 und 47 ff.). Dies ist Folge des weiten Betriebsbegriffs, wonach sich das stl. BV der Mitunternehmer aus den auf sie anteilig entfallenden WG des BV der Gesamthand sowie aus den WG des SonderBV zusammensetzt.

BFH v. 30.3.1989 – IV R 81/87, BStBl. II 1989, 558; FÖRSTER, DStR 2001, 1913; STRAHL, FR 2001, 1154; JACHMANN, DStZ 2002, 203; R 6b. 2 Abs. 5 ff. EStR.

▷ *Übertragungsmöglichkeiten:* Die stillen Reserven können nicht nur innerhalb des Gesamthandsvermögens der PersGes. übertragen werden, sondern auch zwischen dem Gesamthandsvermögen der PersGes., dem SonderBV der Mitunternehmer bei der PersGes. und zwischen sonstigen BV der Mitunternehmer, wobei es sich um SonderBV oder um (anteiliges) Gesamthandsvermögen einer anderen PersGes. oder um BV eines Einzelunternehmens der Mitunternehmer handeln kann (zu den Übertragungsmöglichkeiten im Einzelnen s. § 6b Anm. 47 ff.).

▷ *Identisches Reinvestitionsobjekt:* Nach Auffassung der FinVerw. können bei entgeltlichen Übertragungen zwischen der PersGes. und ihren Gesellschaftern stille Reserven aus der Veräußerung auf das identische WG übertragen werden (OFD Koblenz v. 23.12.2003, DStR 2004, 314; s. dazu STRUNK/KAMPHAU, BB 2002, 2153 [2156]; BRANDENBERG, DStZ 2002, 551 [555]).

Damit ist durch die entgeltliche Übertragung und korrespondierende Bildung einer Rücklage auch dann eine steuerneutrale Übertragung von WG zwischen der PersGes. und den Mitunternehmern möglich, wenn eine steuerneutrale Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 ausscheidet. UE ist diese Auffassung der FinVerw. kritisch zu sehen, da die damit inzident vorausgesetzte stl. Verselbständigung der PersGes. mit der gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise im Rahmen des § 6b schwer vereinbar ist.

▷ *Entgeltliche Übertragung:* Zu der Frage, unter welchen Voraussetzungen bei Übertragungen zwischen PersGes. und ihren Gesellschaftern Veräußerungsvorgänge oder unentgeltliche Übertragungen von WG vorliegen, vgl. § 6b Anm. 31 ff.

► *Individuelle Ermittlung der Vorbesitzzeit:* Die Sechsjahresfrist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 muss nicht durch die PersGes., sondern durch die Mitunternehmer erfüllt werden. § 6b kann deshalb nur anteilig in Anspruch genommen werden, wenn einzelne Mitunternehmer infolge eines zwischenzeitlichen entgeltlichen Gesellschafterwechsels die erforderliche Vorbesitzzeit nicht erfüllen (zu den Einzelheiten vgl. § 6b Anm. 122, 125).

Buchhalterisch ist dies durch Ergänzungsbilanzen umzusetzen. IdR wird die Rücklage in der Gesamthandsbilanz in voller Höhe gebildet. Hinsichtlich der Gesellschafter, bei denen die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 nicht vorliegen, sind Ergänzungsbilanzen aufzustellen, in denen der auf sie entfallende Teil der Rücklage durch Ansatz eines aktiven Minderwerts kompensiert wird. Alternativ kann aber auch in der Gesamthandsbilanz auf die Bildung einer Rücklage verzichtet werden, wenn nur für diejenigen

Gesellschafter, bei denen die Voraussetzungen des § 6b Abs. 4 vorliegen, eine negative Ergänzungsbilanz gebildet wird.

- ▶ *Individuelle Wahlrechtsausübung*: Der Stpfl. kann unter den in § 6b beschriebenen Voraussetzungen stille Reserven übertragen; er kann die stillen Reserven aber auch ganz oder teilweise versteuern (BFH v. 17.9.1987 – IV R 8/86, BStBl. II 1988, 55). Berechtigter zur Ausübung des Wahlrechts ist der Stpfl., der den Veräußerungsgewinn erzielt hat; dies sind bei PersGes. die Mitunternehmer (gesellschafterbezogene Betrachtung).
- ▷ *Veräußerung durch die Personengesellschaft*: Bei einer begünstigten Veräußerung durch die PersGes. können die Mitunternehmer von ihrem Wahlrecht unterschiedlich Gebrauch machen. Sofern die Voraussetzungen des § 6b vorliegen, kann der Mitunternehmer für den ihm zuzurechnenden Anteil am Veräußerungsgewinn entscheiden, ob er die stillen Reserven sofort versteuern, auf ein Reinvestitions-WG übertragen oder eine stfreie Rücklage bilden möchte. Auch hinsichtlich einer zunächst einheitlich gebildeten Rücklage können die Gesellschafter im Anschluss individuell über eine Auflösung oder Übertragung auf Ersatz-WG entscheiden.
- ▷ *Einheitliche Bilanzierung bei Übertragungen innerhalb des Gesellschaftsvermögens*: Bei der Übertragung der stillen Reserven von einem WG des Gesellschaftsvermögens auf ein Ersatz-WG desselben Gesellschaftsvermögens ist allerdings einheitlich zu bilanzieren (§ 6b Anm. 50; SCHMIDT/LOSCHOLDER XXIX. § 6b Rn. 4). Dies gilt im Hinblick auf die Funktion der PersGes. als Subjekt der Einkommensermittlung und -qualifizierung auch nach Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit in § 5 Abs. 1 Satz 2 aF.
- ▶ *Atypisch stille Gesellschaften*: Die dargelegten Grundsätze gelten entsprechend für atypisch stille Gesellschaften (Blümich/STUHRMANN, § 15 Rn. 491).

469–472 Einstweilen frei.

3. Betriebsausgaben der Personengesellschaft

473 a) Überblick

Der Abzug von Aufwendungen als BA setzt deren Veranlassung durch den Betrieb der PersGes. voraus. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Betrieb zusammenhängen und subjektiv dem Betrieb zu dienen bestimmt sind (BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160; umfassend zum Veranlassungszusammenhang § 4 Anm. 790 ff.). Fehlt es an der betrieblichen Veranlassung, liegt Gewinnverwendung oder eine Entnahme durch die Gesellschafter vor (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Nach bisheriger Rspr. galt das in § 12 Nr. 1 Satz 2 statuierte Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischte Aufwendungen auch für PersGes. (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 641) mit der Folge, dass Aufwendungen einer PersGes. in vollem Umfang nicht als BA abziehbar waren, wenn sie durch die Lebensführung mindestens eines Mitunternehmers mitveranlasst worden sind.

BFH v. 28.4.1983 – IV R 131/79, BStBl. II 1983, 668 für Jagdpacht; v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843 für Karnevalssitzung; v. 27.2.1997 – IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560 und v. 23.9.1993 – IV R 38/91, BFH/NV 1994, 616, beide für Geburtstagsfeiern.

Mit BFH v. 21.9.2009 – GrS 1/06, FR 2010, 225, hat der BFH diese Rspr. aufgegeben. § 12 Nr. 1 Satz 2 steht einer Aufteilung von gemischt veranlagten, aber

anhand der betrieblichen und privaten Anteile trennbaren Aufwendungen nicht mehr entgegen.

b) Begrenzung des Schuldzinsenabzugs bei Personengesellschaften

474

Von der PersGes. gezahlte Schuldzinsen führen nur dann zu BA, wenn die den Zahlungen zugrunde liegende Verbindlichkeit eine Betriebsschuld darstellt, sie also betrieblich veranlasst ist (vgl. dazu Anm. 459). Darüber hinaus sind von der PersGes. gezahlte Schuldzinsen nach Maßgabe von § 4 Abs. 4a und § 4h als BA der Höhe nach beschränkt abziehbar.

Überentnahmen nach § 4 Abs. 4a: Nach § 4 Abs. 4a Sätze 1 und 2 sind Schuldzinsen nicht abziehbar, wenn Überentnahmen getätigt worden sind. Da der Regelung des § 4 Abs. 4a nur Schuldzinsen unterliegen, die betrieblich veranlasst sind, ist die stl. Abziehbarkeit zweistufig zu prüfen. In einem ersten Schritt ist zu ermitteln, ob und inwieweit Schuldzinsen zu den betrieblich veranlassenden Aufwendungen gehören. In einem zweiten Schritt muss geprüft werden, ob der BA-Abzug im Hinblick auf etwaige Überentnahmen eingeschränkt ist (wegen der Einzelheiten vgl. § 4 Anm. 1030 ff.). § 4 Abs. 4a gilt auch für gewerbliche PersGes., nicht aber für vermögensverwaltende PersGes.

► *Betriebsbezogene Betrachtung:* Bei der Frage, ob eine Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a vorliegt, sind neben Veränderungen der Gesamthandsbilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen auch die im SonderBV erzielten Gewinne (SonderBE abzüglich SonderBA) sowie die diesen Vermögensbereich betreffenden Einlagen und Entnahmen zu berücksichtigen. Ist ein Mitunternehmer an mehreren PersGes. beteiligt, ist die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs für den Betrieb der jeweiligen Mitunternehmerschaft eigenständig zu bestimmen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420).

▷ *Entnahmen* iSd. § 4 Abs. 4a sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 2 alle WG (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die in den privaten Bereich der Gesellschafter oder in einen anderen betriebsfremden Bereich überführt werden. Dabei sind für den einzelnen Gesellschafter die Entnahmen und Einlagen in der Gesamthandsbilanz und im Sonderbereich zusammenzufassen. Erhält ein Gesellschafter Sondervergütungen, liegt deshalb nur dann eine Entnahme vor, wenn die Sondervergütung ausbezahlt oder sonst entnommen wird. Die bloße Gutschrift auf dem Kapitalkonto des Gesellschafters stellt noch keine Entnahme dar. Vermögensverschiebungen zwischen dem Gesellschafts- und dem Sonderbereich sind daher für gestalterische Maßnahmen iSv. § 4 Abs. 4a nicht geeignet, da sie weder zu Entnahmen führen noch diese verhindern können (KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 286).

▷ *Einlagen* iSd. Vorschrift sind umgekehrt alle offenen oder verdeckten Geld- und Sachzuwendungen in das Gesamthandsvermögen oder SonderBV einschließlich der Übertragung von WG zum Buchwert (PRINZ, FR 2000, 135; WENDT, FR 2000, 427; LEY, DSrR 2001, 1005; HEGEMANN/QUERBACH, DSrR 2000, 408; FRANK/SEITZ, Stbg. 2000, 97; PAUS, FR 2000, 957; GROH, DSrR 2001, 105; KORN, KÖSDI 2000, 12557).

Gewährt ein Gesellschafter der PersGes. ein Darlehen, so führt dies, da das Darlehen in der Gesamtbilanz der PersGes. Eigenkapital darstellt, zu einer Einlage (vgl. dazu Anm. 453). Die Rückzahlung dieses Darlehens ist eine Entnahme. Gewährt die PersGes. einem Gesellschafter zu fremdüblichen Konditionen ein Darlehen, stellt dies keine Entnahme dar.

► *Gesellschafterbezogene Betrachtung:* Für die Ermittlung der Überentnahmen sind die Gesamtbilanz – also einschließlich Gewinn, Einlagen und Entnahmen laut Ergänzungs- und Sonderbilanzen – und der Gesamtgewinn maßgeblich. Der Begriff der Überentnahme ist nicht auf der Ebene der PersGes., sondern auf der Ebene der Mitunternehmer anzuwenden. Die ihn bestimmenden Merkmale (Einlage, Entnahme, Gewinn und ggf. Verlust) sind gesellschafterbezogen auszulegen. Die Überentnahme bestimmt sich nach dem Anteil des einzelnen Mitunternehmers am Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (Anteil am Gewinn der Gesellschaft einschließlich Ergänzungsbilanzen zuzüglich/abzüglich seines im SonderBV erzielten Ergebnisses) und der Höhe seiner Einlagen und Entnahmen (einschließlich SonderBV). Eine interpersonelle Saldierung von Über- und Unterentnahmen ist somit ausgeschlossen.

BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; WACKER, BB 2007, 1936; PRINZ, FR 2000, 135; WENDT, FR 2000, 427 (431); SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 430; GROH, DStR 2001, 105 (108); LEY, KÖSDI 2006, 15277 (15281 ff.); aA § 4 Anm. 1041; FG Münster v. 20.10.2004, EFG 2005, 179, rkr.; FG Rh.-Pf. v. 26.5.2004, EFG 2006, 185, rkr.

Die FinVerw. hat im Hinblick auf die Teilrechtsfähigkeit der PersGes. für Zwecke der Einkünfteermittlung zunächst die Auffassung vertreten, dass § 4 Abs. 4a gesellschaftsbezogen anzuwenden sei (BMF v. 17.11.2005, BStBl. I 2005, 1019; v. 22.5.2000, BStBl. I 2000, 588). Der Hinzurechnungsbetrag sei vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen. Nach dem Urteil des BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02 aaO hat die FinVerw. die gesellschaftsbezogene für alle noch offenen Fälle zugunsten einer gesellschafterbezogenen Betrachtung aufzugeben (BMF v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588). Auf gemeinsamen Antrag der Mitunternehmer gestattet sie die Anwendung der gesellschaftsbezogenen Betrachtung letztmals für Wj., die vor dem 1.5.2008 beginnen.

► *Sockelbetrag:* Der Sockelbetrag des § 4 Abs. 4a Satz 4 steht nicht jedem Gesellschafter in voller Höhe, sondern nur nach Maßgabe seines Anteils an den Schuldzinsen der Mitunternehmerschaft zu (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420; PRINZ, FR 2000, 134 [135]; GROH, DStR 2001, 105 [108]; BMF v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588 Tz. 30; aA PAUS, FR 2006, 412 [415]). Der Sockelbetrag wird also nicht vervielfältigt.

► *Beteiligung von Kapitalgesellschaften:* Ist an der PersGes. eine KapGes. beteiligt, so kann die KapGes. mangels privater Sphäre (BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, FR 1997, 311) wie auch hinsichtlich ihres eigenen Gewerbebetriebs keine Überentnahmen tätigen (aA § 4 Anm. 1042).

► *Darlehen im Sonderbetriebsbereich:* Ein Investitionsdarlehen nach § 4 Abs. 4a Satz 5 liegt auch vor, wenn das von einem Gesellschafter aufgenommene (und im SonderBV ausgewiesene) Darlehen zur Finanzierung von AHK von WG des Anlagevermögens (im Gesamthandsvermögen) eingesetzt wird (BMF v. 7.5.2008, BStBl. I 2008, 588 Tz. 32a). Dies gilt auch, wenn das im SonderBV des Gesellschafters ausgewiesene Darlehen zur Finanzierung des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils dient, soweit die Schuldzinsen auf die Finanzierung von anteilig erworbenen WG des Anlagevermögens des Gesamthands- oder SonderBV entfällt (BMF v. 7.5.2008 aaO Tz. 32c).

Anwendung der Zinsschranke (§ 4h) bei Personengesellschaften: Mit der durch das UntStReformG 2008 v. 14.8.2007 eingeführten sog. Zinsschranke wird, soweit betrieblich veranlasste Zinszahlungen vorliegen und nicht bereits § 4 Abs. 4a eingreift, durch ein kompliziertes Regel-/Ausnahmeverhältnis der BA-Abzug für betrieblich veranlasste Zinsaufwendungen im Grundsatz in Höhe der Zinserträge desselben Wj. und darüber hinaus auf 30 % des stl. Gewinns

vor Zinsen und Abschreibungen (EBITDA) beschränkt. Ausnahmen von der Zinsschranke bestehen in Höhe einer betriebsbezogenen Freigrenze von nunmehr 3 Mio. €, bei fehlender oder nur anteiliger Konzernzugehörigkeit (stand-alone-Klausel) sowie bei erfolgreichem Eigenkapitalvergleich (escape-Klausel); wegen der Einzelheiten vgl. die Erl. zu § 4h. Nicht abziehbare Zinsaufwendungen sind in die folgenden Wj. vorzutragen. Eine besondere Komplexität erlangt die Zinsschranke, sobald PersGes. beteiligt sind, weil dann das mitunternehmerbezogene Konzept der Besteuerung gewerblicher Einkünfte von PersGes. mit dem betriebsbezogenen Konzept der Zinsschrankenregelung in Einklang zu bringen ist.

► *Betriebsbezogene Betrachtung:* Wie auch bei der Bestimmung der Überentnahme gem. § 4 Abs. 4a (dazu oben) gilt bei PersGes. für die Zinsschranke eine betriebsbezogene Betrachtung. PersGes. haben für Zwecke der Zinsschranke einen einheitlichen Betrieb, der neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV der Mitunternehmer umfasst (dazu § 4h Anm. 29; NEUMANN, EStB 2007, 292 [293]; KUSMAUL/RUINER/SCHAPPE, DStR 2008, 904 f.; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 6, 19). Für die Ermittlung der nach § 4h abziehbaren Schuldzinsen (dh. insbes. für die Ermittlung des Zinssaldos und des EBITDA) ist neben der Gesamthandsbilanz einschließlich Ergänzungsbilanzen auch das SonderBV zu berücksichtigen. Zinsaufwendungen und -erträge des Gesamthandsbereichs und des Sonderbereichs sind zu saldieren (wegen der diskutierten Alternativlösungen s. § 4h Anm. 29).

Allerdings bleiben Zinsaufwendungen der PersGes. ohne Auswirkung auf die Zinsschranke, soweit sie auf von Mitunternehmern gewährte Darlehen entfallen und die Zinsen als Sondervergütung des Mitunternehmer erfasst werden (VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2343]; HOFFMANN, GmbHR 2008, 113; BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 19).

Ist ein Mitunternehmer an mehreren PersGes. beteiligt, ist die Zinsschranke für die jeweilige Mitunternehmerschaft eigenständig zu bestimmen.

► *Betrieb iSd. Zinsschranke* ist die gewerbliche tätige PersGes., die nach Abs. 3 Nr. 2 gewerblich geprägte PersGes. sowie die nach Abs. 3 Nr. 1 gewerblich gefärbte PersGes. (KRÖNER/BOLIK, DStR 2008, 1309). Vermögensverwaltende PersGes. sind kein Betrieb iSd. Zinsschranke (zur Anwendung der Zinsschranke bei PersGes., die zwar gewerblich tätig oder geprägt sind, jedoch keine Mitunternehmerschaft iSd. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 darstellen, VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341 [2342 f.]).

Für vermögensverwaltende PersGes. gilt die Bruchteilsbetrachtung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit der Folge, dass deren WG stl. anteilig den Gesellschaftern zuzuordnen sind. Wenn ein Gesellschafter seine Beteiligung an einer solchen PersGes. in einem (inl.) BV hält (Zebragesellschaft), sind die auf Ebene der PersGes. gegebenen Merkmale, insbes. die Zinsaufwendungen, bei ihm entsprechend seiner Beteiligung zu berücksichtigen.

► *Aufteilung der nicht abziehbaren Schuldzinsen:* Gesetzlich nicht geregelt ist die Frage, wie die nach Anwendung der Zinsschranke nicht abziehbaren Schuldzinsen zwischen dem Gesamthandsbereich und dem Sonderbereich der Mitunternehmer aufzuteilen sind.

▷ *Die Finanzverwaltung* spricht sich nunmehr dafür aus, den nach Anwendung der Zinsschranke verbleibenden Gesamtgewinn nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels auf die Mitunternehmer zu verteilen (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 51; zustimmend § 4h Anm. 29).

Die Auffassung der FinVerw. hat zur Folge, dass die Höhe des Gesamthandsgewinns und damit der den Mitunternehmern zuzurechnende Gewinnanteil durch die Höhe des Zinssaldos im Sonderbereich einzelner Mitunternehmer beeinflusst wird. Die damit verbundenen Drittwirkungen lassen sich nur durch sehr komplexe vertragliche Regelungen vermeiden. In vielen Fällen – gerade bei schon bestehenden Gesellschaften – wird eine verursachungsgerechte Zuordnung der nicht abziehbaren Schuldzinsen scheitern.

- ▷ Im Schrifttum wird deshalb auch eine verursachungsgerechte Zuordnung des nicht abziehbaren Teils der Zinsaufwendungen vertreten.

HOFFMANN, GmbHR 2008, 113 (114 f.); KORN, KÖSDI 2008, 15866 (15879 f.); so auch noch Tz. 48 f. des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Zinsschranke v. 20.2.2008; zu Alternativvorschlägen s. Blümich/HEUERMANN, § 4h Rn. 107 (vorrangiger Zinsabzug im Gesamthandsbereich); KUSSMAUL/RUINER/SCHAPPE, DStR 2008, 904 ff. (Verhältnisrechnung); WAGNER/FISCHER, BB 2007, 1811 (Verhältnisrechnung); LEY, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 2008, 187, 199 (gesellschafterbezogene Betrachtung).

Danach wären im Gesamthandsbereich entstandene und nicht als BA abziehbare Schuldzinsen den Mitunternehmern nach der vertraglich vereinbarten (subsidiär: der gesetzlichen) Gewinnbeteiligungsquote zuzurechnen, während dem Sonderbereich der Mitunternehmer zuzuordnende nicht abziehbare Schuldzinsen die Einkünfte desjenigen Mitunternehmers erhöhen, bei dem sie entstanden sind.

Dies wird dem der Besteuerung der PersGes. zugrunde liegenden Grundverständnis gerecht, wonach unbeschadet der partiellen Rechtssubjektivität der PersGes. für Zwecke der Einkünfteerzielung und -ermittlung allein die Mitunternehmer als StSubjekte anzusehen sind. Die Einkünfte aus der Sonderbilanz erzielt der Mitunternehmer außerhalb der Einheit der Mitunternehmerschaft (BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 [621]). Dem Mitunternehmer sind daher auch die WG seines SonderBV und die daraus erzielten Einkünfte stl. unmittelbar zuzuordnen (BFH v. 29.3.2007 – IV R 72/02, BStBl. II 2008, 420 [424]).

- ▶ *Einer Kapitalgesellschaft nachgeordnete Personengesellschaften:* § 4h Abs. 2 Satz 2 sieht eine verschärfende Sonderregelung (nämlich die Anwendung von § 8a Abs. 2 und 3 KStG auf Ebene der PersGes.) für den Fall vor, dass eine PersGes. unmittelbar oder mittelbar einer KapGes. nachgeordnet ist, um zu verhindern, dass der Gewinnanspruch der KapGes. dadurch gemindert wird, dass die PersGes. Fremdkapitalvergütungen an die Gesellschafter der KapGes. zahlt (wegen der Einzelheiten vgl. § 8a KStG Anm. J 07-15 und J 07-19; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341).

- ▶ *Untergang des Zinsvortrags bei Änderung des Gesellschafterbestands:* Scheidet ein Mitunternehmer aus der PersGes. aus, geht nach § 4h Abs. 5 Satz 2 der Zinsvortrag in Höhe der Beteiligung des Ausscheidenden an der PersGes. unter (wegen der Einzelheiten vgl. § 4h Anm. 115). Darüber hinaus ist nach dem durch das JStG 2009 eingefügten § 4h Abs. 5 Satz 3 die Regelung des § 8c KStG auf den Zinsvortrag der PersGes. anwendbar (dh. auf Ebene der PersGes.), soweit an dieser unmittelbar oder mittelbar eine Körperschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist und es zu einem Wechsel im Gesellschafterbestand der KapGes. kommt (wegen der Einzelheiten vgl. § 4h Anm. 117; VAN LISHAUT/SCHUMACHER/HEINEMANN, DStR 2008, 2341).

475 c) Verbindlichkeiten gegenüber Angehörigen von Mitunternehmern

Verträge zwischen einer PersGes. und Angehörigen von Mitunternehmern müssen den für Verträge zwischen nahen Angehörigen maßgeblichen Grundsätzen genügen, um einen BA-Abzug begründen zu können. Dies gilt allerdings nur,

wenn es sich um Angehörige beherrschender Gesellschafter handelt (vgl. BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973, mwN; zum Begriff des nahen Angehörigen vgl. § 4 Anm. 851).

Der BFH hat eine beherrschende Stellung der Gesellschafter in einem Fall verneint, in dem zwei Gesellschafter zu je 50 % am Vermögen der PersGes. beteiligt waren. Zugleich hat der BFH ausgeführt, dass beide Gesellschafter gemeinsam als beherrschend anzusehen seien, wenn sie einen Gegenstand von gemeinsamem Interesse in gegenseitiger Abstimmung regeln. Davon sei insbes. auszugehen, wenn eine Familiengesellschaft aufeinander abgestimmte Verträge mit Angehörigen ihrer Gesellschafter abschließe, von denen diese entsprechend ihrer Gesellschaftsbeteiligung betroffen werden (BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500, mwN). Aufgrund der personalistischen Struktur und dem im Gesetz angelegten Grundsatz der Einstimmigkeit kann im Einzelfall und in Abhängigkeit von den Regelungen des Gesellschaftsvertrags auch bei einer Beteiligung am Vermögen von mehr als 50 % eine Beherrschung durch den Mehrheitsgesellschafter zu verneinen sein.

Äußerlich erkennbare Beweisanzeichen für eine betriebliche Veranlassung sind ein bürgerlich-rechtl. wirksamer, ernstlicher, im Voraus geschlossener Vertrag und seine vertragsgemäße Durchführung. Entsprechen sowohl der Inhalt des Vertrags als auch seine Durchführung dem unter Fremden Üblichen, ist der Vertrag stl. anzuerkennen (stRSpr., vgl. BFH v. 27.11.1989 – GrS 1/88, BStBl. II 1990, 160 mwN).

► *Arbeitsverträge*: Die Zusage einer Pension oder einer Tantieme an einen Ehegatten ist nur unter der Voraussetzung dem Grunde nach betrieblich und nicht privat veranlasst, dass sie mit hoher Wahrscheinlichkeit auch einem fremden ArbN erteilt worden wäre (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 69/98, BStBl. II 2002, 353). Wird in einem stl. anzuerkennenden Arbeitsverhältnis zwischen einer PersGes. und dem Ehegatten eines Gesellschafters ohne Veränderung des Arbeitsverhältnisses im Übrigen ein Teil des bis dahin bestehenden angemessenen Lohnanspruchs in einen Direktversicherungsschutz umgewandelt (sog. echte Barlohnnumwandlung), sind die Versicherungsbeiträge betrieblich veranlasst und regelmäßig ohne Prüfung einer sog. Überversorgung als BA zu berücksichtigen (BFH v. 10.6.2008 – VIII R 68/06, BStBl. II 2008, 973).

► *Darlehensverträge*: Auf ein von einem Angehörigen eines Mitunternehmers an die PersGes. gewährtes Darlehens gezahlte Schuldzinsen sind BA, sofern der Vertrag dem Fremdvergleich standhält. Dies gilt auch dann, wenn die Valutabeträge aus Mitteln stammen, die den Kindern zuvor von den Eltern geschenkt worden waren, wenn zwischen Schenkung und Darlehensgewährung keine auf einem Gesamtplan beruhende Verknüpfung besteht (vgl. BFH v. 18.1.2001 – IV R 58/99, BStBl. II 2001, 393; BMF v. 1.12.1992, BStBl. I 1992, 729).

Ob ein Darlehensvertrag einem Fremdvergleich standhält, ist aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Umstände zu entscheiden, wobei die einzelnen Kriterien des Fremdvergleichs nicht iSv. absoluten Tatbestandsvoraussetzungen verstanden werden dürfen. Sie sind vielmehr indiziell zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis zulassen. Nicht jede Abweichung vom Üblichen schließt notwendigerweise die betriebliche Veranlassung aus. Je mehr Umstände auf eine gesellschaftliche Veranlassung hindeuten, desto strengere Anforderungen sind an den Fremdvergleich zu stellen (BFH v. 6.3.2003 – IV R 21/01, BFH/NV 2003, 1542; v. 18.4.2000 – VIII R 74/96, BFH/NV 2001, 152; v. 29.10.1997 – I R 24/97, BStBl. II 1998, 573; s. auch § 4 Anm. 856).

d) Abgrenzung von Sondervergütungen und Gewinnvorab

476

Von der PersGes. zu zahlende Entgelte für Dienstleistungen eines Gesellschafters stellen Sondervergütungen nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und damit auf Ebene

der PersGes. BA dar, wenn sie auf einem besonderen Schuldverhältnis beruhen oder zwar im Gesellschaftsvertrag vereinbart sind, aber nach der Abrede der Gesellschafter Aufwand der Gesellschaft darstellen und auch dann gezahlt werden sollen, wenn die Gesellschaft keinen Gewinn erzielt (enger GROH, DStZ 2001, 358, der stets eine gesonderte vertragliche Vereinbarung verlangt). Hingegen liegt ein Gewinnvorab vor, wenn einem Gesellschafter aufgrund des Gesellschaftsvertrags Vergütungen für von ihm erbrachte Dienstleistungen vorweg aus dem Gewinn gewährt und diese bei der Gesellschaft nicht als Aufwand behandelt werden. Ein Gewinnvorab mindert den handels- und steuerbilanziellen Gewinn der PersGes. nicht.

BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88; v. 23.1.2001 – VIII R 30/99, BStBl. II 2001, 621; v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284.

Bedeutung für § 15a: Da im Fall von Sondervergütungen dem Aufwand auf Gesellschaftsebene ein zeit- und betragsgleicher Ertrag im Sonderbereich des empfangenden Mitunternehmers gegenüber steht, haben Sondervergütungen keine Auswirkungen auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft. Die Unterscheidung zwischen Sondervergütungen und einem Gewinnvorab hat aber insbes. Bedeutung für die Anwendung des § 15a, weil als Kapitalkonto iS dieser Vorschrift nur das Kapitalkonto laut StBil. der PersGes. einschließlich etwaiger Korrekturen aus Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter anzusehen ist, während sich aus den Sonderbilanzen der Gesellschafter ergebende Verluste nicht dem § 15a unterliegen und damit immer unbeschränkt ausgleichs- und abzugsfähig sind (vgl. § 15a Anm. 75 f.).

Zur Bedeutung von Vorabgewinnen für die StErmäßigung nach § 35 vgl. BFH v. 7.4.2009 – IV B 109/08, BFH/NV 2009, 1185.

Zahlungen im Verlustfall können uE als Gewinnvorab angesehen werden (vgl. FG Düss. v. 23.11.2000, DStRE 2001, 226, rkr.; GROH, DStZ 2001, 358; GROH, DB 2008, 2391 [2393]). Für die Abgrenzung von Aufwand (Sondervergütungen) und Gewinnvorab kommt es entscheidend darauf an, ob die an die Mitunternehmer ausgezahlten Entgelte nach den Vereinbarungen und der tatsächlichen Handhabung der Mitunternehmer als Aufwand behandelt werden müssen. Dies ist idR der Fall, wenn dem Gesellschafter nach den vertraglichen Vereinbarungen oder aufgrund gesetzlicher Ansprüche ein unentziehbarer und von der konkreten Gewinnsituation der Gesellschaft unabhängiger Vergütungsanspruch zusteht. Ob die PersGes. hingegen in dem betreffenden VZ tatsächlich einen Gewinn oder einen Verlust erzielt, ist für die Qualifizierung ohne Bedeutung, denn anderenfalls wäre handels- und strechtl. Aufwand der Gesellschaft in Abhängigkeit von der Gewinnsituation der Gesellschaft in eine Gewinnverteilung umzuqualifizieren.

477 e) Einzelfälle von Betriebsausgaben

Geldstrafen und Geldbußen der Gesellschafter, die von der PersGes. übernommen werden, führen idR nicht zu BA, sondern stellen Entnahmen der Gesellschafter dar (BFH v. 31.7.1991 – VIII R 96/86, BStBl. II 1992, 5).

Kosten der Gewinnfeststellungserklärung und der Einkommensteuererklärungen der Gesellschafter stellen keine BA der PersGes. dar (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301).

Kosten der Erklärung zur Feststellung des Einheitswerts des BV sind BA (BFH v. 24.11.1983 – IV R 22/81, BStBl. II 1984, 301). Entsprechendes gilt trotz § 4 Abs. 5b hinsichtlich der Kosten der GewStErklärung der PersGes. (vgl. § 4 Anm. 1991).

Krankentagegeldversicherungen: Beiträge zu einer Krankentagegeldversicherung zugunsten der Mitunternehmer sind nicht als BA abziehbar (BFH v. 7.10.1982 – IV R 32/80, BStBl. II 1983, 101).

Lebensversicherungen/Rückdeckungsversicherungen: Prämien für Versicherungen, die ein privates Risiko eines Mitunternehmers abdecken, stellen keine BA der PersGes. dar (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724 mwN; zu Rückdeckungsversicherungen vgl. REUTER, GmbHR 1997, 1127).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Nicht abziehbare BA nach § 4 Abs. 5 (die GewSt. führt ab dem VZ 2008 trotz des missverständlichen Wortlauts zu nicht abziehbaren BA, vgl. § 4 Anm. 1966) stellen keine Entnahme durch die Gesellschafter dar, sondern sind dem StBil.-Ergebnis außerbilanziell hinzuzurechnen.

Provisionen für den Beitritt von Kommanditisten stellen grds. sofort abziehbare BA iSv. § 4 Abs. 4 dar (BFH v. 13.10.1983 – IV R 160/78, BStBl. II 1984, 101; v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128). Werden die Provisionen an Mitunternehmer gezahlt, können sie bei diesen SonderBE darstellen.

Von einem in der Rechtsform einer gewerblich geprägten KG geführten Immobilienfonds gezahlte Eigenkapitalvermittlungsprovisionen sind in der StBil. der PersGes. jedoch in voller Höhe als AHK der Fondsimmoblie zu behandeln, wenn sich die Kommanditisten aufgrund eines vom Projektanbieter vorformulierten Vertragswerks an dem Fonds beteiligen (BFH v. 28.6.2001 – IV R 40/97, BStBl. II 2001, 717; abweichend BMF v. 31.8.1990, BStBl. I 1990, 366 (sog. 4. Bauherren-Erlass) Tz. 7.1 iVm. Tz. 7.8). Zu Konzeptionskosten als immaterielle WG vgl. BFH v. 10.12.1992 – XI R 45/88, BStBl. II 1993, 538 zu B.II.

Spenden der Personengesellschaft sind keine BA, sondern anteilig Entnahmen der Gesellschafter und bei diesen im Rahmen des § 10b als SA abziehbar (BFH v. 8.8.1990 – X R 149/88, BStBl. II 1991, 70; v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9; KSM/Reiss, § 15 Rn. E 115; zu Großspenden BFH v. 23.1.2002 – XI R 95/97, BStBl. II 2003, 9).

Einstweilen frei.

478–480

4. Außerbilanzielle Korrekturen (insbes. Teileinkünfteverfahren)

481

Zur Ermittlung des stpfl. Gewinns der PersGes. sind außerbilanzielle Korrekturen vorzunehmen, um das Ergebnis laut StBil. zu korrigieren, soweit zB nicht abziehbare BA gem. § 4 Abs. 5 oder stfreie Einnahmen (zB Investitionszulagen) vorliegen. Außerbilanzielle Korrekturen sind zudem im Hinblick auf die Anwendung des Halb- bzw. des Teileinkünfteverfahrens erforderlich.

Gehören Anteile an einer Kapitalgesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, ist im Hinblick auf die Transparenz der PersGes. (BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279) bei der subjektiven Einkünftezurechnung aufgrund des ab dem 1.1.2002 geltenden Halbeinkünfteverfahrens und des ab VZ 2009 an dessen Stelle tretenden Teileinkünfteverfahrens zu unterscheiden (NEYER, GmbHR 2002, 102):

► *Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer:* Um einen bereits der Ertragsbesteuerung unterworfenen Gewinn nicht mehrfach zu belasten, bleiben nach § 8b Abs. 1 und 2 KStG Gewinnausschüttungen durch andere KapGes. auf der Ebene der empfangenden KapGes. bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Ebenso bleiben Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an anderen KapGes. grds. stfrei. Allerdings dürfen 5 % des nicht der Besteuerung unterliegenden Gewinns nicht als BA abgezogen werden (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG). Zudem müssen ent-

sprechende Gewinnminderungen und sonstige Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den stfreien Einnahmen stehen, unberücksichtigt bleiben. Diese Grundsätze gelten infolge der Transparenz der PersGes. auch, soweit einer KapGes. entsprechende Gewinne oder Verluste im Rahmen eines Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft zugerechnet werden (§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG, vgl. dazu BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279).

► *Natürliche Personen als Mitunternehmer:* Nach dem ab dem VZ 2009 geltenden Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40) sind 40 % der offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen sowie der BV-Mehrungen oder Einnahmen aus der Veräußerung oder Entnahme von Anteilen an KapGes. stfrei. Die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens setzt voraus, dass die Anteile an der KapGes. in einem BV gehalten werden, da für KapGes.-Anteile im PV ab VZ 2009 die sog. Abgeltungssteuer iHv. 25 % gilt (§ 32d iVm. § 20 Abs. 8). Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn Anteilseigner nicht eine natürliche Person, sondern eine Mitunternehmerschaft ist, wenn und soweit an dieser natürliche Personen beteiligt sind. Begünstigt sind somit die entsprechenden Einkünfte auf Ebene der PersGes. Darüber hinaus sind auch Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils begünstigt, soweit diese (mittelbar) auf KapGes.-Anteile entfallen.

► *Auswirkungen auf die Gewerbesteuer:* Das Teileinkünfteverfahren ist bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 GewStG).

§ 7 Abs. 1 Satz 4 GewStG wurde zwar erst mit Wirkung vom EZ 2004 durch Ges. v. 9.12.2004 (BGBl. I 2004, 3310; BStBl. I 2004, 1158) eingeführt. Die Regelung ist jedoch nur deklaratorischer Natur und bestätigt die schon vorher geltende Rechtslage (vgl. BFH v. 9.8.2006 – I R 95/05, BStBl. II 2007, 279, mwN aus dem Schrifttum; BMF v. 21.3.2007, BStBl. I 2007, 302).

► *Verfahren:* Für Zwecke des Teileinkünfteverfahrens sind die begünstigten Einkünfte den Mitunternehmern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel der PersGes. zuzurechnen. Da die stfreien Einnahmen und die nicht abzichbaren BA im StBil.-Ergebnis enthalten sind, sind sie außerhalb der Bilanz zu kürzen bzw. hinzuzurechnen. Für die Mitunternehmerschaft bedeutet dies, dass im Rahmen der Ermittlung der Gewinnanteile der Gesellschafter die begünstigten Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen separat zu ermitteln und festzustellen sind, auch wenn die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft selbst unberührt bleibt. Die entsprechenden Feststellungen sind bereits im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung und nicht erst durch das betreffende WohnsitzFA der Gesellschafter zu treffen, da die Berücksichtigung der StBefreiung des § 8b KStG bereits bei der Gewinnermittlung ansetzt (ausführlich SCHLAGHECK, GmbHR 2002, 92 [99]; SEITZ, GmbHR 2004, 476; PRINZ/HICK, GmbHR 2006, 24).

Schwierigkeiten kann dies allerdings dann bereiten, wenn an der PersGes. wiederum PersGes. beteiligt sind, die für die Zwecke des Teileinkünfteverfahrens transparent sind. Dann müssen der PersGes. die Beteiligungsverhältnisse an ihren Gesellschaftern und bei mehrstufiger transparenter Organisation bis zu der obersten Beteiligungsebene bekannt sein (vgl. dazu HOFFMANN, DB 2000, 1931 [1934]).

482–484 Einstweilen frei.

5. Ermittlung des Gewinnanteils der Mitunternehmer

485 a) Maßgeblichkeit des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels

Der Gewinnanteil ist der Anteil am StBil.-Gewinn der Gesellschaft. Der StBil.-Gewinn der Gesellschaft wird auf der Grundlage der aus der HBil. abgeleiteten

StBil. ermittelt und in Ermangelung einer stl. Regelung in stRSpr. des BFH nach dem handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel den Gesellschaftern (Mitunternehmern) zugerechnet, es sei denn, dass dem besondere estl. Bestimmungen entgegenstehen (zB Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot oder Unangemessenheit der Gewinnverteilung).

BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 21.4.1988 – IV R 80/86, BStBl. II 1988, 883; v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164.

Begriff des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels: Bei dem handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel handelt es sich primär um den gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel, nur bei fehlender vertraglicher Vereinbarung um eine Zurechnung nach den gesetzlichen Vorschriften.

Ohne vertragliche Regelung gilt Folgendes: Die Gesellschafter einer GbR nehmen unabhängig von der Höhe ihrer Einlage nach Köpfen am Gewinn und Verlust teil, § 722 BGB. Den Gesellschaftern einer oHG steht aus dem Gewinn zunächst eine Verzinsung ihres Kapitalanteils iHv. 4 % zu, darüber hinaus gehende Gewinne werden nach Köpfen verteilt, § 121 HGB. Für Kommanditisten und Komplementäre einer KG sieht § 168 HGB ebenfalls zunächst eine Verzinsung der Kapitalanteile mit 4 % vor, darüber hinaus gehende Gewinne sind angemessen zu verteilen. Eine angemessene Gewinnverteilung sieht § 231 HGB auch für die stille Gesellschaft vor.

Vorbehalt „besonderer einkommensteuerrechtlicher Bestimmungen“: Zu den die handelsrechtl. vereinbarte Gewinnverteilung modifizierenden stl. Bestimmungen gehören insbes. folgende (Aufzählung nach BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747):

- ▶ *Rückbezügliche Gewinnverteilungsabreden* werden stl. nicht anerkannt (dazu Anm. 491).
- ▶ *Keine Abziehbarkeit von privaten Aufwendungen:* Nicht anzuerkennen sind Vereinbarungen, die entgegen § 12 Nr. 2 zur Abziehbarkeit privater Zuwendungen führen würden. Deshalb unterliegen Gewinnabreden, die durch außerbetriebliche Erwägungen beeinflusst sein können, einer Angemessenheitsprüfung.
- ▶ *Anknüpfung an den wirtschaftlichen Gehalt:* Die Vereinbarungen müssen berücksichtigen, dass das StRecht an den wirtschaftlichen Gehalt des Sachverhalts anknüpft.
- ▶ *Kein Widerspruch zum Dualismus der Einkunftsarten:* Die Vereinbarungen dürfen nicht im Widerspruch zu der das geltende EStRecht systematisch prägenden Zweiteilung der Einkunftsarten in Gewinneinkünfte einerseits und Überschusseinkünfte andererseits stehen.

Vorbehalt der Angemessenheit: Stehen die Gesellschafter nicht in einem persönlichen Näheverhältnis zueinander, ist davon auszugehen, dass sie bei der Ausgestaltung der Gewinnverteilung darauf bedacht sind, dass ihnen eine angemessene Beteiligung an den Gewinnen der PersGes. eingeräumt wird. IdR kann deshalb die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung der Besteuerung zugrunde gelegt werden.

- ▶ *Bei Familienpersonengesellschaften* ist eine unangemessene Gewinnverteilung stl. zu korrigieren (wegen der Einzelheiten vgl. Anm. 888 ff.).
- ▶ *Eine inkongruente (disquotale, disproportionale) Gewinnverteilung* liegt vor, wenn die Gewinne abweichend vom Verhältnis der Kapitalkonten auf die Gesellschafter verteilt werden. Dem können wirtschaftliche, stl. oder familiäre Gründe zugrunde liegen; danach richtet sich die stl. Anerkennung der Vereinbarung:

- ▷ *Wirtschaftliche Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Eine disquotale Gewinnverteilung ist stl. anzuerkennen, wenn sie durch die wirtschaftlichen Verhältnisse begründet ist, zB durch die Übernahme einer besonderen Haftung, die Überlassung von immateriellen Rechten, Patenten etc., die Erbringung von nicht durch Sondervergütungen abgesehenen Dienstleistungen gegenüber der Gesellschaft etc. (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43, BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47, beide für KapGes.; ROSE, FR 2002, 1 ff. für PersGes.). Weitere Voraussetzung der stl. Anerkennung ist, dass die abweichende Gewinnverteilung vor der Gewinnentstehung beschlossen worden ist (zum Rückwirkungsverbot vgl. Anm. 491).
- ▷ *Steuerliche Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Der BFH hat eine disquotale Gewinnverteilung auch dann nicht als Gestaltungsmissbrauch iSd. § 42 AO angesehen, wenn andere als stl. Gründe dafür (und für disquotale Einlagen) nicht erkennbar sind (BFH v. 19.8.1999 – I R 77/96, BStBl. II 2001, 43; HARLE, GmbHR 2000, 321; PRINZ, GmbHR 2001, 125 [131]; SCHWEDHELM/BINNEWIES, DB 2001, 503; aA BMF v. 7.12.2000, BStBl. I 2001, 47; GROH, DB 2000, 1433; PAUS, FR 2000, 197).
 - *Stellungnahme:* Der Auffassung des BFH ist zu folgen, denn ein Gestaltungsmissbrauch iSv. § 42 AO liegt nur vor, wenn die gewählte Gestaltung nach den Wertungen des Gesetzgebers, die den jeweils maßgeblichen rechtl. Vorschriften zugrunde liegen, der Steuerumgehung dienen soll. Bei der rechtl. Gestaltung wirtschaftlicher Vorgänge ist der Stpfl. im Rahmen der Gesetze frei. Aus stl. Sicht ist daher grds. von der gewählten zivilrechtl. Gestaltung auszugehen. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine rechtl. Gestaltung nicht unangemessen (BFH v. 25.8.2009 – IX R 60/07, BFH/NV 2009, 2020; v. 16.2.1992 – V R 1/91, BStBl. II 1992, 541 [542]).
- ▷ *Familiäre Gründe für eine disquotale Gewinnverteilung:* Strengere Maßstäbe sind für die stl. Anerkennung disquotaler Gewinnverteilungen in FamilienPersGes. anzulegen, weil hier typischerweise an die Stelle der gegenläufigen Gesellschaftsinteressen ein Interessengleichlauf tritt (vgl. ROSE, FR 2002, 1).

Negatives Kapitalkonto: Bei einer KG ist der sich aus der Bilanz ergebende Verlust im Regelfall auch dann nach dem handelsrechtl. Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssel auf die Kommanditisten zu verteilen, wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto eines Kommanditisten entsteht oder sich erhöht, weil sich in einem negativen Kapitalkonto eines Kommanditisten gesellschaftsrechtl. der Zwang manifestiert, der KG künftige Gewinne zur Deckung früherer Verluste zu belassen (Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen). Etwas anderes gilt nur dann, wenn bei Aufstellung der Bilanz nach den Verhältnissen am Bilanzstichtag feststeht, dass ein Ausgleich des negativen Kapitalkontos mit künftigen Gewinnanteilen des Kommanditisten nicht mehr in Betracht kommt (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53).

Sondergewinnabreden sind zulässig, wenn sie betrieblich veranlasst sind und im Voraus vereinbart werden (vgl. BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). So wird es stl. anerkannt, wenn anfallende Gewinne anders als Verluste verteilt werden (vgl. BFH v. 10.10.1985 – IV B 30/85, BStBl. II 1986, 68). Auch eine Vereinbarung, wonach die Verluste einer KG zunächst den Kommanditisten zugerechnet, nach Aufzehrung ihrer Kapitalkonten aber vom Komplementär getragen werden sollen, ist stl. anzuerkennen (BFH v. 8.9.1992 – IX R 335/87, BStBl. II 1993, 281). Gleiches gilt für Vereinbarungen, wonach bei der Gründung einer KG die Ein-

künfte für die ersten beiden Geschäftsjahre so verteilt werden sollen, dass sämtliche in diesen beiden Geschäftsjahren eingetretenen Kommanditisten gleichgestellt werden, indem die erst im zweiten Wj. beitretenden Gesellschafter einen höheren Anteil am (negativen) Geschäftsergebnis als die bereits vorher Beigetretenen erhalten, sofern die nach dem Beitritt der Gesellschafter erwirtschafteten Ergebnisse der PersGes. ausreichen, um die diesen Gesellschaftern zugerechneten Gewinn abzudecken (BFH v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). Anzuerkennen ist auch eine Änderung des bisher gültigen Gewinn- und Verlustverteilungsschlüssels dahin, dass die Verluste einer KG für eine begrenzte Zeit nicht auf alle Gesellschafter verteilt werden, sondern nur auf bestimmte Gesellschafter, insbes. Kommanditisten, die ihre Kommanditeinlage erhöht haben (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53). Alle diese Vereinbarungen müssen sich auf zukünftige Ergebnisse der PersGes. beziehen. Eine Rückbeziehung ist nicht möglich.

Berichtigung fehlerhafter Zurechnung in Vorjahren: Kann eine fehlerhafte Zurechnung für frühere Jahre nicht mehr berichtigt werden, muss die Schlussbilanz des ersten noch offenen VZ im Wege der Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 Satz 1 erfolgswirksam korrigiert werden (BFH v. 10.12.1991 – VIII R 17/87, BStBl. II 1992, 650). Dabei ist uE der Bilanzenzusammenhang zu wahren, da die Kapitalkonten der Gesellschafter zum BV iSv. § 4 Abs. 1 Satz 1 gehören (dies ist str., vgl. BFH v. 30.6.2005 – IV R 11/04, BStBl. II 2005, 809).

Einstweilen frei.

486–487

b) Abweichungen des Ergebnisses der Steuerbilanz von der Handelsbilanz

488

Geltung des handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels: Der handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssel gilt im Zweifel auch für die Verteilung stl. Mehr- oder Mindergewinne, zB infolge abweichender Ansatz- oder Bewertungsvorschriften oder nicht abziehbarer BA (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 zu C.II.3.; v. 31.10.1974 – IV R 141/70, BStBl. II 1975, 73; kritisch KEMPER/BEYSCHLAG, DStR 1999, 737 [742]; s. aber Anm. 474 zur gesellschaftsbezogenen Anwendung des § 4 Abs. 4a), für nachträglich im Rahmen einer Außenprüfung festgestellte Mehr- oder Mindergewinne (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241 mwN), im Fall der Gewinnschätzung (BFH v. 29.4.1991 – IV B 165/90, BFH/NV 1992, 388, 390) sowie beim Übergang von der Einnahme-Überschuss-Rechnung zum Bestandsvergleich (BFH v. 13.11.1997 – IV R 18/97, BStBl. II 1998, 290). Werden für einen oder mehrere Mitunternehmer Ergänzungsbilanzen geführt, sind deren Ergebnisse hingegen erst nach der Verteilung der Ergebnisse der Gesamthandsbilanz zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für das Ergebnis von Sonderbilanzen, die allein den betreffenden Gesellschafter betreffen.

Ausnahmsweise Zurechnung nur zum begünstigten Gesellschafter: Mehrgewinne sind nicht nach dem Gewinnverteilungsschlüssel allen Mitunternehmern, sondern allein dem Mitunternehmer zuzurechnen, dem sie endgültig verbleiben, wenn die Mehrgewinne ausschließlich diesem Gesellschafter zugute gekommen sind, weder die Gesellschaft noch die anderen Gesellschafter in der Lage sind, Erstattungsansprüche gegen den Mitunternehmer durchzusetzen, und ein etwaiger wegen der Mehrgewinne erhöhter Auseinandersetzungsanspruch der anderen (früheren) Gesellschafter nicht mehr durchgesetzt werden kann. Dies beruht darauf, dass kein Stpfl. ein Einkommen zu versteuern braucht, das tat-

sächlich einem anderen zugeflossen ist (vgl. BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29).

Entnahmegewinne: Hinsichtlich der Buchgewinne (Differenz zwischen dem Buchwert und dem Teilwert) entnommener WG ist wie folgt zu differenzieren:

- ▶ *Zurechnung nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel:*
- ▷ *Buchgewinne* aus der berechtigten Entnahme von WG des Gesellschaftsvermögens sind regelmäßig – dh. vorbehaltlich einer abweichenden Vereinbarung – allen Gesellschaftern zuzurechnen, da sie einen Teil des StBil.-Gewinns darstellen.
BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276, mwN zur älteren Rspr.; HELLWIG, Festschr. Döllerer, 1988, 205 (212); vgl. auch BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642 für Fälle der Überführung von WG des Gesamthandsvermögens in das stl. PV der Gesellschafter; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II 2a: Zurechnung an alle Gesellschafter nur dann, wenn die Entnahme mit dem vertraglichen Gewinnanteil des begünstigten Gesellschafters verrechnet werden soll.
- ▷ *Der Buchwert des entnommenen Wirtschaftsguts* wird hingegen idR allein dem Kapitalkonto des begünstigten Gesellschafters belastet, um sicherzustellen, dass die Entnahme spätestens bei der Liquidation gegenüber den anderen Gesellschaftern durch eine entsprechende Minderung des Anteils des Entnehmenden am Liquidationserlös ausgeglichen wird (vgl. BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594).
- ▷ *Leistungs- und Nutzungsentnahmen:* UE gelten die dargestellten Grundsätze bei Leistungs- und Nutzungsentnahmen unter Zustimmung aller Gesellschafter entsprechend (so auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 446; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 150: Zurechnung des stl. Mehrgewinns ausschließlich zum nutzenden Gesellschafter, wenn die Aufwendungen allen Gesellschaftern handelsrechtl. als Aufwand belastet wurden).
- ▶ *Zurechnung (nur) zum Entnehmenden:* Der Entnahmegewinn ist ausschließlich dem begünstigten Gesellschafter zuzurechnen, wenn die Gesellschafter die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsabrede insoweit im Vorhinein geändert haben. Dies kann auch stillschweigend geschehen sein (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276). Als ein Beweisanzeichen kann dabei eine entsprechende buchmäßige Behandlung der Entnahme (das Kapitalkonto des Entnehmenden wird um den Buchwert des WG gemindert und zugleich um die aufgedeckten stillen Reserven erhöht) gewertet werden (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94 aaO). Dem steht uE nicht entgegen, dass die Buchung erst nach der Entnahme durchgeführt wird, da davon auszugehen ist, dass die abweichende Vereinbarung über die Zurechnung des Entnahmegewinns vor der Entnahme getroffen worden ist.
- ▶ *Schenkung an den Entnehmenden:* Insbes. bei Familiengesellschaften kommt auch die Möglichkeit in Betracht, dass der begünstigte Gesellschafter die in dem entnommenen WG ruhenden stillen Reserven geschenkt erhalten soll (BFH v. 28.9.1995 – IV R 39/94, BStBl. II 1996, 276). In diesem Fall sind sowohl die Entnahme als auch der Entnahmegewinn allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnen.

Gewinnzurechnung an ausgeschiedene Gesellschafter: Mehr- oder Mindergewinne, die sich aufgrund abweichender Berechnungen der FinBeh. gegenüber der von den Gesellschaftern beschlossenen Bilanz ergeben, sind auch dann nach dem bestehenden Gewinnverteilungsschlüssel auf die Gesellschafter zu verteilen, wenn die Mehr- oder Mindergewinne erst nach dem Ausscheiden eines Ge-

sellschafters bekannt werden. Der BFH hat dies für den Fall bestätigt, dass die PersGes. eine Einheitsbilanz aufstellt, also eine Gesellschaftsbilanz nach stl. Grundsätzen.

BFH v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241; v. 9.6.2004 – IV B 167/03, BFH/NV 2004, 1526. Nach der älteren Rspr. sollten dem ausgeschiedenen Gesellschafter Mehrgewinne nur insoweit zuzurechnen sein, als sie noch von einer erhaltenen Abfindung gedeckt wurden; im Übrigen sollen sie den noch verbliebenen Gesellschaftern zugerechnet werden, vgl. BFH v. 28.1.1986 – VIII R 283/81, BFH/NV 1986, 524; v. 31.10.1974 – IV R 141/70, BStBl. II 1975, 73.

UE gelten die genannten Rechtsfolgen unabhängig davon, ob die PersGes. eine Einheitsbilanz aufstellt oder nicht, denn mit der Entscheidung für oder gegen eine Einheitsbilanz treffen die Gesellschafter keine Gewinnverteilungsvereinbarung für den Fall des Ausscheidens aus der Gesellschaft. Es steht den Gesellschaftern frei (und ist grds. auch zu empfehlen), bei Ausscheiden eines Gesellschafters Vereinbarungen über die Zuordnung stl. Mehr- oder Minderergebnisse infolge von Außenprüfung zu treffen. Treffen die Gesellschafter keine (gesonderte) Vereinbarung, gilt ihre bisherige Gewinnverteilungsvereinbarung fort, und zwar unabhängig von der Art der Bilanzaufstellung (so im Erg. auch BORDEWIN, NWB F 3, 10049; aA LBP/Brtz, § 15 Rn. 70e). Vereinbaren die Gesellschafter die Zahlung einer Pauschalabfindung an den Ausscheidenden, muss im Wege der Auslegung ermittelt werden, ob die Pauschalabfindung auch später bekannt gewordene Mehr- oder Mindergewinne abdecken sollte.

Handelsrechtliche Bilanzierungshilfen: Eine Verteilung nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel ist uE auch hinsichtlich stl. Mehrgewinne vorzunehmen, die darauf beruhen, dass die PersGes. handelsrechtl. Bilanzierungshilfen (zB Aktivierung von „Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs“ nach § 269 HGB aF [bis 28.5.2009]) in Anspruch genommen hat (KSM/REISS, § 15 Rn. 218; aA BFH v. 22.5.1990 – VIII R 41/87, BStBl. II 1990, 965).

Nicht abziehbare Betriebsausgaben: Beruht der im Vergleich zur HBil. höhere stl. Gewinn auf nicht abziehbaren BA, die allein einem oder mehreren Mitunternehmern zugute gekommen sind, kommt eine alleinige Zurechnung an den oder die Begünstigten in Betracht (BFH v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29). Dies gilt insbes. dann, wenn die übrigen Gesellschafter Erstattungsansprüche gegen den Begünstigten nicht durchsetzen können (BFH v. 23.6.1999 – IV B 13/99, BFH/NV 2000, 29).

Private Vorteile von Dritter Seite: Wird einem Gesellschafter von dritter Seite ein Vorteil gewährt (zB eine Reise), handelt es sich um eine (allen Gesellschaftern) zuzurechnende BE der PersGes. und zugleich um eine Entnahme des Begünstigten, dem damit der Vorteil allein zugerechnet wird (vgl. BFH v. 26.9.1995 – VIII R 35/93, BStBl. II 1996, 273; v. 20.4.1989 – IV R 106/87, BStBl. II 1989, 641).

Veruntreut ein Gesellschafter Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen und die das Gesellschaftsvermögen vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, sind diese Einnahmen allein dem Gesellschafter zuzurechnen, der sie vereinnahmt hat (SonderBE; vgl. BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; v. 1.8.1968 – IV R 177/66, BStBl. II 1968, 740; KEMPERMANN, FR 2001, 408; GROH, DB 1995, 844; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 164; zu den Auswirkungen beim ungetreuen Gesellschafter s. Anm. 544). Zu Gewinnauswirkungen auf Ebene der PersGes. kommt es erst dann, wenn ein Ersatzanspruch gegen den Begünstigten aktiviert wird (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 erst bei Zah-

lung). Gewinnerhöhungen aufgrund eines werthaltigen Ersatzanspruchs sind den übrigen Gesellschaftern zuzurechnen. Sind die veruntreuten Einnahmen hingegen zunächst dem BV der PersGes. zugeflossen und werden sie dann vom ungetreuen Gesellschafter entnommen („Griff in die Kasse“), sind sie als BE der PersGes. zu erfassen und gehen in das allen Gesellschaftern anteilig zuzurechnende Ergebnis ein. Die Veruntreuung führt – wie bei Tathandlungen durch Nichtgesellschafter – zu gewinnminderndem Aufwand (vgl. KEMPERMANN, FR 2001, 408).

489–490 Einstweilen frei.

491 c) Änderungen der Gewinnverteilungsabrede

Eine Änderung der Gewinnverteilungsabrede ist stl. zu beachten, soweit die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung gem. § 12 Nr. 2 nicht privat (mit-)veranlasst ist, sich die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung nicht als Missbrauch von rechtl. Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO darstellt oder sonst spezifisch stl. Gründe entgegenstehen (zB wirtschaftliche Betrachtungsweise, s. Anm. 485).

Fehlender Interessengegensatz: Eine geänderte Gewinnverteilungsabrede wird stl. nicht nachvollzogen, wenn die Vereinbarungen über die Änderung nicht auf dem zwischen fremden Dritten üblichen Interessengegensatz beruhen. Die Gewinnabreden sind daraufhin zu überprüfen, ob die Zahlungen wirtschaftlich auf dem schuldrechtl. Vereinbarten beruhen und damit durch den Betrieb veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). Die Änderung einer Gewinnverteilungsabrede kann im Einzelfall auch eine verdeckte Einlage oder vGA sein (vgl. BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747). Verzichtet zB bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist und Gesellschafter der GmbH auf die ihm als Kommanditisten zustehende Gewinnbeteiligung, so liegt darin eine verdeckte Einlage in die GmbH (BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89, BStBl. II 1991, 172). Verzichtet demgegenüber die GmbH im Interesse ihrer Gesellschafter, liegt eine vGA vor (BFH v. 23.8.1990 – IV R 71/89 aaO).

Keine rückbezogenen Änderungen der Gewinnverteilungsabrede: Entgegen der Zivilrechtslage (handelsrechtl. ist eine Änderung der Gewinnverteilung in den Grenzen des § 138 BGB jederzeit – auch rückwirkend – möglich) wird stl. eine rückbezogene Änderung der Gewinnverteilungsabrede nicht nachvollzogen, denn die rechtl. Beziehungen zwischen den Gesellschaftern einer PersGes. können stl. grds. nur mit Wirkung für die Zukunft gestaltet und geändert werden. Dies gilt auch für die Änderung der Gewinnverteilung (BFH v. 29.5.2001 – VIII R 10/00, BStBl. II 2001, 747 zu II. 2. b. bb; v. 17.3.1987 – 293/82, BStBl. II 1987, 558 zu 2.; v. 21.12.1972 – IV R 194/69, BStBl. II 1973, 389).

► *Rückbeziehung im laufenden Wirtschaftsjahr nicht möglich:* Eine Rückbeziehung ist stl. nicht nur für bereits abgeschlossene, sondern auch für das laufende Wj. abgeschlossen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53 [55 f.]). Dies wird damit begründet, dass die Höhe des Jahresgewinnes oder -verlusts in erster Linie durch die einzelnen Geschäftsvorfälle bestimmt werde, die nicht rückwirkend herbeigeführt oder ungeschehen gemacht oder in ihrem Inhalt verändert werden könnten (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558). Die strenge Sicht der Rspr. stößt im Schrifttum auf Kritik, die im Wesentlichen damit begründet wird, dass die Rspr. zu Unrecht

zwischen dem Zeitpunkt der Zurechnung der Einkünfte bei den Mitunternehmern (BFH v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II 1984, 602; erst mit Ablauf des Wj.) einerseits und der Verwirklichung der Einkünfteerzielung durch die Mitunternehmer aufgrund der einzelnen Geschäftsvorfälle andererseits differenziere.

BAUSCHATZ, FR 2005, 1230 (1235): keine Rückwirkung, sofern die Änderung vor der strechtl. Zurechnung des Ergebnisses bei den Mitunternehmern erfolgt; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 543; SOMMER, BB 1987, 307 [311]).

UE ist der Auffassung der Rspr. zu folgen. Zwar ist die ESt. eine Jahressteuer, die grds. erst mit Ablauf des VZ entsteht (§ 36 Abs. 1). Gleichwohl wird der Tatbestand der Einkünfteerzielung bereits mit den einzelnen im Rahmen des Gewerbebetriebs anfallenden Geschäftsvorfällen verwirklicht, durch die Gewinn oder Verlust realisiert wird. Die Zulassung nachträglicher Gewinnverteilungsvereinbarungen würde die Möglichkeit eröffnen, die Verteilung der Gewinnanteile im Hinblick auf die jeweilige stl. Situation der Gesellschafter abzustimmen. Im Übrigen besteht kein Anlass, von der rechtl. Situation bei Eintritt neuer Gesellschafter während des lfd. Wj. (dazu Anm. 492) abzuweichen.

► *Tatsächlicher Vollzug rückbezogener Vereinbarungen:* Bei tatsächlichem Vollzug solcher rückbezogenen Vereinbarungen kann bei betrieblicher Veranlassung ein Anschaffungs- oder Veräußerungsvorgang von Bruchteilen der Gesellschaftsanteile vorliegen (BFH v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53 [56]). Die estl. Auswirkungen richten sich dann nach den allg. für derartige Veräußerungs- und Anschaffungsvorgänge maßgeblichen Rechtsgrundsätzen.

► *Ausnahmen vom Rückwirkungsverbot:* Ausnahmsweise lässt die Rspr. eine rückwirkende Änderung der Ergebnisverteilung einer Mitunternehmerschaft auch mit ertragstl. Wirkung zu, wenn diese im Rahmen von gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichen erfolgen (BFH v. 13.2.1997 – IV R 15/96, BStBl. II 1997, 535; v. 18.1.1990 – IV R 97/88, BFH/NV 1991, 21; v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603).

Mehrgewinnanteile, die dem Gesellschafter einer PersGes. aufgrund eines gerichtlichen oder außergerichtlichen Vergleichs zustehen, sind grds. nicht im Jahr des Zuflusses zu versteuern, sondern in dem Jahr, auf das sie entfallen (BFH v. 23.4.1975 – I R 234/74, BStBl. II 1975, 603).

Zudem gilt eine Ausnahme vom Rückbeziehungsverbot dann, wenn die Rückwirkung sich nur über eine kurze Zeit erstreckt und den Umständen des Falls nach vertretbar erscheint (BFH v. 18.9.1984 – VIII R 119/81, BStBl. II 1985, 55), insbes. wenn mit der Rückwirkung kein stl. Vorteil erstrebt wird (BFH v. 24.1.1979 – I R 202/75, BStBl. II 1979, 581). Die zeitliche Obergrenze liegt hier uE bei zwei Monaten.

Es liegt aber von vornherein keine rückwirkende Vereinbarung vor, wenn die Gewinnverteilungsvereinbarung unklar und/oder zwischen den Gesellschaftern str. war, und diese sich später über die Gewinnverteilung einigen (vgl. BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 543). Entsprechendes gilt, wenn eine zunächst nur mündlich getroffene Vereinbarung später schriftlich fixiert wird (vgl. LBP/Bitz, § 15 Rn. 69).

d) Gesellschafterwechsel während des laufenden Wirtschaftsjahrs

492

Zu Änderungen der Gewinnverteilung kann es bei Ein- oder Austritten von Gesellschaftern während des laufenden Wj. kommen.

Rückbezogene Änderungen der Gewinnverteilungsabrede sind auch bei Eintritt oder Austritt eines Gesellschafter während des laufenden Wj. stl. ohne Wirkung (s. Anm. 491). Es ist stl. nicht möglich, beim Eintritt eines Gesellschafter in eine PersGes. während des Wj. den bis zum Eintrittszeitpunkt ent-

standenen Gewinn oder Verlust durch eine schuldrechtl. Rückbeziehung der Eintrittsvereinbarung oder Gewinnzurechnung als laufenden Gewinn von dem bisherigen Gesellschafter ganz oder teilweise auf den neu eintretenden Gesellschafter zu verlagern. Dem Neugesellschafter können nur die nach seinem Beitritt erwirtschafteten Ergebnisse zugerechnet werden.

BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; v. 17.3.1987 – VIII R 293/82, BStBl. II 1987, 558; v. 7.7.1983 – IV R 209/80, BStBl. II 1984, 53; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 550 f.; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 452 f.; KSM/REISS, § 15 Rn. E 223; aA BAUSCHATZ, FR 2005, 1230; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 266; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmensteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 II; LORITZ, DStR 1994, 87; CREZELIUS, JbFfStR 1989/1990, 219.

Zwischenbilanz oder Schätzung: Das Ergebnis des Wj. des Gesellschafterwechsels ist idR aufgrund einer Zwischenbilanz zeitanteilig auf die Zeit vor und nach dem Gesellschafterwechsel aufzuteilen und getrennt zuzurechnen (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676). Die GoB erfordern die Aufstellung einer Zwischenbilanz aber nicht (BFH v. 19.4.1994 – VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84, vgl. auch KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 266). Das Ergebnis kann deshalb auch aufgrund einer Schätzung aufgeteilt werden (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 453).

Trotz des Gesellschafterwechsels ist grds. ein einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen, da die PersGes. als Subjekt der Einkünftezielung und -ermittlung fortbesteht. In Ausnahmefällen können jedoch zwei Feststellungsverfahren durchgeführt werden, wenn dies zur Wahrung des Steuergeheimnisses erforderlich ist (BFH v. 30.4.1991 – VIII R 50/86, BFH/NV 1991, 676).

Sonderabschreibungen und degressive AfA nach FördG: Das Gebot zur Aufteilung und zeitanteiligen Zurechnung gilt entgegen der Auffassung der FinVerw. auch für Sonderabschreibungen und die degressive AfA nach dem FördG (vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 229). Eine sachliche Begründung für eine abweichende Behandlung gerade dieser Geschäftsvorfälle, die ebenfalls einen Bestandteil des Gewinns oder Verlusts des Wj. bilden, ist nicht erkennbar.

► *Nach Auffassung der Finanzverwaltung* besteht bei Eintritt eines weiteren Gesellschafter in eine bestehende Gesellschaft (nicht im Fall eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, OFD Frankfurt v. 21.12.1999, DStR 2000, 549) ein Wahlrecht hinsichtlich der Zuweisung der Sonder-AfA. Diese können entweder zeitanteilig oder – außerhalb der Verteilung des übrigen Betriebsergebnisses – entsprechend dem vertraglichen Anteil des Beitretenden am Ergebnis der PersGes. – in voller Höhe dem Beitretenden zugerechnet werden (OFD Frankfurt v. 24.2.1994, BB 1994, 900). Die FinVerw. dürfte diese den Stpfl. günstige Auslegung darüber hinaus für alle StVergünstigungen anwenden, bei denen eine gesellschaftsbezogene Sicht gilt, weil Begünstigter nicht der einzelne Mitunternehmer, sondern die PersGes. als solche ist (dazu Anm. 468). Hingegen soll nach Auffassung der FinVerw. die degressive AfA nach § 7 Abs. 2 oder ein Differenzbetrag zwischen linearer und degressiver Abschreibung nicht außerhalb der Verteilung des übrigen Betriebsergebnisses den neu eintretenden Gesellschaftern entsprechend ihrer jeweiligen Beteiligung zuzurechnen sein (OFD Münster v. 16.11.2007, DStR 2008, 98).

► *Die Entscheidung des BFH* v. 27.7.2004 – IX R 20/03 (BStBl. II 2005, 33), in der der BFH eine von der handelsrechtl. Gewinnverteilung abweichende Zuordnung negativer Einkünfte aus der Inanspruchnahme von Sonder-AfA nach § 4 FördG anerkannte, erging zu einer vermögensverwaltenden PersGes. Sie lässt sich uE auf Mitunternehmerschaften nicht übertragen (s. aber SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 453, LBP/Bitz, § 15 Rn. 69). Im Übrigen folgt aus den

Ausführungen des BFH lediglich, dass im Hinblick auf zukünftige Verluste aus der Inanspruchnahme von Sonder-AfA nach dem FördG der Anteil des beitretenden Gesellschafters an der Sonder-AfA höher sein darf, als dies seinem Anteil an der Gesellschaft entspricht.

Einstweilen frei.

493–494

e) Zeitpunkt der Zurechnung des Gewinns

495

Der StBil.-Gewinn oder -verlust der PersGes. ist den Mitunternehmern anteilig zu dem Zeitpunkt zuzurechnen, zu dem er iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 „erzielt“ wird. Dies ist regelmäßig am Ende des jeweiligen Wj. der Fall, unabhängig davon, dass die PersGes. den Tatbestand der Einkünfteerzielung bereits mit den einzelnen Geschäftsvorfällen verwirklicht (BFH v. 29.3.1984 – IV R 271/83, BStBl. II, 1984, 602).

Entgegen BAUSCHATZ, FR 2005, 1230, ist das Ergebnis der PersGes. dem Mitunternehmer nicht erst mit der Jahresabschlussfeststellung zuzurechnen, denn das Ergebnis ist auf den Bilanzstichtag zu ermitteln. Durch die Feststellung des Jahresabschlusses treffen die Gesellschafter lediglich eine zahlenmäßige Festlegung des bereits vorher entstandenen Gewinns/Verlusts (vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 137 und E 213).

Es ist für Höhe und Zeitpunkt der Zurechnung unerheblich, ob und wann der Gewinn durch Gewinnumschriften auf den Gesellschafterkonten ausgekehrt wird (BFH v. 24.2.1988 – I R 95/84, BStBl. II 1988, 663) und ob er überhaupt entnahmefähig ist. Eines Zuflusses des Gewinns oder Verlusts beim Gesellschafter selbst bedarf es nicht (BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164).

6. Bilanzierung der Beteiligung an einer Personengesellschaft im Betriebsvermögen

496

Hält der Gesellschafter seine Beteiligung an der PersGes. in einem BV (das ist bei KapGes. stets der Fall; bei natürlichen Personen als Mitunternehmern nur dann, wenn diese einen eigenen Gewerbebetrieb unterhalten und die Beteiligung an der PersGes. diesem Gewerbebetrieb dient), gilt Folgendes:

Handelsbilanz: Handelsrechtl. wird die Beteiligung an einer PersGes. als Vermögensgegenstand qualifiziert, der wie jeder andere Vermögensgegenstand zu bilanzieren ist (IDW RS HFA 18, Wpg. 2006, 1302). Dies bedeutet, dass die Beteiligung an der PersGes. mit den fortgeführten AK zu bilanzieren ist. Liegt der beizulegende Stichtagswert unter den AK, kann bzw. muss die Beteiligung gem. § 253 Abs. 2 oder Abs. 3 HGB auf den niedrigeren beizulegenden Wert abgeschrieben werden (vgl. LEY, DStR 2004, 1498).

Steuerbilanz: Nach hM stellt die Beteiligung an einer PersGes. stl. kein eigenständiges WG dar, sondern ist lediglich die Summe aller Anteile an den zum BV der PersGes. gehörenden WG (dies umfasst den der Beteiligungshöhe entsprechenden Anteil an den WG des Gesamthandsvermögens sowie das jeweilige SonderBV des Gesellschafters). Die Beteiligung an der PersGes. ist in der Bilanz des Gesellschafters als Spiegelbild des für diesen Gesellschafter in der PersGes. geführten Kapitalkontos in der StBil. der PersGes. auszuweisen.

BFH v. 30.10.2002 – IV R 33/01, BStBl. II 2003, 272; v. 10.12.1991 – VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333; v. 23.7.1975 – I R 165/73, BStBl. II 1976, 73; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 690; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992; s. Anm. 643 und § 6 Anm. 825. Nach der Gegenauffassung ist die Beteiligung an der PersGes. als WG in der Bilanz auszuweisen (zu den Nachweisen vgl. Anm. 643).

Die Beteiligung an der PersGes. ist in der StBil. des Gesellschafters zwar anzusetzen, aber nicht wie ein WG eigenständig zu bewerten, da die Einkünfte der Gesellschafter abschließend durch die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns der PersGes. zu ermitteln sind. Dem bilanziellen Ausweis der Beteiligung kommt daher keine eigenständige Bedeutung zu. Der für die PersGes. festgestellte Gewinn oder Verlust ist dem ESt./KStBescheid der Gesellschafter zugrunde zu legen (§§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, 182 AO). Daneben ist zB für eine Abschreibung der Beteiligung auf den niedrigeren Teilwert kein Raum (wegen der weiteren Einzelheiten vgl. Anm. 643).

497–499 Einstweilen frei.

III. Ergänzungsbilanzen

Schrifttum: REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, Köln 1990; DREISSIG, Ausgewählte Probleme bei Ergänzungsbilanzen, StJb. 1990/91, 221; HÖRGER/STOBBE, Die Zuordnung stiller Reserven beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft – Modifizierte Stufentheorie, DStR 1991, 1230; Gschwendtner, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1993, 817; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StW 1995, 383; HEURUNG, Der negative Geschäftswert im Bilanzrecht, DB 1995, 385; HOFFMANN, Ausgleichsposten, Merkposten und andere Merkwürdigkeiten in der Bilanzrechtsprechung des BFH zu Kommanditgesellschaften, BB 1995, 1397; KELLERSMANN, Korrespondierende Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen nach der Einbringung in eine Personengesellschaft?, DB 1997, 2047; KEMPF/OBERMANN, Offene Fragen zur Abstockung beim Kauf von Anteilen an Personengesellschaften, DB 1998, 545; ISING, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, Frankfurt/M. 2001; LEY, Ergänzungsbilanzen beim Erwerb von Personengesellschaftsanteilen, bei Einbringungen nach § 24 UmwStG und bei Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG, KÖSDI 2001, 12982; NIEHUS, Fortführung von Ergänzungsbilanzen, StW 2002, 916; SÖFFING, Ergänzungsbilanz und negativer Geschäftswert, StB 2002, 330; MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten einer Beteiligung an doppelstöckigen Personengesellschaften, DB 2003, 2034; PAUS, Die neuen Ergänzungsbilanzen bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter, FR 2003, 59; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; von CAMPENHAUSEN, Steuersubjekt- und steuerobjektgebundene stille Reserven bei Ergänzungsbilanzen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 24 UmwStG; SCHOOR, Aufstellung und Fortentwicklung von Ergänzungsbilanzen, StBp. 2006, 212; GRÜTZNER, Übertragung stiller Reserven nach § 6b EStG durch eine Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft, StuB 2008, 178; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmer-schaften, KÖSDI 2008, 16204.

500 1. Allgemeines

Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer sind zu bilden, wenn es einer Korrektur des sich aus der Gesamthandsbilanz ergebenden Wertansatzes von WG des Gesamthandsvermögens und damit des Werts der Beteiligung eines Mitunternehmers bedarf (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68), um den Gewinnanteil des Mitunternehmers iSd. Nr. 2 Satz 1 im Interesse einer zutreffenden Besteuerung zu korrigieren (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847). Dies ist insbes. dann der Fall, wenn sich für einen oder mehrere (aber nicht alle) Gesellschafter AK ergeben, die von den in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Werten von WG des Gesamthandsvermögens abweichen (zB beim entgeltlichen Erwerb eines Mitunternehmeranteils) oder wenn die Voraussetzungen personenbezogener Steuervergünstigungen nicht bei allen Gesell-

schaftern vorliegen und sich deshalb für einen oder mehrere Gesellschafter Mehr- oder Mindererträge ergeben.

Der Anteil des Mitunternehmers am Gewinn der Personengesellschaft setzt sich für Zwecke der estl. Gewinnermittlung daher aus seinem Kapitalkonto laut Gesamthandsbilanz (StBil. der PersGes.) und dem (positiven oder negativen) Ergänzungskapital zusammen, das in der für ihn geführten Ergänzungsbilanz ausgewiesen ist. Ergänzungsbilanzen gehören zur ersten Gewinnermittlungsstufe und damit zum StBil.-Gewinn der Gesellschaft iSd. in Nr. 2 Satz 1 genannten Gewinnanteils. Von den Sonderbilanzen, die der zweiten Gewinnermittlungsstufe zuzurechnen sind (dazu Anm. 520 ff.), unterscheiden sich die Ergänzungsbilanzen dadurch, dass in ihnen keine im rechtl. und/oder wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers stehenden WG ausgewiesen werden, sondern Wertkorrekturen zu WG des Gesamthandsvermögen.

Dogmatische Einordnung der Ergänzungsbilanzen: Der Begriff der Ergänzungsbilanz findet sich in § 15 nicht. Er wird jedoch in § 6 Abs. 5 Satz 4 Halbs. 1 und in § 24 Abs. 2 Satz 1, Abs. 3 Satz 1 UmwStG verwendet, allerdings ohne dort definiert zu werden. Einigkeit besteht über die Funktion der Ergänzungsbilanz als Korrekturrechnung zur Ermittlung der Mitunternehmereinkünfte. Weiter ist unstr., dass das ausgewiesene Eigenkapital in der Ergänzungsbilanz den in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesenen Kapitalanteil des Gesellschafters modifiziert und dass in den Ergänzungsbilanzen keine eigenen WG der Mitunternehmer ausgewiesen werden. Str. ist jedoch die dogmatische Herleitung und Einordnung der Ergänzungsbilanzen. Der uE unergiebige Streit betrifft insbes. die Frage, worauf sich die Ergänzungsbilanzen beziehen:

► *Die Rechtsprechung* geht ganz überwiegend davon aus, dass in den Ergänzungsbilanzen zusätzliche oder geminderte AK für die dem Mitunternehmer zuzurechnenden ideellen Anteile an den WG des Gesellschaftsvermögens bilanziert werden.

BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 225; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 30; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II, 1991, 700.

► *Im Schrifttum* wird mit verschiedenen Modifikationen hingegen die Auffassung vertreten, dass die Ergänzungsbilanzen nur rechnerische Korrekturposten zur StBil. der PersGes. ausweisen (so zB DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990 8 f., 22; vgl. die Zusammenstellung bei GSCHWENDTNER, DStR 1993, 817, der sich im Einzelnen mit den Konsequenzen und Problemen dieser Auffassungen auseinandersetzt). Nach Auffassung von GSCHWENDTNER (DStR 1993, 817 [822]; zust. MARX, StuW 1994, 191) werden in der Bilanz Korrekturen zu den AK der Beteiligung an der PersGes. erfasst.

► *Eigene Auffassung:* Den Kritikern der Rspr. ist einzuräumen, dass nach der Aufgabe der Bilanzbündeltheorie und der teilweisen stl. Verselbständigung der PersGes. als Subjekt der Einkünfteerzielung, Einkünfteermittlung und Einkünftequalifikation (dazu Anm. 450) die gegenständliche Zuordnung von ideellen Anteilen am Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) zu den einzelnen Gesellschaftern dogmatisch inkonsequent erscheint. Gegen die Annahme, dass die Ergänzungsbilanzen nur rechnerische Korrekturposten zur StBil. der PersGes. ausweisen, spricht jedoch uE der unzulässige Perspektivenwechsel. In der Ergänzungsbilanz werden Mehr- oder Minderaufwendungen der Mitunternehmer ausgewiesen, die diese AK für sich, nicht für die Gesellschaft aufwenden. Die Ergänzungsbilanz sollte daher mit der Rspr. gesellschafterbezogen und

nicht gesellschaftsbezogen interpretiert werden. Die ua. von GSCHWENDTNER vorgeschlagene Lösung, wonach in der Ergänzungsbilanz Mehr- oder MinderAK für die Beteiligung ausgewiesen werden, lässt sich hingegen nur schwer mit dem Umstand in Einklang bringen, dass nach der uE zutreffenden stRspr. des BFH der Mitunternehmeranteil nicht als ein eigenständiges WG zu begreifen ist (vgl. die Konsequenzen beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils, dazu Anm. 503, und bei der Bilanzierung von Beteiligungen an Mitunternehmerschaften in BV der Mitunternehmer, dazu Anm. 496). Zudem ist es – soweit ersichtlich – einhellige Meinung, dass die vom Erwerber aufgewendeten Mehr- oder MinderAK in der Ergänzungsbilanz nicht als ein Sammelposten zu führen, sondern auf die einzelnen WG aufzuteilen sind. Dies lässt sich mit der Annahme, es handele sich um Mehr- oder MinderAK der Beteiligung, nicht vereinbaren. UE wird die Auffassung der Rspr. trotz ihrer unbestreitbaren dogmatischen Schwächen dem gegenwärtigen Konzept einer transparenten PersGes.-Besteuerung am besten gerecht (so auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn 554; KSM/REISS, § 15 Rn. E 242).

Anwendungsbereich von Ergänzungsbilanzen: Ergänzungsbilanzen haben zwei Hauptanwendungsbereiche:

► *Individuelle Anschaffungskosten:* In Ergänzungsbilanzen werden Mehr- oder MinderAK der Mitunternehmer im Vergleich zu den in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Werten erfasst. Die individuell abweichenden AK können aus der Gründung der PersGes., dem Gesellschafterwechsel oder aus Übertragungen von WG zwischen dem BV der PersGes. und dem BV der Mitunternehmer resultieren. Im Einzelnen umfasst dies ua.:

- den Gesellschafterwechsel (dazu Anm. 503),
- die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine PersGes. nach § 24 UmwStG (dazu Anm. 508) und
- die Übertragung einzelner WG zwischen der PersGes. und den Mitunternehmern nach § 6 Abs. 5 Satz 3 (dazu Anm. 513).

► *Individueller Wertverzehr:* In den Ergänzungsbilanzen werden zudem Mehr- oder Minderwerte zu den in der StBil. der PersGes. ausgewiesenen Werten erfasst, wenn ein Gesellschafter personenbezogene StVergünstigungen (höhere AfA, Bildung steuerfreier Rücklagen) in Anspruch nehmen möchte oder wenn die in der StBil. der PersGes. genutzte Abschreibungsmethode dem Mitunternehmer verwehrt ist (dazu Anm. 516).

Positive und negative Ergänzungsbilanzen: Positive Ergänzungsbilanzen sind zB zu bilden, wenn der vom Neueintretenden gezahlte Kaufpreis den Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden übersteigt oder wenn der Mitunternehmer geringere Abschreibungen als in der StBil. vornehmen muss. Bei einer positiven Ergänzungsbilanz ist auf der Passivseite das Mehrkapital auszuweisen. Auf der Aktivseite werden die Mehrwerte der aktiven und in der StBil. nicht angesetzten oder unterbewerteten WG und die Minderwerte der in der StBil. der PersGes. überbewerteten Passiva ausgewiesen. Eine negative Ergänzungsbilanz weist auf der Aktivseite das dem Mitunternehmer zuzurechnende Minderkapital und auf der Passivseite den entsprechenden Minderwert der in der StBil. der PersGes. überbewerteten aktiven WG und den Mehrwert der in der StBil. unterbewerteten Passiva aus.

Fortschreibung und Auflösung der Ergänzungsbilanzen: Die Ergänzungsbilanzen sind nach ihrer Bildung erfolgswirksam fortzuschreiben (zu den Einzelheiten vgl. Anm. 503 ff.), da sich der Mehr- oder Minderaufwand des Gesell-

shafters (oder die für ihn abweichenden Abschreibungsparameter) nicht erst bei Beendigung des mitunternehmerschaftlichen Engagements, sondern schon bei der laufenden Gewinnermittlung auswirken müssen, um eine sachgerechte Besteuerung zu erreichen.

AA insoweit MARX, StuW 1994, 196: Die Ergänzungsbilanz sei bis zur Veräußerung der Beteiligung ein unveränderlicher Merkposten und erst bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen. Dieser Auffassung ist uE nicht zu folgen, weil sie entgegen dem Transparenzprinzip die Beteiligung an einer PersGes. den Anteilen an KapGes. gleichstellt. Zur Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen s. Anm. 505.

Ergänzungsbilanzen sind ein Instrument zur Korrektur der stl. Gewinnverteilung bei erfolgswirksamer Realisierung stiller Reserven im Gesellschaftsvermögen (DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221 [228]). Durch die Fortentwicklung der Wertansätze der Ergänzungsbilanz werden die dem Mitunternehmer nach dem allg. Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnenden Ergebnisse der Gesamthandsbilanz auf das für ihn zutreffende Maß korrigiert (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68 mwN). Die Fortschreibung einer positiven Ergänzungsbilanz mindert das Ergebnis der Gesamthandsbilanz. Die Fortschreibung negativer Ergänzungsbilanzen erhöht es. Die in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenen Korrekturen des Gesamthandsergebnisses sind ausschließlich dem Gesellschafter zuzurechnen, für den sie gebildet worden sind.

Ergänzungsbilanzen sind – ebenfalls erfolgswirksam – aufzulösen, wenn das betreffende WG das BV der PersGes. verlässt, der Gesellschafter nicht mehr Mitunternehmer der PersGes. oder die PersGes. voll beendet ist.

Ergänzungsbilanz und Kapitalkonto: Zum Kapitalkonto iSv. § 15a gehört das in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesene Mehr- oder Minderkapital (BFH v. 14.5.1991 – VIII R 31/88, BStBl. II 1992, 167 [171], vgl. § 15a Anm. 82 mwN). Dementsprechend gehören Aufwand und Ertrag aus der Fortschreibung oder Auflösung von Ergänzungsbilanzen zum Gewinn erster Stufe und beeinflussen die Höhe des Kapitalkontos iSd. § 15a; es handelt sich nicht um SonderBE oder SonderBA (BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68).

Ergänzungsbilanzen persönlich haftender Gesellschafter bei der KGaA: Vgl. dazu GLANEGGER, DStR 2004, 1686; KUSTERER, DStR 2004, 77, BOCK, GmbHR 2004, 554.

Ergänzungsbilanzen bei Übertragung der Beteiligung: Wird die Beteiligung an der PersGes. entgeltlich übertragen, entfällt eine für den Veräußerer gebildete Ergänzungsbilanz, wobei sie sich auf die Höhe seines Veräußerungsgewinns- oder -verlusts nach § 16 Abs. 2 auswirkt. Für den Erwerber ist eine neue Ergänzungsbilanz zu bilden, die sich allein an den anteiligen Buchwerten in der StBil. der PersGes. orientiert. Bei einer unentgeltlichen Übertragung der Beteiligung ist hingegen auch die Ergänzungsbilanz des Übertragenden zu Buchwerten fortzuführen (§ 6 Abs. 3).

Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Ergänzungsbilanzen sind auch dann zu bilden, wenn die PersGes. ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt und die vom Gesellschafter getragenen Mehr- oder Minderaufwendungen in der Überschussermittlung der Gesamthand nicht berücksichtigt werden können. Da in diesem Fall allerdings keine Bilanzen aufgestellt werden, ist die Bezeichnung als Ergänzungsrechnung vorzuziehen.

Ergänzungsbilanzen bei mehrstöckigen Personengesellschaften: Ist an einer PersGes. eine andere PersGes. mitunternehmerisch beteiligt, sind nach Nr. 2

Satz 2 neben der Obergesellschaft auch deren Mitunternehmer als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen.

► *Erwerb der Beteiligung an der Untergesellschaft:* Sind die AK der Obergesellschaft hinsichtlich ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft höher oder niedriger als der Buchwert des Kapitalkontos in der Untergesellschaft, hat die Obergesellschaft nach allgemeinen Grundsätzen ihre Mehr- oder Minderaufwendungen in einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft zu erfassen (vgl. dazu im Einzelnen Anm. 636 f.).

► *Erwerb der Beteiligung an der Obergesellschaft:* Hier ist danach zu unterscheiden, ob die Mehr- oder Minderaufwendungen auf stille Reserven oder stille Lasten in der Ober- oder in der Untergesellschaft entfallen. Soweit die Mehr- oder Minderaufwendungen auf WG der Obergesellschaft entfallen, ist bei dieser eine Ergänzungsbilanz nach allgemeinen Grundsätzen zu bilden und fortzuentwickeln. Entfallen die Mehr- oder Minderaufwendungen hingegen auf WG der StBil. der Untergesellschaft oder auf SonderBV der Ober- bei der Untergesellschaft, ist uE durch die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft eine Ergänzungsbilanz für den mittelbar beteiligten Mitunternehmer zu bilden (sog. Durchstockung, wegen der Nachweise und Gegenauffassungen vgl. Anm. 637).

501–502 Einstweilen frei.

2. Gesellschafterwechsel

503 a) Entgeltlicher Erwerb eines Mitunternehmeranteils

Die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils davon an einen neu eintretenden oder an einen bisherigen Mitgesellschafter stellt sich aus der Sicht des Erwerbers nicht als Erwerb eines gesonderten WG „PersGes.-Anteil“ dar, vergleichbar einem Anteil an einer KapGes., sondern als eine entgeltliche Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesamthandsvermögen gehörenden WG.

BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, 700; v. 7.11.1985 – IV R 7/83, BStBl. II 1986, 176; v. 25.4.1985 – IV R 83/83, BStBl. II 1986, 350; vgl. auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 461; LBP/BRZ, § 15 Rn. 64; § 16 Anm. 211; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 243 und § 16 Rn. C 42; GSCHWENDTNER, DStR 1993, 817; SCHÖN, FR 1994, 658.

Dies ist darin begründet, dass die Anteile an einer PersGes. stl. keine WG verkörpern (stRspr., vgl. BFH v. 30.4.2003 – I R 102/01, BStBl. II 2004, 804; Anm. 496). Gegenstand des Erwerbs sind die ideellen Anteile des ausgeschiedenen Mitunternehmers an den bilanzierten und nicht bilanzierten WG des Gesamthandsvermögens der Mitunternehmerschaft und – sofern vorhanden und mitveräußert – das Alleineigentum an den WG des SonderBV des Veräußerers (BFH v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 350, vgl. auch § 16 Anm. 211). UE ist der Rspr. zu folgen. Der Erwerb eines Mitunternehmeranteils ist trotz der teilweisen Verselbständigung der PersGes. aufgrund der Transparenz der PersGes. und dem dahinter stehenden Grundsatz, dass allein die Mitunternehmer Subjekt der ESt. sind, grds. wie der Erwerb eines Einzelunternehmens zu behandeln. Dies bedeutet, dass der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil Ausgangspunkt für den in der Folge vom Gesellschafter erzielten Gewinn ist, wie das auch für den Erwerber eines Einzelunternehmens zutrifft.

Da der Erwerber eines Mitunternehmeranteils die bestehenden Vermögensrechte aus der Beteiligung und damit auch das Kapitalkonto seines Vorgängers über-

nimmt, lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers für seinen Anteil am Reinvermögen der PersGes. nur darstellen, indem in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesamtbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745).

b) Positive Ergänzungsbilanzen

504

Übersteigen die Aufwendungen des Erwerbers das Kapitalkonto des Veräußerers in der StBil. der Gesellschaft, sind die über dem Kapitalkonto liegenden Erwerbsaufwendungen in einer positiven Ergänzungsbilanz als zusätzliche AK für die Anteile an den stillen Reserven in den WG des Gesamthandsvermögens und an einem Geschäfts- oder Firmenwert zu aktivieren. In gleicher Höhe ist ein Mehreigenkapital zu passivieren (BFH v. 10.3.1998 – VIII R 76/96, BStBl. II 1999, 269; v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224; wegen des Aufteilungsmaßstabs s.u.).

Bei einer Veräußerung über dem Buchwert des Kapitalkontos werden stille Reserven aufgedeckt, was beim Veräußerer zu einem (uU nach §§ 16, 34 begünstigten) Veräußerungsgewinn führt. Durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz für den Erwerber wird erreicht, dass die sich daraus ergebenden bilanzstrechl. Folgen für die künftige Gewinnermittlung (höhere AfA, geringerer Veräußerungsgewinn) auf den Erwerber beschränkt werden, während die übrigen Gesellschafter von der Anteilsübertragung ertragstl. unberührt bleiben.

Verzichtbarkeit einer Ergänzungsbilanz: Bei einer Veräußerung über dem Buchwert des Kapitalkontos des Ausscheidenden ist nicht in jedem Fall die Bildung einer Ergänzungsbilanz erforderlich. Die ertragstl. Folgerungen können unmittelbar in der Gesamthandsbilanz gezogen werden, wenn alle Gesellschafter aus der PersGes. ausscheiden oder wenn ein Mitunternehmer aus der PersGes. ausscheidet und sein Anteil den verbliebenen Mitunternehmern im Verhältnis ihrer Beteiligung anwächst (vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 28.9.1993 – VIII R 67/92, BStBl. II 1994, 449). In diesen Fällen betreffen die Wertkorrekturen alle Gesellschafter, und es besteht keine Notwendigkeit, Ergänzungsbilanzen zu bilden.

Von vornherein verzichtbar ist eine Ergänzungsbilanz auch dann, wenn die Beteiligung unentgeltlich (dann sind zwingend die Buchwerte fortzuführen, vgl. § 6 Abs. 3 Satz 2) oder zum Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers übertragen wird, denn in diesen Fällen führt der Erwerber lediglich das bisherige Kapitalkonto des Veräußerers in der PersGes. fort.

Umfang der Anschaffungskosten: Es gilt der allg. AK-Begriff. Die als AK in den Ergänzungsbilanzen zu aktivierenden (Mehr-)Aufwendungen können in der Zahlung von Bar- oder Buchgeld, in der Übernahme privater Schulden und in einer handelsrechtl. Gewinnermittlungsabrede liegen.

Zur handelsrechtl. Gewinnverteilungsabrede: In dem der Entscheidung des BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1992, 647 zugrunde liegenden Sachverhalt war vereinbart worden, dass die von der PersGes. zur Entschuldung der bisherigen Gesellschafter an Dritte zu leistenden privat veranlassten Zahlungen als BA behandelt werden sollten.

- ▶ *Erwerbsnebenkosten* sind wie stets Bestandteil der AK. Gleiches gilt für nachträgliche AK.
- ▶ *Die Übernahme des negativen Kapitalkontos* des ausscheidenden Gesellschafters durch den Erwerber führt in Höhe des negativen Kapitalkontos zu AK des Erwerbers (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; vgl. aber BFH v. 28.3.2007 – IX R 53/04,

BFH/NV 2007, 1845: AK erst mit Entstehung von zur Verrechnung führenden Gewinnanteilen; in diesem Sinne auch KSM/REISS, § 15 Rn. E 248; zu den Besonderheiten bei Übernahme eines negativen Kapitalkontos des Veräußerers vgl. unten). Dabei kommt es nicht darauf an, ob das negative Kapitalkonto auf ausgleichsfähigen oder nur verrechenbaren Verlusten oder auf Entnahmen beruht (LBP/BRITZ, § 15 Rn. 64; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 462).

Erwerb mehrerer Beteiligungen: Für den Erwerber mehrerer Beteiligungen an einer PersGes. ist nur eine Ergänzungsbilanz zu führen, in der Auf- und Abstockungen sowie positive und negative Ausgleichsposten unter Berücksichtigung der unterschiedlichen Erwerbszeitpunkte zusammenzufassen sind (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745).

Sofort abziehbare Betriebsausgaben: In einer Ergänzungsbilanz des Gesellschafters einer PersGes. dürfen nur WG aktiviert werden, die auch in der HBil. und der StBil. der PersGes. aktiviert werden müssten und deren Aktivierung dort nur unterbleibt, weil der Erwerbsvorgang sich unmittelbar zwischen zwei Mitunternehmern vollzieht und deshalb die StBil. der Gesellschaft als solche nicht berührt wird (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224). Wegen des Maßgeblichkeitsgrundsatzes muss es sich bei den anteilig erworbenen Werten um Vermögensgegenstände iSd. handelsrechtl. GoB handeln (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92 aaO). Soweit dem den Betrag des übernommenen Kapitalkontos übersteigenden Aufwand keine nach den handelsrechtl. GoB aktivierbaren Werte (einschließlich eines Geschäftswerts) gegenüberstehen, ist der Mehrbetrag als BA sofort gewinnwirksam. Es entsteht ein „Erwerbsverlust“.

► *Etwaige Erwerbsverluste sind Sonderbetriebsausgaben* des Gesellschafters, der den Mehrbetrag leistet (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706), da es sich um Aufwendungen für die Begründung des Mitunternehmeranteils handelt und nicht um Korrekturen der Wertansätze der StBil. der PersGes. (aA KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 247: Aufwand in der Ergänzungsbilanz).

► *Vermutung gegen Erwerbsverluste:* Nach stRspr. des BFH spricht allerdings bei das übernommene Kapitalkonto übersteigendem Aufwand eine tatsächliche Vermutung dafür, dass in den Buchwerten des Gesellschaftsvermögens stille Reserven, nicht bilanzierte immaterielle EinzelWG und/oder ein originärer und deshalb nicht bilanzierter Geschäftswert vorhanden waren und dass es sich demzufolge bei dem Mehrbetrag um AK für den anteiligen Erwerb dieser Werte handelte (BFH v. 18.2.1993 – IV R 40/92, BStBl. II 1994, 224, mwN). In der Praxis dürfte ein Erwerbsverlust allenfalls beim Erwerb der Beteiligung von einem lästigen Gesellschafter in Betracht kommen, der durch die Zahlung eines über dem Verkehrswert liegenden Kaufpreises zum Austritt aus der Gesellschaft bewegt werden soll (so auch KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 247). Zwar ist auch der (theoretische) Fall denkbar, dass der Eintretende an den stillen Reserven und dem Geschäftswert nicht beteiligt wird; in diesem Fall ist aber idR davon auszugehen, dass die Zahlung des Mehrpreises nicht betrieblich veranlasst ist (vgl. BFH v. 29.10.1991 – VIII R 148/85, BStBl. II 1982, 647). Stellt sich der Erwerb als eine Fehlmaßnahme heraus, so kann dies – da nur aus einer ex-post-Betrachtung heraus feststellbar – allenfalls eine Teilwertabschreibung, aber keinen Erwerbsverlust rechtfertigen (vgl. HOFFMANN, BB 1995, 1397).

► *Kein Erwerbsverlust bei Fortführung eines negativen Kapitalkontos:* Keine sofort abziehbaren BA entstehen bei der Übernahme eines negativen Kapitalkontos durch den Erwerber, weil dessen Fortführung lediglich zum Ziel hat, beim Erwerber solche Gewinnanteile außer Ansatz zu lassen, die auf der früheren Zu-

rechnung von Verlusten beim Veräußerer beruhen (BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745).

Gleichwohl liegen uE AK vor (vgl. dazu bereits oben), denn ein negatives Kapitalkonto bringt im Verhältnis der Gesellschafter untereinander zum Ausdruck, dass der belastete Gesellschafter am künftigen Vermögenszuwachs der Gesellschaft bis zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos nicht beteiligt ist, vielmehr seine Gewinnanteile den Mitgesellschaftern überlassen muss (Verlusthaftung mit künftigen Gewinnanteilen, vgl. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164). Veräußert der Kommanditist seine Beteiligung, erweist sich die im Hinblick auf diese Verlusthaftung vorgenommene Verlustzurechnung als ungerechtfertigt, da der Veräußerer an künftigen Gewinnen nicht mehr beteiligt ist, die er zur Auffüllung des negativen Kapitalkontos verwenden könnte. Daher ist in Höhe des negativen Kapitalkontos ein Veräußerungsgewinn anzunehmen. Die Belastung durch das negative Kapitalkonto geht aber als Eigenschaft der Beteiligung auf den Erwerber über, so dass in der Übernahme eines negativen Kapitalkontos AK für anteilige stille Reserven und einen Anteil am Geschäftswert liegen, obwohl der Erwerber durch die Hinnahme der Benachteiligung nichts aus seinem vorhandenen Vermögen aufwendet (vgl. BFH v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745, mwN).

▷ *Bilanzielle Umsetzung*: Unklar ist allerdings, wie dieses (soweit ersichtlich unstrittige) Ergebnis bilanziell umzusetzen ist. Nach Auffassung des IV. Senats des BFH hat der Erwerber in der Ergänzungsbilanz einen entsprechenden Ausgleichsposten zu aktivieren und diesen mit zukünftigen stpfl. Gewinnanteilen zu verrechnen (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266; v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745). Demgegenüber vertritt der VIII. Senat die Auffassung, dass insoweit ein „Merkposten außerhalb der Bilanz“ zur Sicherung einer „zutreffenden Besteuerung“ genügt (BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246). UE hat die vom IV. Senat vorgesehene Variante den Vorteil größerer Transparenz (ähnlich LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12985]; KSM/REISS, § 15 Rn. E 248; aA HOFFMANN, DStR 1994, 1762; GSCHWENDTNER, DStR 1995, 914; LBP/Brtz, § 15 Rn. 64). Der Einwand, dass dem Handels- und damit nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz auch dem StBilanzrecht ein Ausgleichsposten fremd sei, kann nicht überzeugen, weil es sich bei der Ergänzungsbilanz im Ganzen lediglich um eine nicht-technische Bilanz für stl. Zwecke handelt (vgl. KSM/REISS aaO).

▷ *Fortführung*: Der Ausgleichsposten (bzw. nach Auffassung des VIII. Senats: der außerbilanzielle Merkposten) ist in Höhe der auf den Erwerber entfallenden und zum Ausgleich des negativen Kapitalkontos zu verwendenden Gewinne der PersGes. (wie auf stille Reserven zurückzuführende Mehrwerte) erfolgswirksam (nämlich gewinnmindernd) aufzulösen. Voraussetzung für die Auflösung des Ausgleichs- bzw. Merkpostens ist aber, dass die dem Erwerber zugewiesenen Gewinn stpfl. sind. Eine Auflösung unterbleibt hingegen in dem Umfang, in dem die Einkünfte stfrei sind (vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 59/96, BStBl. II 1999, 266).

Die Entscheidung erging zu stfreien Sanierungsgewinnen. Die Ausnahme gilt aber zB auch für nach dem Teileinkünfteverfahren stbegünstigte Erträge der PersGes. (vgl. LEY, KÖSDI 2001, 12985).

Aufteilung der Mehraufwendungen: Soweit mit den AK sämtliche dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnenden stillen Reserven vergütet werden, sind die entsprechenden Bilanzpositionen in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers aufzustocken bzw. erstmals anzusetzen. Ein Aufteilungsproblem ergibt sich nicht. Anders ist es aber, wenn nicht sämtliche stillen Reserven aufgedeckt werden, weil der Kaufpreis für den Mitunternehmeranteil zwischen dem (anteiligen) Buchwert und dem (anteiligen) Teilwert der WG der PersGes. liegt.

Nach der sog. Einheitstheorie (dazu § 16 Anm. 76) liegt gleichwohl kein teilentgeltlicher, sondern ein vollentgeltlicher Geschäftsvorfall vor.

► *Reihenfolge der Verteilung:* Es ist str., wie die vom Erwerber aufgebrauchten Mehraufwendungen auf die (in der Gesamthandsbilanz bilanzierten und nicht bilanzierten) WG und einen etwaigen Geschäftswert aufzuteilen sind. Die Entscheidung darüber hat nicht nur theoretische Bedeutung, da die Festlegung der AK der einzelnen WG die Abschreibungsparameter vorgibt und damit den Zeitpunkt der Aufwandswirksamkeit bestimmt.

▷ *Meinungsstand:* Nach der traditionellen sog. Drei-Stufen-Theorie sind zunächst sämtliche stillen Reserven der bilanzierten materiellen und immateriellen WG, anschließend die der nicht bilanzierten immateriellen WG und schließlich – iS einer Residualposition – der Geschäftswert aufzudecken (vgl. BFH v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246 mwN; vgl. die Nachweise bei § 16 Anm. 211). Zunehmend werden jedoch weniger strenge Auffassungen vertreten, die uneinheitlich als modifizierte Stufentheorien bezeichnet werden: Nach einer Auffassung sollen die Stufen 1 und 2 zusammengefasst werden, so dass die Mehrwerte im ersten Schritt auf alle bilanzierten und nicht bilanzierten WG verteilt werden und der verbleibende Rest auf den Geschäftswert (vgl. HÖRGER/STOBBE, DStR 1991, 1230; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12986]). Noch einen weiteren Schritt von der traditionellen Auffassung entfernt sich der Vorschlag, auch den Geschäftswert wie alle anderen von der Aufteilung betroffenen WG zu behandeln (SIEGEL, DStR 1991, 1477; eine detaillierte Zusammenstellung des Meinungsstands findet sich bei LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12985 ff.]).

▷ *Stellungnahme:* Es spricht viel dafür, die Mehrwerte auf alle bilanzierten materiellen und immateriellen WG sowie auf bislang nicht bilanzierte immaterielle WG zu verteilen und erst in Höhe eines dann noch verbleibenden Restbetrags einen anteiligen Geschäftswert in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers zu aktivieren. Der Geschäftswert steht nach seiner Funktion und seinem rechtl. Charakter nicht auf einer Stufe mit den sonstigen (bilanzierten oder nicht bilanzierten) WG der PersGes., sondern stellt eine Residualgröße dar (wie hier: LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12986] im Erg. auch KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 247 unter Verweis auf die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des Geschäftswerts; wohl auch LBP/BITZ, § 15 Rn. 64; vgl. aber § 16 Anm. 21).

Dem steht § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG idF des SEStEG nicht entgegen. Selbst wenn davon ausgegangen werden sollte, dass der Gesetzgeber mit der Neuregelung durch das SEStEG eine Einbeziehung des Geschäftswerts in die Höherbewertung verbindlich angeordnet hat (§ 16 Anm. 217 mwN; PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/MÖHLENBROCK, UmwStRecht, 6. Aufl. 2007, § 20 Rn. 207; aA insoweit MUTSCHER in FROTSCHER/MAAS, UmwStG, § 20 UmwStG Rn. 266), könnte dies wohl nur für den in § 20 UmwStG geregelten Fall der Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine KapGes. zu Zwischenwerten gelten, nicht aber bei entgeltlicher Übertragung von Mitunternehmeranteilen.

UE ist bei der Frage der Aufteilung des Mehrwerts eine etwaige vertragliche Vereinbarung zwischen dem Ausscheidenden und dem Erwerber über die Verteilung des Gesamtaufpreises auf die einzelnen WG stl. zu berücksichtigen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Vereinbarung über die Verteilung des Kaufpreises nur zum Schein getroffen worden ist oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO vorliegen. Das Motiv, Steuern zu sparen, macht eine stl. Gestaltung noch nicht unangemessen iSd. § 42 AO (vgl. BFH v.

1.4.2009 – IX R 35/08, BFH/NV 2009, 1193; v. 4.12.2008 – IX B 149/08, BFH/NV 2009, 365).

► *Verhältnis der Aufteilung*: Nicht geklärt ist auch, nach welchem Verhältnis die Mehraufwendungen auf die WG der PersGes. aufzuteilen sind. Nach einer Auffassung ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der Teilwerte auf die einzelnen WG aufzuteilen (KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 247, unter Berufung auf BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, zu § 24 UmwStG; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 462). UE ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der stillen Reserven des einzelnen WG zur Summe der stillen Reserven in allen WG des Gesamthandsvermögens aufzuteilen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12987]; HÖRGER/STOBBE, DStR 1991, 1230 [1234]; vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 245), da es nicht um die gleichmäßige Verteilung von Zwischenwerten auf WG, sondern um die gleichmäßige Verteilung von Mehrwerten geht.

Welche WG dabei in die Verhältnisrechnung einbezogen werden, hängt von der Reihenfolge der Verteilung der Mehraufwendungen ab (Stufentheorie, modifizierte Stufentheorie, gleichmäßige Verteilung auf alle WG einschließlich Geschäftswert).

Unterschiede zwischen beiden Auffassungen ergeben sich deshalb, weil das Verhältnis der Teilwerte der WG regelmäßig nicht dem Verhältnis der stillen Reserven entspricht. Eine Verteilung nach den Teilwerten kann zu sachlich unzutreffenden Ergebnissen führen, weil sie dazu führen kann, dass einem WG seinen Teilwert übersteigende Mehrwerte zugewiesen werden.

Beispiel: Das Kapitalkonto des Veräußerers beträgt 500 000 € und der Kaufpreis 1 000 000 €. Aktiviert sind zwei WG: WG I mit einem Buchwert von 100 000 € und WG II mit einem Buchwert von 400 000 €. Der Teilwert der WG beträgt jeweils 500 000 €. Würden die Mehrwerte in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers nach dem Verhältnis der Teilwerte verteilt, müssten beide WG um 250 000 € aufgestockt werden. Für das WG II, das nur stille Reserven von 100 000 € aufweist, würde dies zu einem Ausweis über dem Teilwert führen (nämlich iHv. 400 000 € lt. StBil. der PersGes. zzgl. 250 000 € in der Ergänzungsbilanz = 650 000 €). Eine Verteilung nach dem Verhältnis der stillen Reserven führt hingegen dazu, dass dem WG I, das stille Reserven in Höhe von 400 T € aufweist, $\frac{4}{5}$ der Mehraufwendungen (= 400 000 €) zuzuweisen sind, dem WG II hingegen nur $\frac{1}{5}$ (= 100 000 €). Im Erg. weisen StBil. und Ergänzungsbilanz die richtigen Werte aus.

c) Fortführung positiver Ergänzungsbilanzen

505

Einzelheiten zur Fortschreibung der (positiven) Ergänzungsbilanzen sind str. Dies gilt insbes. hinsichtlich der Frage, ob die Wertführungsparameter der StBil. der PersGes. (zB AfA-Methode, Restnutzungsdauer) für die Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen zu übernehmen sind.

Die Rechtsprechung (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68, vgl. aber BFH v. 29.11.2007 – IV R 73/02, BStBl. II 2008, 407) geht – uE zu Unrecht, s.u. – davon aus, dass positive Ergänzungsbilanzen in dem Umfang aufzulösen sind, in dem die betroffenen WG in der Bilanz der PersGes. durch Verbrauch, Abnutzung oder Veräußerung abgehen oder gemindert werden.

Im Schrifttum ist str., ob es für die Einzelheiten der Wertfortführung auf die ihrerseits str. Frage ankommt, was in der Ergänzungsbilanz erfasst wird, nämlich entweder personenbezogene AK von WG des Gesamthandsvermögens, rechnerische Korrekturen zum BV der PersGes. oder AK der Beteiligung an der PersGes. (vgl. dazu Anm. 500). Nach der Gegenansicht sollen die str. Fragen über die Fortschreibung nach dem Prinzip einer zutreffenden und sachgerechten Besteuerung des Mitunternehmers (so SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 464; UELNER, DStJG 14 [1991], 139) bzw. dem Leistungsfähigkeitsprinzip

als dem Fundamentalprinzip der Besteuerung (so NIEHUS, StuW 2002, 116 [120]) zu beantworten sein.

Stellungnahme: Die Wertfortführungsparameter müssen sich nach der Funktion der Ergänzungsbilanz richten, zusätzliche oder geminderte AK des Gesellschafters aufzunehmen. Problematisch ist dabei die Reichweite der partiellen Rechtsfähigkeit der PersGes. als Subjekt der Einkünfteermittlung im Verhältnis zum sog. Transparenzprinzip, wonach allein die Mitunternehmer Subjekt der ESt. sind. Diese Abwägung wird aber weder vom Gesetz noch durch ein stl. Prinzip, etwa das der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit, vorgegeben (in diesem Sinne auch NIEHUS, StuW 2002, 116 [120]; KSM/REISS, § 15 Rn. E 250). Es besteht Einigkeit darüber, dass der Gesellschafterwechsel im Hinblick auf die partielle Rechtsfähigkeit der PersGes. keine Auswirkungen auf die Wertansätze in der StBil. der PersGes. und deren Fortführung hat. Da der Erwerb einer Beteiligung an einer PersGes. wie der anteilige Erwerb der WG der PersGes. zu behandeln ist, spricht aber einiges dafür, den Erwerber eines Mitunternehmeranteils zumindest im Hinblick auf die in der Ergänzungsbilanz erfassten Werte dem Erwerber eines Einzelunternehmens gleichzustellen, da die Ergänzungsbilanzen der Umsetzung der Individualbesteuerung der Mitunternehmer dienen. Ertragstl. führt der Erwerb eines Einzelunternehmens zu einer Zäsur. Die vom Erwerber aufgebrauchten AK bilden die neue Grundlage der Bewertung der WG. Zugleich sind die Wertfortführungsparameter neu zu ermitteln. Dies gilt auch für den Erwerb einer Beteiligung an einer PersGes. (vgl. NIEHUS, StuW 2002, 116).

► *Planmäßige Abschreibungen:* Der Anteilserwerber ist nach den dargelegten Grundsätzen für die Wertfortführung in der Ergänzungsbilanz entgegen der Auffassung der Rspr. nicht an die Vorgehensweise in der StBil. der PersGes. gebunden.

NIEHUS, StuW 2002, 116; KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 251; aA BFH v. 10.3.2005 – II R 69/03, BFH/NV 2005, 1499; v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68: In der Ergänzungsbilanz ist der aktivierte Mehrbetrag über dieselbe Restnutzungsdauer wie in der Gesamthandsbilanz abzuschreiben, und zwar nach der gleichen AfA-Methode wie in der StBil. der Gesellschaft; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 556a.

Dies gilt zunächst hinsichtlich der Restnutzungsdauer, die neu zu schätzen ist (so auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 465; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der PersGes., 1990, 159 f.; KSM/REISS, § 15 Rn. E 251; UELNER, DStJG 14 [1991], 155 f.; aA BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94 aaO; DREISSIG, StbJb. 1990/91, 221 [235]), und zwar unabhängig davon, ob das WG in der StBil. der PersGes. bereits vollständig abgeschrieben ist und ob es sich um materielle oder um immaterielle WG handelt. Ein in der Ergänzungsbilanz ausgewiesener (anteiliger) Geschäftswert ist nach § 7 Abs. 1 Satz 3 über 15 Jahre abzuschreiben.

Der Erwerber ist zudem nicht an die in der StBil. praktizierte AfA-Methode gebunden. Er kann also (soweit dies gesetzlich gerade zulässig sein sollte) degressive AfA in Anspruch nehmen, obwohl in der PersGes. linear abgeschrieben wird. Dies gilt auch umgekehrt (lineare AfA in der Ergänzungsbilanz bei degressiver AfA in der StBil. der PersGes.).

NIEHUS, StuW 2002, 116 (123); ISING, Ergänzungsbilanzen anlässlich eines entgeltlichen Gesellschafterwechsels, 2001, 152 ff.; aA die hM: BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94 aaO; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 465; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12988); nach KSM/REISS, § 15 Rn. E 251 soll der Erwerber nicht degressiv abschreiben können, weil er keine (anteiligen) WG erworben habe.

Der Erwerber kann dabei aber nur solche AfA-Methoden wählen, deren Voraussetzungen er erfüllt. Setzt diese beispielsweise eine Herstellung durch den Stpfl. voraus, kann der Erwerber der Beteiligung an der PersGes. sie nicht in Anspruch nehmen, da er insoweit als Erwerber und nicht als Hersteller anzusehen ist.

Siehe dazu Anm. 468. Insoweit schränkt auch die hM die Bindung des Erwerbers an die AfA-Methode in der StBil. der PersGes. ein, vgl. SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 465 und 411.

► *Geringwertige Wirtschaftsgüter*: Werden durch den neuen Gesellschafter stille Reserven vergütet, die in WG enthalten sind, die bei Anschaffung oder Herstellung durch die Gesellschaft gWG iSd. § 6 Abs. 2 waren und in der StBil. der Gesellschaft bereits abgeschrieben sind, kann der neue Gesellschafter § 6 Abs. 2 in Anspruch nehmen, wenn sein Aufwand nicht höher ist als der seinem Gesellschaftsanteil entsprechende Anteil von 410 €.

SCHMIDT/WACKER, XXIX. § 15 Rn. 468; NIEHUS, StuW 2002, 116 (125); aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 251; REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der PersGes., 1990, 162: Verteilung auf die Restnutzungsdauer. Nach DREISSIG (StJb. 1990/91, 221) und UELNER (DStJG 14 [1991], 156) ist keine Begrenzung auf die quotale Beteiligung des Erwerbers am Gesamthandsvermögen vorzunehmen.

Eine Sofortabschreibung nach § 6 Abs. 2 kommt uE nicht in Betracht, wenn das betreffende WG bei Erwerb durch die PersGes. kein gWG war (wie hier SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 468; aA NIEHUS, StuW 2002, 116 [125]). Zur Bildung von Sammelposten gem. § 6 Abs. 2a vgl. § 6 Anm. 1301 ff.

► *Teilwertabschreibungen* in der Ergänzungsbilanz sind dem Grunde nach zulässig (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93, BStBl. II 1995, 831; aA MARX, StuW 1994, 191 [200]), wobei diese nicht allein auf den Umstand gestützt werden können, dass zu einem späteren Zeitpunkt ein geringerer Preis für eine Beteiligung an der PersGes. vereinbart worden ist (BFH v. 6.7.1995 – IV R 30/93 aaO). Es ist eine gesellschaftsbezogene Sichtweise vorzunehmen, da es um die Fortentwicklung der Ergänzungsbilanz und damit um gesellschaftsbezogene Mehr- oder Minderwerte geht. Dies bedeutet, dass eine Teilwertabschreibung nur in dem Umfang zulässig ist, in dem der dem Gesellschafter zuzurechnende anteilige Teilwert den anteiligen Buchwert des WG in der StBil. der PersGes. zzgl. des Buchwerts in der Ergänzungsbilanz unterschreitet (hM, vgl. NIEHUS, StuW 2002, 116 [124]; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12988], jeweils mwN; aA DREISSIG, StJb. 1990/1991, 221 [236]: Teilwertabschreibung nur, wenn Teilwert niedriger als Summe des gesamten Buchwerts in der StBil. der Gesellschaft und des Buchwerts in der Ergänzungsbilanz).

Beispiel: Ein Grundstück im Gesamthandsvermögen mit einem Teilwert von 500 000 € ist in der StBil. der PersGes. mit 100 000 € ausgewiesen. Für den Gesellschafter A, der 50 % an der PersGes. erwirbt, wird eine Ergänzungsbilanz mit einem auf dieses Grundstück entfallenden Mehrwert von 200 000 € geführt. Wenn der Teilwert des Grundstücks auf 300 000 € sinkt, ist nach hM in der Ergänzungsbilanz eine Teilwertabschreibung um 100 000 € vorzunehmen, da der auf A entfallende Teilwert des Grundstücks von 150 000 € ($\frac{1}{2}$ von 300 000 €) um diesen Betrag unter der Summe des anteiligen Buchwerts der StBil. ($\frac{1}{2}$ von 100 000 € = 50 000 €) und des Mehrwerts der Ergänzungsbilanz (200 000 €) iHv. 250 000 € liegt. Nach der Gegenansicht kommt hingegen keine Teilwertabschreibung in Betracht, da der Teilwert nicht unter dem kumulierten Buchwert liegt (beide betragen 300 000 €).

506 **d) Negative Ergänzungsbilanzen**

Wendet der Erwerber weniger auf als den in der StBil. der Gesellschaft als Kapitalkonto ausgewiesenen anteiligen Buchwert, so muss dies im Hinblick auf die stl. Transparenz der PersGes. (StSubjekt ist der Mitunternehmer) und aufgrund des AK-Prinzips (Bilanzierung höchstens zu AK) stl. nachvollzogen werden. Es besteht Einigkeit darüber, dass dem Veräußerungsverlust des bisherigen Gesellschafters nicht etwa ein entsprechender „Erwerbsgewinn“ des Erwerbers gegenüber steht. Vielmehr muss der Erwerber den Minderpreis in einer negativen Ergänzungsbilanz für Abstockungen auf die WG der Gesellschaft verwenden, damit sich für ihn in Zukunft die Aufwendungen bei Verbrauch oder Veräußerung der WG durch die Gesellschaft entsprechend mindern (BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BFH/NV 2002, 231; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 24.10.1996 – IV R 90/94, BStBl. II 1997, 241). In Höhe der Abstockungen ist auf der Aktivseite ein entsprechendes Mindereigenkapital auszuweisen.

Diese Grundsätze gelten nur, wenn die Zahlung des unter dem Kapitalkonto des Übertragenden liegenden Kaufpreises betrieblich veranlasst ist. Ist die Vereinbarung hingegen privat veranlasst, liegt eine unentgeltliche Übertragung nach § 6 Abs. 3 vor. Der Übertragende erzielt keinen Veräußerungsverlust. Der Erwerber tritt in seine Rechtsstellung ein und hat die Buchwerte fortzuführen.

Kein Ansatz eines negativen Geschäftswerts: Es ist nicht zulässig, alternativ zur Abstockung der Buchwerte einen negativen Geschäftswert anzusetzen, denn ein negativer Geschäftswert ist auch in der StBil. der PersGes. kein passivierungsfähiges WG.

StRspr.: BFH v. 26.6.2002 – IV R 3/01, BStBl. 2003, 112; v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; v. 21.4.1994 – IV R 70/92, BStBl. II 1994, 745; v. 19.2.1981 – IV R 41/78, BStBl. II 1981, 730; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12987); § 16 Anm. 213; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 463; GROH, Festschr. F. Klein, 1994, 815; ADS VI., § 255 HGB Rn. 294; OSSADNIK, BB 1994, 747; SIEGEL, StuW 1995, 390; für den Ansatz eines negativen Geschäftswerts: BACHEM, BB 1995, 350; GEISSLER, BB 1996, 1759; differenzierend: KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 23 I 3b; MÖHRLE, DStR 1999, 1414; Abstockung nur bis zum (niedrigeren) Teilwert der WG; im Übrigen Ansatz eines negativen Geschäftswerts.

Abstockungsfähige Wirtschaftsgüter: Eine Abstockung kommt nur in Betracht, soweit die WG der StBil. der PersGes. abstockungsfähig sind. Dies ist nicht der Fall bei reinen Geldposten, also Bargeld oder Bankguthaben (vgl. BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180). Daneben, so BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93 aaO, sei eine Herabsetzung der Buchwerte derjenigen WG ausgeschlossen, „die nach dem Nominalwertprinzip zu bewerten sind“. Diese Aussage hilft deshalb nicht weiter, weil das Nominalwertprinzip als Kapitalerhaltungskonzeption lediglich besagt, dass bilanzierte WG nicht unter Zugrundelegung der gestiegenen Wiederbeschaffungskosten, sondern allein auf Basis der ursprünglich aufgewendeten AHK zu bewerten sind. Das Nominalwertprinzip gilt daher für sämtliche bilanzierten WG (STRAHL, DStR 1998, 515; vgl. auch KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545). Mit STRAHL aaO ist davon auszugehen, dass eine Abstockung nur für Realgüter, nicht aber für sog. Nominalrepräsentanten (insbes. sind dies neben Bar- und Buchgeld Wertpapiere) in Betracht kommt.

Vor dem Hintergrund des so verstandenen Nominalwertprinzips kommt uE auch eine Aufstockung der passiven WG (Verbindlichkeiten und Rückstellungen), die bilanztechnisch ebenfalls zu einer Minderung des residualen Kapitalkontos führt, nicht in Betracht.

Vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 258, der allerdings zur Begründung auf das Vorsichtsprinzip verweist, das aber in gleicher Weise für die Aktivseite zu beachten ist. Soweit teil-

weise BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 für die Auffassung in Anspruch genommen wird, dass eine Aufstockung von Verbindlichkeiten und Rückstellungen in Betracht komme, ist dem nicht zu folgen. Denn BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93 aaO führt aus, dass „so weit wie möglich die Buchwerte aktivierter Wirtschaftsgüter herabzusetzen“ sind. Dies lässt im Zusammenhang mit den weiteren Ausführungen des BFH uE nur den Schluss zu, dass der BFH lediglich eine Abstockung von WG des Aktivvermögens, nicht aber eine Aufstockung der Passiva für möglich hält.

Verteilung der Abstockungsbeträge: Die MinderAK des Erwerbers sind grds. gleichmäßig nach dem Verhältnis der Buchwerte der aktiven WG der PersGes. in der Ergänzungsbilanz abzustocken (LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12987]; KSM/REISS, § 15 Rn. E 258; aA KEMPF/OBERMANN, DB 1998, 545; Aufteilung nach dem Verhältnis der Teilwerte; s. auch § 16 Ann. 213).

Wie bei der Bildung positiver Ergänzungsbilanzen ist bei der Aufteilung der MinderAK eine etwaige vertragliche Vereinbarung zwischen dem Ausscheidenden und dem Erwerber über die Verteilung des Gesamtkaufpreises auf die einzelnen WG stl. zu berücksichtigen, es sei denn, die Vereinbarung über die Verteilung des Kaufpreises wurde nur zum Schein getroffen oder die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO liegen vor.

Anders als bei positiven Ergänzungsbilanzen kommt eine Abstockung der in der StBil. der PersGes. nicht ausgewiesenen immateriellen WG (WG der 2. Stufe nach der traditionellen Stufentheorie, dazu Anm. 504) nicht in Betracht, und auch ein (negativer) Geschäftswert ist nicht anzusetzen.

Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen: Negative Ergänzungsbilanzen sind ebenso wie positive Ergänzungsbilanzen nicht erst bei Beendigung der Gesellschaftsterstellung aufzulösen, sondern zu den folgenden Bilanzstichtagen fortzuentwickeln, um eine sachgerechte Besteuerung der Mitunternehmer zu ermöglichen. Durch die Fortführung der Buchwerte in der StBil. der PersGes. werden dem Beitretenden, der unter seinem Kapitalkonto liegende AK aufzuwenden hatte, in der Form von Abschreibungen auf abnutzbares Anlagevermögen zu hohe Aufwendungen zugerechnet, die durch eine gewinnerhöhende Auflösung der Ergänzungsbilanz kompensiert werden. Im Erg. wird die Bemessungsgrundlage der AfA auf die tatsächlichen AK des neuen Gesellschafters gekürzt. Abweichend von der Behandlung positiver Ergänzungsbilanzen besteht bei der Fortführung negativer Ergänzungsbilanzen deshalb eine Bindung an die der StBil. der PersGes. zugrunde liegende AfA-Methode und die dortige Restnutzungsdauer (vgl. KSM/REISS, § 15 E 264 f.; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12989]; NIEHUS, StuW 2002, 116 [123 mwN, auch zur Gegenansicht]), um eine Über- oder Unterkompensation in dem betreffenden VZ zu vermeiden.

Passiver Ausgleichsposten: Für den Fall, dass die Differenz zwischen dem übernommenen positiven Kapitalkonto und niedrigerem Entgelt das mögliche Abstockungsvolumen übersteigt, entsteht ebenfalls kein Erwerbsgewinn, weil dem das Realisationsprinzip entgegensteht. UE ist mit der stRSpr. davon auszugehen, dass die entstehende „bilanzielle Lücke“ durch einen Ausgleichsposten zu füllen ist, der erfolgsneutral in der Ergänzungsbilanz des Erwerbers passiviert wird.

BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180; aA GROH, Festschr. F. Klein, 1994, 815; SIEGEL, StuW 1995, 390; PICKHARDT, DSrR 1997, 1095.

Der Ansatz eines negativen Geschäftswerts kommt auch insoweit nicht in Betracht (str., s.o.).

Es sind zwei Anwendungsbereiche des passiven Ausgleichspostens denkbar: Zum einen ist er in dem Umfang zu bilden, in dem das Aktivvermögen der PersGes. aus Bar-

oder Buchgeld oder sonstigen nicht abstockbaren WG besteht. Darüber hinaus ist er bei Erwerb einer Beteiligung mit positivem Kapitalkonto dann zu bilden, wenn für andere Mitunternehmer in der StBil. der PersGes. negative Kapitalkonten ausgewiesen sind. Der passive Ausgleichsposten ist so gesehen das Pendant zum aktiven (positiven) Ausgleichsposten bei Erwerb einer Beteiligung mit negativem Kapitalkonto (so auch KSM/Reiss, § 15 Rn. E 262).

Der passive Ausgleichsposten ist gewinnerhöhend spätestens bei Beendigung der Beteiligung oder Vollbeendigung der PersGes. aufzulösen (zur Einbringung der Beteiligung in eine KapGes. nach § 20 UmwStG s. § 16 Anm. 213). Er ist schon vorher aufzulösen, wenn dem Gesellschafter, für den die Ergänzungsbilanz geführt wird, Verlustanteile zugewiesen werden (BFH v. 12.12.1996 – IV R 77/93, BStBl. II 1998, 180 mwN).

507 Einstweilen frei.

3. Einbringung eines Betriebs in eine Personengesellschaft (§ 24 UmwStG)

508 a) Überblick über § 24 UmwStG

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht, gewährt § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ein Wahlrecht, statt des Ansatzes des übertragenen BV zum gemeinen Wert die bisherigen Buchwerte der WG fortzuführen oder einen Zwischenwert zwischen bisherigem Buchwert und gemeinem Wert anzusetzen, soweit das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des eingebrachten BV nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Der Wert, mit dem das eingebrachte BV in der Bilanz der PersGes. einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt für den Einbringenden als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Der Regelung des § 24 UmwStG liegt zugrunde, dass es sich bei der Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils um einen Tausch von BV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten handelt (vgl. BFH v. 19.10.1998 – VIII R 69/95, BStBl. II 2000, 230), der nach allgemeinen Grundsätzen zur Aufdeckung stiller Reserven führen würde. Durch die Möglichkeit, die übergegangenen WG zum Buchwert oder zum Teilwert anzusetzen, erlaubt § 24 UmwStG als spezielle Bewertungsvorschrift die Übertragung der in dem eingebrachten BV enthaltenen stillen Reserven und gewährt damit eine Steuerstundung durch Aufschub einer Realisierung der stillen Reserven. § 24 UmwStG hat Vorrang vor § 6 EStG (vgl. § 6 Anm. 1445d).

509 b) Bildung von Ergänzungsbilanzen

Die PersGes. hat das eingebrachte BV in ihrer Bilanz einschließlich der Ergänzungsbilanzen mit dem gemeinen Wert anzusetzen, sofern nicht der Buchwert oder ein Zwischenwert angesetzt werden soll (§ 24 Abs. 2 Sätze 1 f. UmwStG).

Einbringung zum gemeinen Wert: Der Aufstellung einer Ergänzungsbilanz bedarf es nicht, wenn das BV in der aufnehmenden PersGes. mit dem gemeinen Wert angesetzt wird. In diesem Fall sind die übernommenen WG in der StBil. der PersGes. mit dem gemeinen Wert (entspricht dem Einzelverkaufspreis bzw. Verkehrswert der WG) zu erfassen. Dies gilt auch für bislang nicht bilanzierte immaterielle WG und den Geschäftswert.

Einbringung zum Buchwert oder zu Zwischenwerten: Die Bildung von Ergänzungsbilanzen ist erforderlich, wenn die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden sollen oder ein Zwischenwertansatz gewählt wird, denn die Höhe der Beteiligung des Einbringenden an der PersGes., die sich in der Höhe seines Ka-

pitalkontos manifestiert, richtet sich in aller Regel nach dem gemeinen Wert (Verkehrswert) des von ihm eingebrachten Vermögens. Zudem sind die stillen Reserven des eingebrachten BV, die von der PersGes. ganz (bei Buchwertansatz) oder teilweise (bei Ansatz eines Zwischenwerts) fortgeführt werden, ausschließlich dem Einbringenden zuzurechnen, der sie bei Realisation zu versteuern hat. Um dies mit der gewünschten Fortführung der Buchwerte in Einklang zu bringen, müssen Ergänzungsbilanzen aufgestellt werden.

Beispiel: B beteiligt sich am Einzelunternehmen des A (Buchwert: 120 000 €, gemeiner Wert: 180 000 €) mit einer Einlage von 180 000 €, um mit 50 % an der AB oHG beteiligt zu sein. Bei einer Fortführung der Buchwerte würde sich folgende Eröffnungsbilanz der PersGes. ergeben:

übergegangenes BV:	120 000 €	Kapital A:	120 000 €
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	180 000 €

Mit dieser Darstellung würde vernachlässigt, dass A ein Einzelunternehmen mit einem Verkehrswert von 180 000 € in die PersGes. eingebracht hat, so dass ihm ein Kapitalkonto in gleicher Höhe wie B einzuräumen ist. Dies könnte zwar durch eine Anpassung der Kapitalkonten (jeweils auf 150 000 €) korrigiert werden. Folge dessen wäre aber ein ungewollter Übergang stiller Reserven auf B. Die (fortgeführten) stillen Reserven sind indes weiterhin ausschließlich dem A zuzurechnen, der auch einen aus der Aufdeckung der stillen Reserven resultierenden Gewinn zu versteuern hätte. Hingegen hat B durch die Zahlung von 180 000 € die im übergegangenen BV vorhandenen stillen Reserven (insgesamt 60 000 €) zu 50 % erworben, so dass für ihn nicht die Buchwerte, sondern die Teilwerte anzusetzen sind.

► *Darstellungsmethoden:* Das Gesetz regelt nicht, wie die Ergänzungsbilanzen zu bilden sind. Nach einhelliger Auffassung kommen zwei Darstellungsmöglichkeiten in Betracht:

Vgl. BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; v. 8.12.1994 – IV R 82/92, BStBl. II 1995, 599; LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12990].

▷ *Ansatz in der Steuerbilanz der Gesellschaft zum gemeinen Wert (Bruttomethode):* Die WG des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils können in der StBil. der PersGes. mit den gemeinen Werten angesetzt werden. Für den einbringenden Gesellschafter ist eine negative Ergänzungsbilanz aufzustellen, um die aus seiner Sicht zu hohen Bilanzansätze in der StBil. der Gesellschaft zu korrigieren. Für die anderen Gesellschafter sind keine Ergänzungsbilanzen erforderlich.

Fortführung des Beispiels:

übergegangenes BV:	180 000 €	Kapital A:	180 T€
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	180 T€
Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital:	60 000 €	Übergegangenes Vermögen:	60 000 €

▷ *Buchwertansatz in der Steuerbilanz der Gesellschaft (Netto- oder Kapitalangleichungsmethode):* Alternativ können bereits in der StBil. der PersGes. die Buchwerte der übergegangenen WG angesetzt werden. Dann bedarf es jedoch einer Anpassung der Kapitalkonten, um die regelmäßig gewünschte Orientierung der Beteiligungsquoten an den Verkehrswerten der eingebrachten WG zu ermöglichen. Um zu vermeiden, dass dadurch unversteuerte stille Reserven auf die

anderen Gesellschafter übergehen, sind Ergänzungsbilanzen sowohl für den Einbringenden als auch für die übrigen Gesellschafter aufzustellen.

Fortführung des Beispiels:

Bilanz der AB oHG			
Übergegangenes BV:	120 000 €	Kapital A:	150 000 €
Kasse:	180 000 €	Kapital B:	150 000 €
Ergänzungsbilanz A			
Minderkapital:	30 000 €	Übergegangenes BV:	30 000 €
Ergänzungsbilanz B			
Übergegangenes BV:	30 000 €	Mehrkapital:	30 000 €

- ▷ *Gleichwertigkeit beider Methoden:* Es besteht Einigkeit darüber, dass beide Varianten hinsichtlich der Gesamtgewinnwirkung und der Verteilung des Gewinns auf die Mitunternehmer zu identischen Ergebnissen führen müssen (vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 284). Dem ist zuzustimmen, weil die Besteuerung nicht von der Buchungstechnik abhängig sein kann.
- ▷ *Verteilung der Mehr- und Minderwerte in Ergänzungsbilanzen:* Das Problem der Verteilung der Mehrwerte auf die übernommenen WG stellt sich nur im Fall eines Zwischenwertansatzes. Dann sind die Mehrwerte gleichmäßig auf die WG zu verteilen. Hinsichtlich der Reihenfolge gelten uE dieselben Grundsätze wie beim Gesellschafterwechsel (dazu Anm. 504). Die Mehrwerte sind auf alle bilanzierten materiellen und immateriellen WG sowie auf bislang nicht bilanzierte immaterielle WG zu verteilen; erst in Höhe eines dann noch verbleibenden Restbetrags ist ein anteiliger Geschäftswert anzusetzen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]). Eine vertragliche Vereinbarung zwischen dem Einbringenden und den übrigen Gesellschaftern über die Aufteilung ist stl. zu berücksichtigen, es sei denn, dass die Vereinbarung nur zum Schein getroffen worden ist oder dass die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs iSd. § 42 AO vorliegen. Wie im Fall des Gesellschafterwechsels ist der Mehrwert nach dem Verhältnis der stillen Reserven des einzelnen WG zur Summe der stillen Reserven in allen WG des Gesamthandsvermögens aufzuteilen (so auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]; aA BFH v. 26.1.1994 – III R 39/91, BStBl. II 1994, 458, zu § 24 UmwStG aF: Aufteilung nach Teilwerten; übertragen auf § 24 UmwStG idF des SEStEG entspricht dies einer Aufteilung nach den gemeinen Werten).

Die Minderwerte in der negativen Ergänzungsbilanz sind bei Ansatz des Buchwerts in der StBil. der PersGes. korrespondierend zur positiven Ergänzungsbilanz und bei Ansatz des gemeinen Werts in der StBil. der PersGes. als Differenz zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert vor Einbringung anzusetzen (LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]).

510 c) Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen

Notwendigkeit der Wertfortschreibung: Bei der Fortführung der Buchwerte des Einbringenden tritt die PersGes. in die Rechtsstellung des Einbringenden ein (§§ 24 Abs. 4, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 und 12 Abs. 3 UmwStG). Dies gilt hinsichtlich der Bewertung der übernommenen WG und auch für deren Fortschreibung. Die AfA ist so vorzunehmen, als wären die übernommenen WG weiterhin dem Einbringenden zuzurechnen. Die für die Mitunternehmer gebildeten Ergänzungsbilanzen stellen das technische Mittel dar, um insgesamt einen

Ansatz des übernommenen Vermögens zum Buchwert zu ermöglichen. Der Buchwert des einzelnen WG ergibt sich aus dem Saldo des in der StBil. der PersGes. für dieses WG ausgewiesenen Werts und des in der Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Mehr- oder Minderwerts. Es entspricht daher der überwiegenden Auffassung, dass nicht nur die StBil. der PersGes. fortzuführen ist, sondern auch die für die Mitunternehmer gebildeten Ergänzungsbilanzen. Die Auf- und Abstockungen in den positiven und negativen Ergänzungsbilanzen sind in der Folgezeit korrespondierend zur StBil. der PersGes. (dh. zeit- und betragsgleich) und damit entsprechend dem Verbrauch, der Abnutzung oder Veräußerung dieser WG gewinnwirksam aufzulösen. Bei der Auflösung von in negativen Ergänzungsbilanzen passivierten Minderwerten ergibt sich eine erfolgswirksame Zuschreibung (entspricht einer Minderung der diesem Mitunternehmer zugewiesenen AfA-Beträge). Aus der Auflösung von in positiven Ergänzungsbilanzen aktivierten Mehrwerten resultieren zusätzliche gewinnmindernde Abschreibungen (Erhöhung der diesem Mitunternehmer zugewiesenen AfA-Beträge).

BFH v. 25.4.2006 – VIII R 52/04, BStBl. II 2006, 847; v. 6.7.1999 – VIII R 17/95, BFH/NV 2000, 34; v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 6; DJPW/PATT, § 24 UmwStG Rn. 183; LEY, KÖSDI 2001, 12982 (12992); KELLERSMANN, DB 1997, 2047; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.14 („Umwandlungssteuererlass“).

Wertfortführung negativer Ergänzungsbilanzen: Die Verpflichtung zur Wertfortführung beschränkt sich nicht auf positive Ergänzungsbilanzen, sondern erfasst auch negative Ergänzungsbilanzen.

► *Nach der Gegenauffassung* soll eine für den Einbringenden gebildete negative Ergänzungsbilanz im Interesse einer „tatsächlichen Buchwertfortführung“ bis zum Ausscheiden des betreffenden WG oder bis zur Beendigung der mitunternehmerchaftlichen Beteiligung des Einbringenden in der übernehmenden PersGes. unverändert is eines Merkpostens fortzuführen sein, da die Wertfortführung zu einer sukzessiven Aufdeckung der durch die Buchwertfortführung konservierten stillen Reserven führe.

REGNIET, Ergänzungsbilanzen bei der Personengesellschaft, 1990, 178 ff.; MÜLLER/REBENSBURG, DB 1987, 68; PFALZGRAF/MEYER, DStR 1995, 1289 (1291); LBP/BITZ, § 15 Rn. 64.

► *Stellungnahme:* Dem ist nicht zu folgen, und zwar unabhängig davon, ob buchungstechnisch die Bruttomethode (Teilwertansatz in der StBil. der PersGes. mit negativer Ergänzungsbilanz für den Einbringenden) oder die Nettomethode (Buchwertansatz mit Kapitalkontenausgleich in der StBil. der PersGes. mit korrespondierenden positiven und negativen Ergänzungsbilanzen) zugrunde gelegt wird. In beiden Fällen widerspräche die Behandlung der negativen Ergänzungsbilanzen als unveränderliche Merkposten der Rechtsnachfolgeordnung des § 23 Abs. 1 UmwStG, weil sich der Buchwert in der übernehmenden PersGes. aus dem Wert des WG in der StBil. und den Werten der Ergänzungsbilanzen zusammensetzt. Zudem würden bei der Bruttomethode bei Nichtberücksichtigung der negativen Ergänzungsbilanzen (die den zu hohen Ansatz in der StBil. der PersGes. korrigieren) zu hohe AK ausgewiesen (DJPW/PATT, § 24 UmwStG Rn. 183). Dies gilt entsprechend bei der Nettomethode mit Kapitalkontenanpassung. Zwar wird bei dieser Methode bereits in der StBil. der PersGes. der (richtige) Buchwert angesetzt. Es würden im Erg. aber zu hohe Abschreibungen vorgenommen, wenn lediglich die positiven, nicht aber die negativen Ergänzungsbilanzen aufgelöst würden (vgl. auch KSM/REISS, § 15 Rn. E 285; NIEHUS, StuW 2002, 116 [119]). Dabei liegt es in der Natur der Sache, dass die Auflösung

der negativen Ergänzungsbilanzen zu einer ratiellen „Nachversteuerung“ der im Zuge der Einbringung zu Buchwerten übertragenen stillen Reserven kommt.

Allerdings kann diese ratielle Aufdeckung der eingebrachten stillen Reserven ohne Umsatzakt dazu führen, dass die Möglichkeit einer steuerneutralen Einbringung zu Buchwerten erheblich entwertet wird. Denn anders als der Veräußerungsgewinn bei einer Einbringung zu gemeinen Werten ist der aus der ratiellen Aufdeckung resultierende Gewinn nicht nach §§ 16, 34 steuerbegünstigt. Zudem können – in Abhängigkeit von der Zusammensetzung des BV des Einbringenden – die Gewinnerhöhungen in Folge der Auflösung der negativen Ergänzungsbilanz die dem Einbringenden zuzuweisenden Abschreibungen in der Gesamthandsbilanz übersteigen (vgl. zu dieser Problematik im Einzelnen KELLERSMANN, DB 1997, 2047).

Bindung an die Wertfortführungsparameter in der Gesamthandsbilanz: Es besteht eine Bindung an die Wertfortführungsparameter (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer, AfA-Methode) in der StBil. der PersGes.

NIEHUS (StuW 2002, 116 [122]) verneint hingegen auch für die Einbringung nach § 24 UmwStG eine Bindung an die StBil. der PersGes. und begründet dies damit, dass hinsichtlich des wirtschaftlichen Gehalts kein Unterschied zum Gesellschafterwechsel bestehe. Dem ist nicht zuzustimmen. Zwar werden in der positiven Ergänzungsbilanz die dem Einbringenden von den übrigen Gesellschaftern „abgekauften“ stillen Reserven ausgewiesen, und es besteht somit eine Parallele zum Fall des Gesellschafterwechsels, in dem auch nicht von einer Bindung an die Wertfortführungsparameter in der StBil. der PersGes. auszugehen ist (dazu Anm. 504). Dies wird im Fall der Einbringung nach § 24 UmwStG aber überlagert durch das Gebot, die Buchwerte bei kumulierter Betrachtung der StBil. der PersGes. und der bei der Einbringung gebildeten positiven wie negativen Ergänzungsbilanzen fortzuführen. Denn dies bedeutet, dass die Abschreibungen in der StBil. der PersGes. zuzüglich bzw. abzüglich der Auflösungsbeträge der Ergänzungsbilanzen in der Summe der Abschreibung bei Buchwertfortführung entsprechen müssen (vgl. LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992]).

Allerdings ist einzuräumen, dass dies nur bei Ansatz der Bruttomethode zwingend ist, bei der die in der StBil. der PersGes. zu gemeinen Werten aktivierten WG durch die in der Ergänzungsbilanz für den Einbringenden passivierten Minderwerte auf den Buchwert korrigiert werden. Bei der Nettomethode wäre es hingegen ohne Verstoß gegen die in § 23 Abs. 1 UmwStG angeordnete Rechtsnachfolge der PersGes. möglich, die Auflösung der positiven Ergänzungsbilanzen der anderen Gesellschafter und der negativen Ergänzungsbilanzen des Einbringenden nach einem abweichenden Regime vorzunehmen, solange dies nur korrespondierend auf die positiven und die negativen Ergänzungsbilanzen angewendet würde. Dann stellte sich allerdings die Frage, ob die Perspektive der Erwerber (der anderen Gesellschafter) oder die des Einbringenden entscheidend sein soll. Während die übrigen Gesellschafter eine möglichst schnelle Auflösung der positiven Ergänzungsbilanzen anstreben werden, um hohe zusätzliche Abschreibungen zu erlangen, dürfte die Intention des Einbringenden dahin gehen, die negative Ergänzungsbilanz möglichst lange fortzuführen (iS eines Merkpостens), um nicht die ihm aus der StBil. der PersGes. zugewiesenen Abschreibungen durch entsprechende Zuschreibungen zu mindern. Es erscheint daher sachgerecht, auch im Fall der Nettomethode die Auflösung der Ergänzungsbilanzen an den Wertfortführungsparametern der StBil. der PersGes. zu orientieren.

Ansatz zu Zwischenwerten: Die darstellten Grundsätze der Wertfortschreibung von Ergänzungsbilanzen gelten entsprechend beim Ansatz von Zwischenwerten zwischen den bisherigen Buchwerten und dem gemeinen Wert.

Einstweilen frei.

511–512

4. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter zwischen der Personengesellschaft und dem Betriebsvermögen der Gesellschafter (§ 6 Abs. 5 Satz 3)

513

§ 6 Abs. 5 Satz 3 ordnet die Buchwertfortführung für den Fall der Übertragung von betrieblichen EinzelWG zwischen der PersGes. und ihren Mitunternehmern (oder zwischen den Mitunternehmern einer PersGes.) an, wenn die Übertragung unentgeltlich oder gegen die Gewährung (bei Übertragung auf die PersGes.) oder Minderung (bei Übertragung durch die PersGes.) von Gesellschaftsrechten vorgenommen wird (vgl. § 6 Anm. 1440 ff.).

Bildung von Ergänzungsbilanzen: Die zu § 24 UmwStG dargestellten Grundsätze gelten entsprechend für die Übertragung von EinzelWG zu Buchwerten. Die von § 6 Abs. 5 Satz 3 angeordnete Buchwertfortführung kann dadurch erreicht werden, dass in der StBil. der PersGes. der Teilwert des übergegangenen WG angesetzt und für den Übertragenden eine korrespondierende negative Ergänzungsbilanz gebildet wird. Soll bereits in der StBil. der PersGes. der Buchwert angesetzt werden, müssen, um ein Überspringen stiller Reserven zu verhindern, eine negative Ergänzungsbilanz für den Übertragenden und positive Ergänzungsbilanzen für die übrigen Mitunternehmer aufgestellt werden (s. dazu im Einzelnen § 6 Anm. 1459a mwN, s. auch LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12992 ff.]; LEY, DStR 2001, 2006; PAUS, FR 2003, 59).

► *Überspringen stiller Reserven im Betriebsvermögen der Personengesellschaft:* Da der Übertragende nach der Einbringung von EinzelWG gegen Gewährung von (zusätzlichen) Gesellschaftsrechten auch an den bisherigen WG des BV der PersGes. beteiligt ist, sind ihm auch die stillen Reserven dieser WG anteilig zuzurechnen. Zu der Frage, ob die damit verbundene interpersonelle Verlagerung von latenten Ertragsteuerlasten sich ebenfalls durch die Bildung von Ergänzungsbilanzen vermeiden lässt, vgl. § 6 Anm. 1460.

► *Übertragung aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft:* Zu der umstrittenen Frage, ob Ergänzungsbilanzen auch für den Fall der Ausbringung eines WG gegen Minderung der Gesellschaftsrechte zu bilden sind, s. § 6 Anm. 1460a.

Fortschreibung der Ergänzungsbilanzen: Die Ergänzungsbilanzen sind zu den folgenden Bilanzstichtagen fortzuschreiben. Hier gelten die Ausführungen zu § 24 UmwStG (Anm. 510) entsprechend.

Einstweilen frei.

514–515

5. Personenbezogene Steuervergünstigungen

516

Bildung von Ergänzungsbilanzen: Nimmt eine PersGes. personenbezogene StVergünstigungen anteilig für diejenigen Gesellschafter in Anspruch, die die persönlichen Voraussetzungen hierfür erfüllen, geschieht dies mittels einer negativen Ergänzungsbilanz für diese Gesellschafter oder alternativ durch Ansatz positiver Ergänzungsbilanzen für die nicht begünstigten Gesellschafter. Es ist jeweils durch Auslegung zu ermitteln, ob es sich um eine gesellschafts- oder eine gesellschafterbezogene Begünstigung handelt (grds. bei subventionell erhöhten AfA, zB §§ 7h, 7k, dazu im Einzelnen Anm. 468). Seit dem 1.1.2002 ist auch

§ 6b gesellschafterbezogen anzuwenden mit der Folge, dass zB negative Ergänzungsbilanzen zu bilden sind, wenn eine PersGes. § 6b anwendet, aber wegen eines vorangegangenen Gesellschafterwechsels nicht alle Gesellschafter die Sechsjahresfrist des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 erfüllen (BFH v. 13.8.1987 – VIII B 179/86, BStBl. II 1987, 782). Ergänzungsbilanzen können auch deshalb erforderlich werden, weil die Mitunternehmer und nicht die PersGes. als Hersteller bzw. Bauherr gelten (BFH v. 17.7.2001 – IX R 50/98, BStBl. II 2001, 760), so dass nach einem Gesellschafterwechsel hinsichtlich des neuen Mitunternehmers andere Abschreibungsregeln gelten. Zur Übertragung einer Rücklage nach § 6b von einer KapGes. auf eine Tochter-PersGes. vgl. BMF v. 29.2.2008, BStBl. I 2008, 495; LEY, KÖSDI 2008, 16204 [16211]; GRÜTZNER, StuB 2008, 178; EISELE/KNOBLOCH, DB 2005, 1349.

Fortschreibung der Ergänzungsbilanz: Eine Anlehnung an die Wertfortführungsparameter in der StBil. der PersGes. kommt nicht in Betracht, weil die individuelle Berechtigung zur Inanspruchnahme der Vergünstigungen der Anlass der Bildung der Ergänzungsbilanz ist. Die Wertfortführung ergibt sich daher unstr. aus der für den einzelnen Gesellschafter zulässigen AfA-Methode (NIEHUS, StuW 2002, 116 [122]).

517–519 Einstweilen frei.

IV. Der Sonderbereich des Mitunternehmers (zweite Gewinnermittlungsstufe)

Schrifttum: KNOBBE-KEUK, Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, BB 1976, 1120; KNOBBE-KEUK, Konkurrenz zwischen Sonderbilanz und Eigenbilanz des Gesellschafters einer Personengesellschaft, StuW 1979, 30; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStJG 14 (1991), 139; WESTERFELHAUS, Buchführungspflicht für Sonderbetriebsvermögen einer Personen- und Handelsgesellschaft, DB 1991, 1340; GESCHWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, DStR 1993, 817; KUSTERER, Imparitätsprinzip in der Sonderbilanz des Mitunternehmers, DStR 1993, 1209; SCHÖN, Zum Stand der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; GROH, Der ungetreue Gesellschafter im Ertragsteuerrecht, DB 1995, 844; REUTER, Sonderbetriebsinkünfte im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, Frankfurt a. M. 1995; PAUS, Aktivierungspflichtige Tätigkeitsvergütungen i. S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, FR 1996, 698; BRANDENBERG, Grundfälle zur Überlassung von Wirtschaftsgütern zwischen Schwespersonengesellschaften, FR 1997, 87; GESCHWENDTNER, Korrespondierende Bilanzierung bei Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter, DStZ 1998, 777; SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000; ROSE, Zur steuerlichen Beurteilung einvernehmlicher inkongruenter Gewinnverteilungen in Personen- und Kapitalgesellschaften, FR 2002, 1; LEY, Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis, KÖSDI 2003, 13907; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem StEntG 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; GESCHWENDTNER, Sondervergütungen und sonstige Sonderbetriebseinnahmen bei mittelbaren Leistungsbeziehungen, DStR 2005, 771; JACHMANN, Sondervergütungen i. S.v. § 15 I 1 Nr. 2 EStG für Leistungen im Dienste der Gesellschaft, DStR 2005, 2019; LEMPENAU/SCHILLER, Zur Umsetzung des BFH-Urteils vom 2. Dezember 1997, VIII R 15/96 zu Pensionszusagen an Mitunternehmer, DB 2007, 1045; LEY, Zur Buchführungs- und Abschlusserstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzierungswahlrechten in der Sonderbilanz eines Mitunternehmers, Wpg. 2007, 906; PAUS, Pensionszusagen bei Personengesellschaften, FR 2007, 463; SÖFFING, Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, 1994; GROH, Pensionszusagen an Gesellschafter von Personengesellschaften, DB 2008, 2391; LEY, Ausgewählte Neuerungen der Besteuerung der Mitunternehmerschaften, KÖSDI 2008, 16204; WACKER, Pensionszusagen an Mit-

unternehmer – Rechtsprechung des BFH und BMF-Schreiben vom 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317, FR 2008, 801.

1. Überblick über die zweite Gewinnermittlungsstufe

520

Gegenstand der zweiten Gewinnermittlungsstufe: Während auf der ersten Gewinnermittlungsstufe der Anteil des Mitunternehmers am gesamthänderisch erwirtschafteten Ergebnis der PersGes. bestimmt wird, bezieht sich die zweite Gewinnermittlungsstufe nicht auf die PersGes. als partiell verselbständigten Vermögensträger, sondern auf den einzelnen Mitunternehmer. Zur Ermittlung des Gesamtgewinns der PersGes. sind die Ergebnisse der zweiten Gewinnermittlungsstufe additiv mit dem Ergebnis der StBil. der PersGes. einschließlich des Ergebnisses etwaiger Ergänzungsbilanzen zusammenzufassen (dazu Anm. 451 f.).

Auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe sind zu erfassen:

► *Sondervergütungen nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2:* Zu den gewerblichen Einkünften der Mitunternehmer gehören zunächst nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 die Vergütungen, die der Mitunternehmer von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Während die Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter grds. ihre Grundlage in dem bestehenden Gesellschaftsverhältnis haben, tritt bei den Sondervergütungen daneben eine schuldrechtl. Beziehung, die den Rechtsgrund für die vom Gesellschafter an die Gesellschaft erbrachten Leistungen und die Sondervergütungen bildet.

► *Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Sondervergütungen,* auch wenn dies im Gesetz nicht ausdrücklich erwähnt wird. Dies folgt aus der betrieblichen Veranlassung dieser Aufwendungen (§ 4 Abs. 4).

► *Sonstige Sonderbetriebs-einnahmen und -ausgaben,* die ihre Veranlassung in der Beteiligung an der PersGes. haben (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 9.11.1988 – I R 181/84, BStBl. II 1989, 343). Dies umfasst insbes. den Aufwand und Ertrag im Zusammenhang mit den WG des SonderBV (zB Gewinne aus der Veräußerung von SonderBV, Erträge aus Wertpapieren) sowie die Schuldzinsen für den Erwerb der Beteiligung oder von WG des SonderBV; zum SonderBV s. Anm. 700 ff.).

► *Nicht zu erfassen sind der Aufwand und Ertrag aus der Fortschreibung von Ergänzungsbilanzen.* Diese gehören vielmehr der ersten Gewinnermittlungsstufe an.

Sonderbetriebsvermögen und Sonderbilanz: Konsequenz der Existenz von Sondervergütungen sowie der sonstigen SonderBE und SonderBA ist die Existenz von SonderBV. Für die Mitunternehmer sind Sonderbilanzen aufzustellen. Mit Ausnahme der Tätigkeitsvergütungen stellen die in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Sondervergütungen Erträge aus der Überlassung von WG dar, die aufgrund dieser betrieblichen Verwendung BV darstellen, nämlich SonderBV des jeweiligen Mitunternehmers. Das SonderBV umfasst alle WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen, sofern sie objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der PersGes. (dann liegt sog. SonderBV I vor) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (dann liegt SonderBV II vor) zu dienen oder diese sachlich zu fördern (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; s. zu den Einzelheiten Anm. 700 ff.). Der Gewinn der zweiten Gewinnermittlungsstufe ist getrennt vom Gesamthandsgewinn in sog. Sonderbilanzen zu ermitteln. Eine zusammengefasste Bilanzierung wäre unzulässig, weil sich die in der Sonderbilanz abzubildenden Vorgänge nicht auf die PersGes., sondern auf den Mitunternehmer als weiteren Vermögens- bzw. Rechtsträger beziehen.

► *Kein eigener Gewerbebetrieb der Mitunternehmer:* Bei dem in der Sonderbilanz der Mitunternehmer erfassten SonderBV handelt es sich nicht um WG eines eigenständigen Betriebs der Mitunternehmer. Es ist vielmehr unselbständiger Teil des aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes. und dem Sondervermögen gebildeten einheitlichen Betriebs der PersGes. (BFH v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; LBP/BITZ, § 15 Rn. 72; DÖLLERER, DSStZ 1980, 259 [261]).

Zweck der Einbeziehung von Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben:

Durch die Einbeziehung der SonderBE und SonderBA in die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer sollen diese mit einem Einzelunternehmer gleich gestellt werden, der mit sich selbst keine Verträge schließen und bloß kalkulatorischen Aufwand nicht gewinnmindernd geltend machen kann. Zwar sind aufgrund der partiellen StRechtsfähigkeit der PersGes. (dazu Anm. 450) die schuldrechtl. Beziehungen zwischen einer gewerblichen PersGes. und ihren Mitunternehmern ertragstl. anzuerkennen mit der Folge, dass das zB für eine Dienstleistung erbrachte oder zu erbringende fremdübliche Entgelt als BA der PersGes. anzusetzen (oder zu passivieren) ist und damit den stl. Gewinn der Gesellschaft sowie den hiervon abgeleiteten Gewinnanteil des Mitunternehmers nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 zunächst mindert. Durch die Einbeziehung der Sondervergütungen in den Gesamtgewinn der PersGes. wird der Aufwand der PersGes. aber neutralisiert. Zugleich bewirkt diese Hinzurechnung von Tätigkeitsvergütungen eine Gleichstellung mit der Konstellation, dass die Arbeitsleistung des Mitunternehmers nicht aufgrund eines Dienstvertrags, sondern durch den Anspruch auf einen erhöhten Anteil am Gesellschaftsgewinn (sog. Gewinnvorab) abgegolten wird, denn in beiden Fällen können die Leistungen an den Mitunternehmer den stl. Gesamtgewinn der PersGes. nicht mindern.

BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942; v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515.

Bedeutung des Sonderbereichs: Bedeutung hat die Einbeziehung der Ergebnisse des Sonderbereichs sowohl für die ESt. als auch für die GewSt.

► *Einkünftequalifikation:* Sondervergütungen zählen aufgrund der konstitutiven Regelung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb, unabhängig davon, welcher anderen Einkunftsart (VuV, nichtselbständige Arbeit) sie anderenfalls zuzuordnen wären. WG des gewerblichen BV sind steuerverstrickt mit der Folge, dass ein etwaiger Veräußerungsgewinn stets stpfl. ist. Allerdings hat der Gesetzgeber die Steuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen bei WG des PV stetig erweitert (s. die Erl. zu §§ 17 und 23) und damit die Bedeutung des SonderBV gemindert. Zudem bildet das SonderBV zusammen mit der Beteiligung an der PersGes. den Mitunternehmeranteil iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 3 und §§ 20, 24 UmwStG (stRspr., BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; s. Anm. 759 ff. und § 16 Anm. 229).

► *Gewerbesteuer:* Bedeutung hat die Einbeziehung der zweiten Gewinnermittlungsebene daneben vor allem für die GewSt., denn durch die Verweisung in § 7 GewStG auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG werden die WG des SonderBV sowie die SonderBE und die SonderBA in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen.

BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742, mwN; BLÜMICH/VON TWICKEL, § 7 GewStG Rn 87; GLANEGGER/GÜROFF/SELDER, GewStG, 7. Aufl. 2009, § 7 Rn. 3; LENSKI/STEINBERG/ROSER, GewStG, § 7 Rn. 125, aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II 6b.

Auch Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8f. GewStG sind auf die WG des SonderBV anzuwenden (BFH v. 17.6.1993 – IV R 10/92, BStBl. II 1993, 843). In der Einbeziehung der Sondervergütungen in die gewstl. Bemessungsgrundlage liegt bei einem Vergleich der StBelastung von PersGes. und KapGes. ein erheblicher Nachteil der PersGes., weil bei einer KapGes. zB die an die Ges.-Gf. gezahlten Geschäftsführervergütungen als BA grds. abziehbar sind und damit die gewstl. Bemessungsgrundlage mindern. Zu einer Abmilderung der Problematik hat § 35 geführt, wonach sich die tarifliche ESt. bei Einkünften aus Gewerbebetrieb um das 3,8fache des für den VZ festgesetzten StMessbetrags ermäßigt. Die Ermäßigung nach § 35 hat zur Folge, dass unter Einbeziehung des SolZ bis zu einem GewStHebesatz von 400 % die GewSt. vollständig auf die ESt. angerechnet wird, sofern keine Anrechnungsverluste entstehen.

► *Wegen weiterer Rechtsfolgen* bei der ESt. und bei anderen Steuerarten s. Anm. 762f.

Abgrenzung zu den Ergänzungsbilanzen: Die Gemeinsamkeit zwischen Ergänzungsbilanzen (s. dazu Anm. 500 ff.) und Sonderbilanzen liegt darin, dass sie jeweils für einen Mitunternehmer der PersGes. geführt werden. Ergänzungsbilanzen sind jedoch der ersten Gewinnermittlungsstufe zuzurechnen. Sie modifizieren den nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 zu erfassenden Anteil des Gesellschafters am StBil.-Gewinn der PersGes., indem für den Gesellschafter individuelle Mehr- oder Minderaufwendungen oder Mehr- oder Minderkosten erfasst werden. Die in einer Ergänzungsbilanz ausgewiesenen Korrekturen beziehen sich stets auf WG des Gesamthandsvermögens. Hingegen werden in den Sonderbilanzen, die die zweite Gewinnermittlungsstufe bilden, WG ausgewiesen, die sich im wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers befinden. Dementsprechend werden in der Sonder-GuV nur Aufwendungen und Erträge erfasst, die den Gesellschafter betreffen. Geschäftsvorfälle des Gesamthandsvermögens sind in der StBil. der PersGes. zu erfassen.

Einstweilen frei.

521–522

2. Gewinnermittlung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe und Besteuerungszeitpunkt

523

Gesonderte Gewinnermittlung: Der Gewinn auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe muss getrennt vom Ergebnis des Gesellschaftsbereichs ermittelt werden, da es sich bei der PersGes. einerseits und ihren Mitunternehmern andererseits um unterschiedliche Vermögensträger handelt. Eine Vermischung beider Bereiche ist unzulässig. Die Frage, ob hinsichtlich des Gesamthandsbereichs der PersGes. eine Bilanzierungspflicht aus der Überschreitung der in § 141 AO genannten Umsatz- oder Gewinn Grenzen resultiert, ist allerdings unter Einbeziehung der Sonderbereiche der Mitunternehmer zu entscheiden, da die PersGes. einen einheitlichen Gewerbebetrieb unter Einschluss dieser Sonderbereiche betreibt (s. Anm. 464).

Gewinnermittlungsart im Sonderbereich: Die Gewinnermittlungsart im Sonderbereich folgt derjenigen im Gesellschaftsbereich.

BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741; v. 14.6.1994 – VIII R 37/93, BStBl. II 1995, 246; v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 235; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, § 11 I.

Eine abweichende Gewinnermittlung im Sonderbereich ist nicht zulässig, da dies zu einer zeitlichen und betragsmäßigen Verzerrung des Gesamtergebnisses

führen würde (vgl. RAUPACH, DStZ 1992, 697). Die PersGes. betreibt einen einheitlichen Gewerbebetrieb, so dass der Gewinn nach einheitlichen Prinzipien ermittelt werden muss.

► *Betriebsvermögensvergleich*: Besteht für den Gesamthandsbereich eine Verpflichtung zur Bilanzierung nach §§ 140 f. AO, ist auch im Bereich des SonderBV ein BV-Vergleich durchzuführen. Auf die Sondervergütungen sind – vorbehaltlich der Auswirkungen der korrespondierenden Bilanzierung (s.u.) – die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften anzuwenden. Sofern im Gesellschaftsbereich freiwillig bilanziert wird, muss dies auch für den Sonderbereich der Gesellschafter geschehen.

Obwohl es sich bei der Sonderbilanz um eine rein stl. Bilanz handelt und insofern im Regelfall keine HBil. aufzustellen ist (Ausnahme: die WG des SonderBV gehören zu einem eigenen Handelsgewerbe des Mitunternehmers), sind nach § 5 Abs. 1 Satz 1 auch für den Sonderbereich die GoB zu beachten (abstrakte Maßgeblichkeit).

BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375; v. 21.1.1992 – VIII R 72/87, BStBl. II 1992, 958; s. zur Maßgeblichkeit § 5 Anm. 61 ff. Die in der Vergangenheit str. Frage, ob auch die umgekehrte Maßgeblichkeit zu beachten ist, wenn die WG des SonderBV zu einem eigenen Handelsgewerbe des Mitunternehmers gehören (dazu KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 310), ist nach Streichung des § 5 Abs. 1 Satz 2 durch das BilMoG v. 25.5.2009 (BGBl. I 2009, 1102; BStBl. I 2009, 650) ab dem 28.5.2009 gegenstandslos.

► *Einnahmen-Überschuss-Rechnung*: Besteht keine Verpflichtung zur Führung von Büchern, kann der Gewinn einheitlich, dh. sowohl im Gesamthands- als auch im Sonderbereich, nach § 4 Abs. 3 durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt werden.

Korrespondierende Bilanzierung: Die GoB, die über die abstrakte Maßgeblichkeit auch bei der Ermittlung des Ergebnisses des Sonderbereichs zu beachten sind, werden nach hM durch die Grundsätze der korrespondierenden Bilanzierung teilweise überlagert. Sondervergütungen sind unter Einschränkung des Imparitätsgrundsatzes zeit- und betragsgleich als Aufwand in der StBil. der PersGes. (Verbindlichkeit, Rückstellung) und als Ertrag in der Sonderbilanz des Gesellschafters (Forderung) zu erfassen.

BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559; v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, DStR 1998, 482, s. dazu Anm. 452.

Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen: Es ist str., ob die Buchführungspflicht hinsichtlich des SonderBV die PersGes. oder den betreffenden Gesellschafter trifft.

► *Die überwiegende Ansicht* geht davon aus, dass die PersGes. als solche zur Buchführung auch hinsichtlich des SonderBV verpflichtet ist. Dies wird damit begründet, dass die Buchführungspflichten stets das gesamte BV umfassen und zum stl. BV einer PersGes. neben dem Gesamthandsvermögen auch das SonderBV gehört (s. dazu Anm. 454). Für diese Auffassung spricht auch, dass SonderBE und SonderBA in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen sind (s.u.).

BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418, mwN; v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 508.

► *Nach der Gegenauffassung* (dazu Anm. 757 mwN) soll jeder Mitunternehmer hinsichtlich seines SonderBV selbst buchführungspflichtig sein. Eine Buchführungspflicht der PersGes. scheidet aus, weil die PersGes. nicht Vermögensträger des SonderBV sei.

► *Stellungnahme*: Der Diskussion dürfte die Spitze genommen sein, nachdem der BFH geurteilt hat, dass etwaige Wahlrechte nicht von der PersGes., sondern von den betroffenen Mitunternehmern auszuüben sind (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418).

Es ist grds. zu vermuten, dass die von der PersGes. eingereichten Sonderbilanzen hinsichtlich der Bilanzierung des SonderBV mit den betroffenen Mitunternehmern abgestimmt sind. Diese Vermutung gilt nicht bei ausgeschiedenen Gesellschaftern und wenn dem FA Meinungsunterschiede zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter bekannt sind. Kann der (ausgeschiedene) Gesellschafter die Vermutung widerlegen, unterliegt die von der PersGes. beim FA eingereichte Bilanz nicht den Beschränkungen des § 4 Abs. 2, und der betroffene Mitunternehmer kann das Wahlrecht gegenüber dem FA ausüben (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418; vgl. dazu LEX, Wpg. 2006, 904).

Feststellungsverfahren: Die Ergebnisse des Sonderbereichs der Gesellschafter sind in die einheitliche und gesonderte Feststellung der gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmerschaft nach §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen.

BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4; v. 27.10.1989 – III R 38/88, BFH/NV 1990, 369; v. 24.11.1988 – IV R 252/84, BStBl. II 1989, 312 (313); zur Kritik s. Anm. 707.

Besteuerungszeitpunkt und Erfassung der Sondervergütungen:

► *Aus dem Korrespondenzprinzip* (dazu Anm. 452) folgt, dass Sondervergütungen in der Sonderbilanz des Mitunternehmers in dem VZ zu erfassen sind, in dem sie bei der Gesellschaft nach Zahlung oder durch Passivierung als Verbindlichkeit/Rückstellung als Aufwand berücksichtigt werden (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763). Dies folgt aus der Gleichwertigkeit der Sondervergütungen mit den Anteilen am StBil.-Gewinn. Die zeitgleiche Einbeziehung der Sondervergütungen gilt entsprechend für die sonstigen SonderBE und sämtliche SonderBA der Mitunternehmer (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 500), da die SonderBE und SonderBA wie der Gewinn der Mitunternehmerschaft und für dasselbe Wj. zu ermitteln sind (vgl. GROH, DB 1987, 1006).

► *Keine Geltung des Zuflussprinzips*: Trotz der missverständlichen Formulierung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft „bezogen hat“) gilt hinsichtlich der Sondervergütungen grds. das Zuflussprinzip des § 11 nicht. Das Wort „bezogen“ ist nicht is eines tatsächlichen Vorgangs, sondern einer zeitlichen Zuordnung zu verstehen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 499). Das Zuflussprinzip gilt aber auch für Sondervergütungen, wenn die PersGes. ihren Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt (BFH v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553 [556]).

Einstweilen frei.

524–525

3. Allgemeine Kennzeichnung von Sondervergütungen im Sinne von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2

a) Bedeutung und Abgrenzung

526

Konstitutive Bedeutung: Zu den Einkünften des Mitunternehmers gehören nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 neben dem Anteil am Gewinn der PersGes. auch die (Sonder-)Vergütungen, die der Gesellschafter von der PersGes. für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von WG bezogen hat. Der Vorschrift kommt konstitutive Bedeutung zu, weil sie die Vergütung für vom Gesellschafter gegenüber der PersGes. erbrachte entgeltliche Leistungen den gewerblichen Einkünften zurechnet, ob-

wohl diese Einkünfte isoliert betrachtet anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, sofern der Gesellschafter nicht zusätzlich einen eigenen Gewerbebetrieb unterhält. Sondervergütungen sind stets Gegenleistung für Tätigkeiten, Darlehen oder Nutzungsüberlassungen durch den Mitunternehmer, die nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern auf einer schuldrechtl. Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter beruhen. Es kommt nicht darauf an, ob der Leistungsaustausch zivilrechtl. auf dem Gesellschaftsvertrag oder auf besonderer schuldrechtl. Grundlage (zB Miet-, Pacht- oder sonstige Nutzungsüberlassungsverträgen) beruht. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst auch Gesellschafterbeiträge im Rahmen der gesellschaftsvertraglichen Beitragspflicht nach § 706 BGB.

Abgrenzung zum Gewinnvorab: Sondervergütungen liegen nur vor, wenn das Entgelt keinen Gewinnvorab darstellt (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Für die Abgrenzung von Sondervergütung (Aufwand) und Gewinnvorab ist entscheidend, ob die von der PersGes. geschuldeten Leistungsentgelte nach den Vereinbarungen und der tatsächlichen Handhabung der Mitunternehmer als Aufwand zu erfassen sind, weil dem leistenden Mitunternehmer ein von der konkreten Gewinnsituation der Gesellschaft unabhängiger Vergütungsanspruch zusteht. UE kommt es nicht darauf, ob die PersGes. einen Gewinn erzielt (vgl. im Einzelnen Anm. 476). Eine Entnahme und nicht etwa eine Sondervergütung liegt vor, wenn dem Gesellschafter einer PersGes. eine (zusätzliche) Vergütung gewährt wird, die nicht durch Dienstleistungen oder Nutzungsüberlassungen iSd. des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, sondern durch das Bestreben veranlasst sind, diesen Gesellschafter vorzeitig an noch nicht realisierten Gewinnen der PersGes. zu beteiligen (BFH v. 24.1.2008 – IV R 87/06, BStBl. II 2008, 428).

Überhöhte Sondervergütungen: Sondervergütungen liegen nur im Rahmen des Angemessenen vor (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 4/98, BStBl. II 1999, 284). Der unangemessene Teil der Vergütung darf den StBil.-Gewinn der PersGes. nicht mindern und nimmt an der Gewinnverteilung nach allg. Grundsätzen teil. Es ist dann zu entscheiden, ob die Entnahme nur dem begünstigten oder allen Gesellschaftern nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist. UE wird im Regelfall eine Zurechnung an alle Mitunternehmer vorzunehmen sein.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis: Sondervergütungen iSd. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 liegen nur vor, wenn ein Zusammenhang zwischen der Leistung des Gesellschafters und der Mitunternehmerschaft des Leistenden in der PersGes. besteht. Das Erfordernis einer wirtschaftlichen „Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis“ leitet sich aus dem Systemzusammenhang, dem Zweck und der Entstehungsgeschichte der Vorschrift ab (zur Kritik vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 339, einschränkend auch KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 IV 6b).

Systemzusammenhang: Aufgrund des im Privatrecht geltenden Grundsatzes der Vertragsfreiheit ist es möglich, Bezüge aufgrund von Leistungen des Gesellschafters für die Gesellschaft gesellschaftsrechtl. als Gewinnanteil oder aber schuldrechtl. als gewinnabhängige oder gewinnunabhängige Vergütung zu gewähren. Die Beschränkung (der Zuordnung bestimmter Vergütungen zu gewerblichen Einkünften) auf Vergütungen für solche Leistungen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, ist geboten, weil es nicht dem gesetzlichen System der Einkunftsarten entspräche, die Zuordnung der Vergütungen nur mit der bloßen Eigenschaft als Gesellschafter zu verknüpfen und die in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Vergütungen ohne die ausdrückliche Zuordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb idR anderen Einkunftsarten zuzuordnen wären.

Zweck: Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 soll Einzelunternehmer und Mitunternehmer insoweit einander gleichstellen, als die in der Vorschrift umschriebenen Einkünfte sämtlich den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet werden. Die Vorschrift erfasst – ohne Rücksicht auf die rechtsförmliche Einkleidung – auch die Vergütungen für Leistungen des Gesellschafters, die bei wirtschaftlicher Betrachtung als Beitrag zur Erreichung oder Verwirklichung des Gesellschaftszwecks anzusehen sind. Denn die stl. Zuordnung wirtschaftlich vergleichbarer Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft soll nicht von der mehr oder minder zufälligen Art der Vereinbarung zwischen Gesellschaft und Gesellschafter abhängig sein.

Entstehungsgeschichte: Das Erfordernis der Veranlassung der Sondervergütungen durch das Gesellschaftsverhältnis findet auch in der Entstehungsgeschichte der Vorschrift (bzw. der des Vorläufers, § 29 EStG 1925) und den Urteilen des RFH (Nachweise dazu bei BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757) seine Bestätigung. So verdeutlicht die Entstehungsgeschichte, dass die weite Wortfassung primär den Sinn hat, die estl. Qualifikation von Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft von dem mehr oder weniger willkürlich wählbaren Schuldgrund (Gesellschaftsverhältnis oder sog. Drittverhältnis) unabhängig zu machen (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154–155/77, BStBl. II 1980, 269).

- ▶ *Die Rechtsprechung formuliert teilweise positiv*, dass Sondervergütungen nur vorliegen, wenn die Vergütungen für solche Leistungen gewährt werden, die wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind.

BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763; v. 23.5.1979 – I R 85/77, BStBl. II 1979, 767; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; v. 11.12.1986 – IV R 222/84, BStBl. II 1987, 553. Damit knüpft die Rspr. an den sog. Beitragsgedanken an, nach dem es auf den Beitrag des Gesellschafters zur Förderung des Gesellschaftszwecks ankommt (dazu WOERNER, DStZ 1980, 203; WOERNER, BB 1974, 592).

- ▶ *Negativ formuliert* fallen Leistungsvergütungen nur dann nicht in den Anwendungsbereich von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung und der Mitunternehmerschaft ausgeschlossen erscheint, diese also nur zufällig zusammentreffen.

BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520; v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271.

- ▶ *Stellungnahme:* Sachliche Unterschiede zwischen beiden Formulierungen sind nicht erkennbar (so auch KSM/REISS, § 15 Rn. E 339; BFH v. 27.5.1981 – I R 112/79, BStBl. II 1982, 192; aA wohl SCHMIDT/WACKER XXIX, § 15 Rn. 562: Negativformel eventuell enger). Bislang ist die gesellschaftliche Veranlassung in aller Regel bejaht worden (Ausnahme: BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 564, s. Anm. 533 zu Leistungen im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs). Ein anderer Eindruck könnte sich daraus ergeben, dass Beispiele aus der Rspr. des IV. Senats genannt werden, in denen die gesellschaftliche Veranlassung verneint wird. Es handelte sich aber lediglich um von der Rspr. beispielhaft genannte Fallkonstellationen. Danach wäre die gesellschaftliche Veranlassung zB zu verneinen:

- *Bei einem den Rechtsanwalt*, der von einer Publikums-PersGes., an der er geringfügig beteiligt ist, gelegentlich einen Auftrag erhält (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154–155/77, BStBl. II 1980, 269).
- *Bei einem Gesellschafter einer in Form einer KG betriebenen Bank*, der das Sparguthaben eines Dritten erbt und dies alsbald auflöst (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).
- *Bei Erbschaft eines Kommanditanteils* durch einen ArbN der KG, wenn dieser das Arbeitsverhältnis alsbald nach dem Erbfall beendet (BFH v. 24.1.1980 – IV

R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271; v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Vorzuziehen ist UE gleichwohl die vor allem vom IV. Senat verwendete negative Formulierung, wonach Leistungsvergütungen nur dann nicht in den Anwendungsbereich von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 fallen, wenn ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen der Leistung und der Mitunternehmerschaft ausgeschlossen erscheint, diese also nur zufällig zusammentreffen. Durch das damit formulierte Regel-Ausnahme-Verhältnis wird deutlich, dass die gesellschaftliche Veranlassung für eine Sondervergütung nur in seltenen Ausnahmefällen fehlen wird.

► *Die gesellschaftliche Veranlassung ist stets zu bejahen*, wenn sich die Leistungspflicht des Gesellschafters bereits aus den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag ergibt, und zwar unabhängig davon, ob diese Leistungspflichten im Gesellschaftsvertrag konkret oder abstrakt umschrieben sind. Auch die auf einem gesonderten schuldrechtl. Vertrag beruhende Leistung des Gesellschafters an die Gesellschaft gegen besondere Vergütung ist gesellschaftlich veranlasst, wenn sie der Sache nach der Verwirklichung des Gesellschaftszwecks dient, weil auch in Fällen dieser Art die Gesellschaftereigenschaft den Anlass für die Leistungsbeziehung gibt.

Geringfügige Beteiligung: Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 liegen auch bei einer nur geringfügigen Beteiligung vor (BFH v. 1.2.2001 – IV R 3/00, BStBl. II 2001, 520 für eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung von unter 1 %; v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften sind Vergütungen, die ein Gesellschafter der Obergesellschaft für unmittelbare Leistungen an die Untergesellschaft von dieser erhält, bei der Obergesellschaft weder Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 noch sonstige SonderBE. Es handelt sich vielmehr um Sondervergütungen des mittelbaren Gesellschafters bei der Untergesellschaft (s. Anm. 630 ff.).

527–528 Einstweilen frei.

529 b) Sachlicher Anwendungsbereich der Sondervergütungen

Keine Beschränkung auf sofort abziehbare Betriebsausgaben: Das Vorliegen von Sondervergütungen hängt nicht davon ab, ob die Vergütungen auf Ebene der PersGes. zu sofort abziehbaren BA oder zu AHK führen (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763, unter ausdrücklicher Aufgabe der entgegenstehenden Auffassung in BFH v. 10.5.1973 – IV R 74/67, BStBl. II 1973, 630).

In diesen Fällen kommt es zu einer Durchbrechung der korrespondierenden Bilanzierung (dazu Anm. 452), weil der Mitunternehmer seine Sondervergütungen sofort versteuern muss, während der Aufwand bei der PersGes. durch die Aktivierung zunächst nur gespeichert und erst über die Abschreibungsdauer des WG realisiert wird.

Ausschluss von Veräußerungsgeschäften: Lieferungen von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags werden nicht von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43). Gleiches gilt für sonstige Veräußerungsgeschäfte zwischen Mitunternehmerschaft und Mitunternehmer, die „zivilrechtlich einen Wechsel der Rechtszuständigkeit darstellen“ (BFH v. 28.1.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744; v. 21.10.1976 – IV R 210/72, BStBl. II 1977, 145), sofern sie zu fremdüblichen Bedingungen abgeschlossen werden (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339). In diesen Fällen liegen für den Mitunternehmer eine Veräußerung und für die PersGes. eine Anschaffung vor.

► *Der Umfang der Beteiligung des veräußernden Gesellschafters* ist für die volle Gewinnrealisierung unerheblich; es kommt nicht etwa eine Gewinnrealisierung nur insoweit in Betracht, als der Gesellschafter nicht beteiligt ist (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 257/80, BStBl. II 1986, 53; v. 31.3.1977 – IV R 54/72, BStBl. II 1977, 415; BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 22, 52 und 75). Dies ist Ausdruck der Teilrechtsfähigkeit der PersGes.

► *Die Zuordnung des veräußerten Wirtschaftsguts* beim veräußernden Gesellschafter zum PV, (eigenen) BV oder dem SonderBV bei der erwerbenden Gesellschaft spielt ebenfalls keine Rolle (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; v. 25.7.1995 – VIII R 25/94, BStBl. II 1996, 684).

► *Übersteigt der zugunsten des Gesellschafters vereinbarte Kaufpreis* den unter fremden Dritten angemessenen Preis, liegt hinsichtlich des Mehrbetrags eine Entnahme vor. Bei der erwerbenden PersGes. liegen uE nur in Höhe des Teilwerts des erworbenen WG AK vor (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 471). Unterschreitet der vereinbarte Kaufpreis den unter fremden Dritten angemessenen Preis, liegt in Höhe der Differenz eine verdeckte Einlage des Gesellschafters vor.

► *Sondervergütungen bei Stundung des Kaufpreises*: Räumt der veräußernde Gesellschafter der Mitunternehmerschaft mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis eine Kaufpreisstundung ein, so können insoweit uU Sondervergütungen vorliegen. Dazu bedarf es aber besonderer Umstände, sei es, dass Gesellschaft und Gesellschafter ausdrücklich oder stillschweigend ein Darlehen vereinbaren oder dass der Gesellschafter die Forderung mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis zum Fälligkeitszeitpunkt nicht geltend macht (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673).

Ausschluss negativer Sondervergütungen: Nicht von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden Vergütungen, die die Gesellschaft für Leistungen erhält, die sie gegenüber einem Mitunternehmer erbringt (zB Darlehensgewährung oder Nutzungsüberlassung an einen Mitunternehmer). Das Gesetz kennt keine „negativen Sondervergütungen“ (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642). Erhält die Gesellschaft entsprechende Vergütungen, wie sie zwischen Fremden üblich sind, so bestimmen sich die stl. Rechtsfolgen des Geschäfts nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung in §§ 4ff. Bei der PersGes. stellen die Vergütungen BE dar. Wegen der Rechtsfolgen bei überhöhten Vergütungen s. Anm. 458.

c) Zeitlicher Anwendungsbereich der Sondervergütungen

530

Da Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 an den „Gesellschafter“ und damit an die Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern anknüpft, erfasst die Norm im Grundsatz nur diejenigen Vergütungen, die der Gesellschafter während seiner Zugehörigkeit zu der PersGes. erhält (BFH v. 9.12.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; v. 24.11.1983 – IV R 14/83, BStBl. II 1984, 431).

Vorgesellschaftliche Leistungen werden nicht erfasst, da diese nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein können. Entscheidend ist der Zeitpunkt der Leistungserbringung, nicht der der Fälligkeit oder der Zeitpunkt der Zahlung (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673).

Beispiel: Erhält ein angestellter Geschäftsführer nach seinem Eintritt in die Gesellschaft rückständiges Gehalt für vor dem Beitritt erbrachte Dienste, stellt die Gehaltszahlung keine Sondervergütung dar. Die Vergütung für nach dem Eintritt erbrachte Tätigkeiten ist aber eine Sondervergütung.

Zahlungen nach Beendigung der Gesellschaftszugehörigkeit gehören dann zu den Sondervergütungen, wenn diese noch als Entgelt für die (ehemali-

ge) Tätigkeit, Darlehensgewährung oder Überlassung von WG anzusehen sind. Denn es kommt ausschließlich auf die Verursachung der Zahlungen durch die ehemalige Gesellschafterstellung an und nicht etwa auf deren Fortbestand. Auch wird die Qualifikation von Zahlungen als Sondervergütungen nicht dadurch aufgehoben, dass diese nicht dem ehemaligen Gesellschafter, sondern dessen Hinterbliebenen zufließen. Dies folgt aus Abs. 1 Satz 2, wonach auch nachträgliche Einkünfte iSd. § 24 Nr. 2 (zB Versorgungsbezüge) von der Regelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 erfasst werden (so zur Witwenpension: BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Sie sind dem ehemaligen Gesellschafter oder dessen Rechtsnachfolger zuzurechnen. Dabei kann Rechtsnachfolger nicht nur der Erbe sein, sondern auch ein unmittelbar Berechtigter aus einem Pensionsvertrag zu Gunsten Dritter (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93 aaO). Insoweit kann ein Teil des Gesamtgewinns der PersGes. Personen zuzurechnen sein, die nicht Mitunternehmer sind; diese werden folgerichtig auch verfahrensrechtl. in das Gewinnfeststellungsverfahren einbezogen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 1998, 477). Wegen der weiteren Einzelheiten des Abs. 1 Satz 2 s. Anm. 930 ff.

4. Konkurrenzfragen bei eigenbetrieblichen und mittelbaren Leistungen

531 a) Eigenbetriebliche Leistungen des Mitunternehmers

Die Qualifizierung der Sondervergütungen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gilt in erster Linie für unmittelbare Leistungen des Mitunternehmers, und zwar auch dann, wenn und soweit er diese im Rahmen seines eigenen luf., freiberuflichen oder gewerblichen Betriebs erbringt. Es handelt sich in diesen Fällen insbes. nicht um BE des eigenen gewerblichen, luf. oder freiberuflichen Betriebs des Mitunternehmers. Die im Zusammenhang mit der Leistungserbringung gegenüber der PersGes. entstandenen BA sind in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der PersGes. als SonderBA zu berücksichtigen.

BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; v. 25.4.1985 – IV R 36/82, BStBl. II 1985, 622; v. 19.2.1981 – IV R 141/77, BStBl. II 1981, 433; v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 568 und 534; NEU, DSrR 1998, 1250 (1252); KSM/REISS, § 15 Rn. E 341.

Sonderbetriebsvermögen II: Der Vorrang des SonderBV gilt auch für den Bereich des SonderBV II (dazu Anm. 735) mit der Folge, dass ein WG, das ein Mitunternehmer in seinem eigenen Betrieb nutzt, dann zum SonderBV II bei der PersGes. gehört, wenn der Mitunternehmer in seinem eigenen Betrieb ausschließlich für seine Mitunternehmerschaft tätig ist (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667). Der Vorrang gilt unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers (natürliche Person, PersGes., KapGes.) und von dem Umfang der Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. Im Fall einer doppelstöckigen PersGes. sind von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft überlassene WG nicht bei der Obergesellschaft, sondern bei der Untergesellschaft als SonderBV der Obergesellschaft zu bilanzieren (Anm. 635).

Bewusste Divergenz zur Behandlung von Schwesterpersonengesellschaften: Der BFH hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass er an dieser Rspr. trotz der abweichenden jüngeren Rspr. zum Leistungsaustausch zwischen Schwester-PersGes. (dazu unten) festhält, weil diese Entscheidungen nur das Konkurrenzverhältnis zwischen zwei Schwester-PersGes. und damit mittelbare Beteiligungs-

verhältnisse betreffen (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 mwN).

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Zurechnungsnorm: Die vorrangige Qualifizierung der Vergütungen als Sondervergütungen korrespondiert mit einem Vorrang des SonderBV bei der leistungsempfangenden PersGes. vor dem EigenBV des leistenden Mitunternehmers (dazu Anm. 758). Dem liegt zugrunde, dass Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht nur als Qualifikationsnorm (Umwandlung anderer in gewerbliche Einkünfte), sondern zugleich als Zurechnungsnorm (Zurechnung zum SonderBV der PersGes.) verstanden wird. BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75 (BStBl. II 1979, 759; vgl. aber schon BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88) hat die bis dahin in Rspr., FinVerw. (vgl. BMF v. 20.12.1977, BStBl. I 1978, 8 Tz. 82f. [„Mitunternehmererlass“]) und Schrifttum (vgl. ua. DÖLLERER, DSz/A 1974, 216; FELIX/STRECK, DSzR 1976, 243 [248]) vertretene sog. Subsidiaritätsthese aufgegeben, wonach die WG weiterhin dem eigenbetrieblichen BV zuzuordnen sein sollten.

Ausnahme bei Leistungen im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs: Eine Ausnahme vom Vorrang der Sondervergütungen gilt für den Fall, dass die Leistung ihrer Art nach Gegenstand eines unabhängig vom dem Betrieb der PersGes. ausgeübten gewerblichen Einzelunternehmens ist (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111; v. 10.5.1973 – IV R 74/67, BStBl. II 1973, 630), durch den Mitunternehmer im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs erbracht und wie unter fremden Dritten abgewickelt wird (vgl. BFH v. 26.3.1987 – IV R 65/85, BStBl. II 1987, 564, zu 4. aE; KLEIN, NWB F 17, 1727 [1733]; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 549, 568).

Beispiel: Ein gewerblicher Fahrzeugvermieter vermietet einen Pkw. an die PersGes., an der er als Mitunternehmer beteiligt ist.

Unter diesen Voraussetzungen ist die für die Annahme von Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erforderliche Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (Anm. 526) zu verneinen, da die Leistung und die mitunternehmerische Beteiligung an der PersGes. nur zufällig zusammentreffen. Entscheidend ist dabei uE, dass im Eigenbetrieb des Mitunternehmers gleichartige Leistungen auch an Dritte erbracht werden.

Rechtsfolgen des Vorrangs des Sonderbereichs: Der Vorrang der Zurechnung der WG zum SonderBV bei der PersGes. und des Vorliegens von Sondervergütungen hat nur strechtl. Auswirkungen. Handelsbilanziell bleibt es bei der Zurechnung zu eigenen Gewerbetrieb des Mitunternehmers. Dies führt zu einer Durchbrechung der Maßgeblichkeit. Wegen der Bedeutung der Zuordnung zum Sonderbereich s. Anm. 520 und 755 ff.

Die Durchbrechung der Maßgeblichkeit hat estl. vor allem Auswirkungen bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach §§ 16 Abs. 1, 34 und der Einbringung nach §§ 20, 24 UmwStG, weil die in diesen Vorschriften gewährten Voraussetzungen die Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils einschließlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen des SonderBV voraussetzen. Soweit die Einbeziehung in den Sonderbereich zu einer Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte führt, sind spezielle Einkünfteermittlungsvorschriften für andere Einkunftsarten (insbes. Pausch- und Freibeträge) nicht mehr anwendbar. Es gilt die bei der PersGes. angewendete Gewinnermittlungsmethode. Auch wenn der Mitunternehmer in seinem Einzelunternehmen den Gewinn durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung nach § 4 Abs. 3 ermittelt, ist hinsichtlich der Sondervergütungen zu bilanzieren, das Zufluss- und Abflussprinzip gilt nicht.

Bedeutung hat der Vorrang des Sonderbereichs aber vor allem für die GewSt. Handelt es sich bei den Sondervergütungen um originär nicht gewerbliche Einkünfte (zB bei Vermietung eines Grundstücks an die PersGes.), erhöht sich der Gewerbeertrag der

PersGes. Handelt es sich um schon originär gewerbliche Einkünfte, kann die Einbeziehung in den Gewerbeertrag der PersGes. ebenfalls erhebliche Auswirkungen haben, etwa im Hinblick auf unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze oder beim Verlustausgleich nach § 10a GewStG.

Zur Investitionszulage s. BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316.

► **Stellungnahme:** Der von der hM vertretene Vorrang des Sonderbereichs der PersGes. vor dem Eigenbetrieb des Mitunternehmers ist uE kritisch zu sehen, auch wenn Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 hinsichtlich des Sonderbereichs nur eine rudimentäre Regelung enthält, die diese Lösung wohl nicht ausschließt. Die propagierte vorrangige Erfassung bei der PersGes. führt aber zu einer deutlichen Verkomplizierung. Problematisch ist insbes., dass die Rspr. für gewerbliche Schwester-PersGes. eine andere Lösung vertritt und dort eine Zuordnung zum BV der leistenden Gesellschaft annimmt, auch wenn diese Differenzierung ihrerseits dogmatisch konsequent ist. Unbefriedigend ist es zudem, dass der BFH (v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399) die Ablehnung der Subsidiaritätsthese im Wesentlichen mit Gründen der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung begründet. Dies legt den Schluss nahe, dass es andere Gründe für die Beibehaltung der Rspr. nicht gibt.

Zur Kritik an der Auffassung der hM vgl. insbes. SÖFFING, DB 2007, 1994; vgl. SÖFFING, DB 1995, 1582, SÖFFING, BB 1997, 337; BORDEWIN, DStZ 1997, 98; GROH, DStZ 1996, 673; R. SCHMID, DStR 1997, 941; NEU, DStR 1996, 1757; BERZ/MÜLLER, DStR 1996, 1919; PATT/RASCHE, GmbHR 1997, 481; BRANDENBERG, StbJb. 1996/1997, 297.

532 b) Leistungen von Schwesterpersonengesellschaften

Schwester-PersGes. sind solche Gesellschaften, an denen ganz oder teilweise dieselben Gesellschafter („Doppelgesellschafter“) beteiligt sind. Von den Schwester-PersGes. zu unterscheiden sind die sog. doppelstöckigen PersGes., die dadurch gekennzeichnet sind, dass eine PersGes. selbst an einer anderen PersGes. beteiligt ist (s. dazu im Einzelnen Anm. 600 ff.).

Leistungen einer gewerblichen Schwester-Personengesellschaft:

► **Auffassung des BFH:** Erbringt eine gewerblich tätige oder geprägte Schwester-PersGes. Leistungen iSd. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, so liegen nach der Rspr. grds. keine Sondervergütungen bei der die Leistung empfangenden und zahlenden Gesellschaft, sondern gewerbliche BE der leistenden und die Entgelte empfangenden PersGes. vor. Die Qualifikation als Gesellschaftsvermögen der leistenden PersGes. hat Vorrang vor der Qualifikation als SonderBV bei der die Leistung empfangenden Schwestergesellschaft.

BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82; v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; v. 6.11.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307.

Dies ist Folge der stl. Teilrechtsfähigkeit einer gewerblichen PersGes. (Anm. 450). Den Gesellschaftern einer gewerblichen PersGes. wird erst das Ergebnis ihrer gemeinsamen Betätigung anteilig zugerechnet. Damit lässt sich eine anteilige Zurechnung einzelner WG oder Geschäftsvorfälle nicht vereinbaren. Im Erg. gilt damit für Leistungen zwischen gewerblichen PersGes. die sog. Subsidiaritätsthese, dh. die Vergütungen sind vorrangig im BV der leistenden Schwester-PersGes. zu erfassen.

So nun auch die FinVerw. (BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583, aA noch BMF v. 18.1.1996, BStBl. I 1996, 86).

► *Anwendungsbereich:* UE gilt der Vorrang des Gewerbebetriebs der leistenden Gesellschaft gleichermaßen für Tätigkeiten im Dienst der PersGes., die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG (so im Erg. auch SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 600 ff., der aber grds. nach der Leistungsart differenzieren will). Der Vorrang des Gewerbebetriebs der leistenden PersGes. ist auch unabhängig davon, ob diese gewerblich tätig oder gewerblich geprägt ist (BFH v. 16.6.1994 – IV R 48/93, BStBl. II 1996, 82) oder aufgrund der Abfärberegelung des Abs. 3 Nr. 1 gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325, unter ausdrücklicher Aufgabe der abw. Rspr. in BFH v. 25.4.1985 – IV R 36/82, BStBl. II 1985, 622). Gleiches gilt bei atypisch stillen Gesellschaften (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325) und für Leistungen einer Schwester-PersGes., die als Besitzgesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (dazu Anm. 780) gewerblich tätig ist (BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325).

► *Doppelstöckige Personengesellschaften:* Der Vorrang des BV der leistenden gewerblichen PersGes. gilt nicht für doppel- oder mehrstöckige PersGes., also diejenigen Fälle, in denen eine PersGes. selbst unmittelbar oder mittelbar an einer anderen PersGes. als Mitunternehmer beteiligt ist. In diesen Fällen verbleibt es bei der Anwendung der gesetzlichen Regelung zur doppelstöckigen PersGes., wobei uE dahinstehen kann, ob dies aus Nr. 2 Satz 2 (so BMF v. 28.4.1998 aaO) oder aus Nr. 2 Satz 1 (so MEYER/BALL, FR 1998, 1075 [1077]) folgt. Dies gilt auch dann, wenn an der Untergesellschaft neben der Obergesellschaft deren Gesellschafter beteiligt sind (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316).

► *Nicht fremdübliche Konditionen:* Bei Darlehensgewährungen zu nicht fremdüblichen Konditionen liegen in Höhe der nicht angemessenen Entgelte verdeckte Entnahmen der Gesellschafter aus der einen Gesellschaft vor, verbunden mit einer verdeckten Einlage in deren Schwester-PersGes. (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299, zu stiller Beteiligung; v. 26.1.1995 – IV R 73/93, BStBl. II 1995, 589; Anm. 458, GROH, DStZ 1996, 673; LEY, KÖSDI 2003, 13575).

► *Zur Erfüllung einer Leistungspflicht eines Mitunternehmers durch eine Schwestergesellschaft* vgl. GROH, DStZ 1996, 673.

Leistungen einer vermögensverwaltenden Schwester-Personengesellschaft: Erbringt eine vermögensverwaltende und ganz oder teilweise gesellschaftlicheridentische Schwester-PersGes. Leistungen iSd. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, so werden die Leistungsentgelte bei der die Leistung empfangenden und das Entgelt zahlenden gewerblichen PersGes. als Sondervergütungen für mittelbare Leistungen derjenigen Gesellschafter erfasst, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind.

BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93; KSM/REISS, § 15 Rn. E 368; LEY, KÖSDI 2003, 13577.

Es entspricht dem Sinn und Zweck von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, die Sondervergütungen den gewerblichen Einkünften und die hierfür eingesetzten WG einem BV zuzuordnen, auch wenn die Leistungen ganz oder teilweise zusammen mit anderen Mitunternehmern der leistungsempfangenden PersGes. oder mit Nichtgesellschaftern erbracht werden, denn bei vermögensverwaltenden PersGes. wird die durch Nr. 2 Satz 1 vorgegebene Einheitsbetrachtung zugunsten einer Bruchteilsbetrachtung verdrängt mit der Folge, dass diese hinsichtlich der Vermögens- und Einkünftezurechnung transparent sind (s. zur Bruchteilsbetrach-

tung bei vermögensverwaltenden PersGes. Anm. 456). Stl. wird die Leistung deshalb nicht durch die vermögensverwaltende PersGes., sondern durch deren Gesellschafter erbracht.

Leistungen einer freiberuflich tätigen Schwester-Personengesellschaft: Derzeit offen ist, ob von einer freiberuflichen (oder luf.) Schwester-PersGes. erbrachte Leistungen zu Sondervergütungen der Gesellschafter führen, die an beiden Gesellschaften beteiligt sind, oder ob diese innerhalb der Einkünftefeststellung der freiberuflichen PersGes. zu erfassen sind.

► *Der BFH* hat in älteren Entscheidungen zugunsten eines Vorrangs der Sondervergütungen nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 entschieden und die von einer luf. oder freiberuflichen Schwester-PersGes. erbrachten Leistungen in den Gesamtgewinn sowie den Gewerbeertrag der gewerblichen PersGes. einbezogen.

BFH v. 19.2.1981 – IV R 141/77, BStBl. II 1981, 433; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763, v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236.

In jüngerer Zeit hat der BFH die Frage offen gelassen (BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173).

► *Stellungnahme:* Die Frage, ob BE der freiberuflichen oder SonderBE der gewerblichen PersGes. vorliegen, steht im Zusammenhang mit der Frage, ob von der freiberuflichen PersGes. überlassene WG ihrem BV oder vorrangig dem SonderBV bei der nutzenden gewerblichen PersGes. zuzuordnen sind.

UE können beide Fragen nur einheitlich beantwortet werden, weil sich die Rechtsfigur des SonderBV unmittelbar aus der Regelung in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 über die Sondervergütungen ergibt (vgl. NEU, DStR 1998, 1250 [1251]; KEMPERMANN, FR 2006, 276 [279]); vgl. aber SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 533, wonach zwar BV der freiberuflich (oder luf.) tätigen PersGes. vorliege, die Nutzungsvergütungen im Hinblick auf die GewSt. bei der leistungsempfangenden gewerblichen PersGes. aber als Sondervergütungen zu erfassen sein könnten.

UE besteht bei Leistungen einer freiberuflich (oder luf.) tätigen Schwester-PersGes. kein Vorrang der gewerblichen PersGes. Die Vergütungen sind als BE bei der leistenden und nicht als SonderBE bei der leistungsempfangenden gewerblichen PersGes. zu erfassen.

KEMPERMANN, FR 2006, 276 (279); LEY, KÖSDI 2003, 13916; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 533; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 523; NEU, DStR 1998, 1250 (1251); vgl. auch BRANDENBERG, FR 1997, 87; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 369, der vor dem Hintergrund der gewollten Einbeziehung der Vergütungen in den Gewerbeertrag der gewerblichen PersGes. einen Vorrang der Sondervergütungen nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 annimmt.

Eine Ungleichbehandlung von gewerblichen PersGes. einerseits und freiberuflich (oder luf.) tätigen PersGes. ist abzulehnen, da § 13 Abs. 7 (für luf. PersGes.) und § 18 Abs. 4 (für freiberufliche PersGes.) die entsprechende Anwendung von ua Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 anordnen. Deshalb kommt auch diesen Gesellschaften eine stl. Teilrechtsfähigkeit im Umfang wie bei gewerblichen PersGes. zu, und sie weisen eigenes BV auf (s. § 18 Anm. 412 ff.). Allerdings kommt eine (vorrangige) Erfassung als BE der leistenden freiberuflichen (oder luf.) PersGes. nur in Betracht, wenn diese Gesellschaft von den Gesellschaftern der die Vergütung gewährenden PersGes. (oder einem Teil ihrer Gesellschafter) nicht nur vorgeschoben ist, um eine Anwendung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 bei der die Vergütung gewährenden PersGes. zu umgehen. Im Übrigen wird im Einzelfall zu prüfen sein, ob die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung vorliegen.

c) Leistungen über zwischengeschaltete Kapitalgesellschaften (GmbH & Co. KG)

Zu den Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 gehören nicht nur Entgelte für Leistungen, die der Gesellschafter aufgrund eines von ihm selbst mit der PersGes. abgeschlossenen schuldrechtl. Vertrags an diese erbringt. Sondervergütungen kommen auch in Betracht, wenn ein Dritter in den Leistungsaustausch zwischen dem Gesellschafter und der PersGes. eingeschaltet ist, sofern die Leistung des Gesellschafters nicht dem zwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden PersGes. zugute kommen soll.

GmbH & Co. KG: Der BFH wendet Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 in stRspr. auch auf Vergütungen an, die bei einer GmbH & Co. KG der Kommanditist dafür erhält, dass er in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; v. 8.9.2005 – IV B 23/04, BFH/NV 2006, 51; v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714; v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691; v. 2.8.1960 – I 221/59 S, BStBl. III 1960, 408.

Zur Zuordnung der Beteiligung an der Komplementär-GmbH zum SonderBV II des Mitunternehmers, wenn sich diese auf die Geschäftsführung in der KG beschränkt oder nur einen untergeordneten weiteren Geschäftsbetrieb unterhält, vgl. Anm. 739.

Dem ist zuzustimmen, denn der GmbH-Geschäftsführer, der zugleich Kommanditist ist, nimmt eine Doppelstellung ein, da er nicht nur Organ der GmbH, sondern zugleich Mitunternehmer der KG ist. Er erfüllt mit der Geschäftsführung nicht nur eine Verpflichtung der GmbH, sondern zugleich eine persönliche Verpflichtung gegenüber der KG und wird damit selbst „im Dienst“ der PersGes. tätig und leistet wirtschaftlich gesehen einen Beitrag zur Wirklichkeit ihres Gesellschaftszwecks (ausführlich dazu BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720).

Da die Geschäftsführervergütung zugleich zu BA der PersGes. oder zu SonderBA der GmbH (wenn sie die Vergütung schuldet) führt, mindern die Sondervergütungen im Erg. den Gesamtgewinn und den Gewerbeertrag der PersGes. nicht.

- ▶ *Es kommt für das Vorliegen von Sondervergütungen nicht darauf an,*
- ob der Anstellungsvertrag des Geschäftsführer-Gesellschafters mit der KG oder mit der Komplementär-GmbH abgeschlossen wurde (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720),
- ob der Kommanditist seine Tätigkeitsvergütung unmittelbar von der KG bezieht oder ob die GmbH das Geschäftsführergehalt zahlt (BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773),
- ob bei Zahlung des Geschäftsführergehalts durch die KG die GmbH die Vergütung von der KG gesondert ersetzt erhält oder aus ihrem allgemeinen Gewinnanteil bestreitet (BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773),
- ob die beteiligten Gesellschaften in einem Über-, Unter- oder Gleichordnungsverhältnis zueinander stehen (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182),
- ob die zwischengeschaltete KapGes. überhaupt an der PersGes. beteiligt ist (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 171; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720),
- ob es sich um feste oder gewinnabhängige (Tantiemen) Vergütungen handelt.
- ▶ *Eine Aufteilung der Tätigkeitsvergütung ist erforderlich, wenn die KapGes. neben ihrer Funktion als Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG noch einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat* (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94,

BStBl. II 1999, 720). Nur der Teil der Tätigkeitsvergütung, der auf die Führung der Geschäfte der KG entfällt, stellt eine Sondervergütung dar. Im Übrigen, dh. soweit Vergütung auf die eigene Geschäftstätigkeit der GmbH entfällt, handelt es sich um BA der GmbH und um Einkünfte des Geschäftsführers nach § 19.

► *Bei Zahlung überhöhter Tätigkeitsvergütungen* durch die Komplementär-GmbH liegt trotz Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 eine vGA durch die GmbH vor, da sich zwar nicht der Gesamtgewinn der PersGes., wohl aber der Gewinnanteil der GmbH vermindert (vgl. dazu ausführlich WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18). Dies gilt auch bei angemessenen Vergütungen eines beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführers, wenn der Zahlung keine klare und im Vorhinein getroffene Vereinbarung zugrunde liegt (dazu § 8 KStG Anm. 144 ff.).

► *Zu Pensionszusagen* s. Anm. 538.

GmbH & atypisch Still: Sondervergütungen liegen auch vor, wenn der stille Gesellschafter einer GmbH & atypisch Still als Geschäftsführer der GmbH tätig wird (vgl. BFH v. 15.12.1998 – VIII R 62/97, BFH/NV 1999, 773).

534 d) Leistungen über zwischengeschaltete Dritte

Darüber hinaus kommt Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch dann zur Anwendung, wenn ein Dritter – dh. eine natürliche Person, KapGes. oder PersGes. – derart in den Leistungsaustausch zwischen dem Mitunternehmer und seiner Mitunternehmerschaft zwischengeschaltet wird, dass die über den Dritten erbrachte Leistung des Gesellschafters nicht dem zwischengeschalteten Dritten, sondern der leistungsempfangenden PersGes. zugute kommen soll.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; dazu GSCHWENDTNER, DSr 2005, 771; JACHMANN, DSr 2005, 2019; SÖFFING, DSz 2003, 455; KEMPERMANN, FR 1999, 1054.

Die Annahme von Sondervergütungen, die in der Sache der Missbrauchsverhinderung dient, setzt voraus,

- dass die Leistung der PersGes. zugute kommen soll,
- dass sich die Leistung vom übrigen Geschäftsbereich des Drittunternehmens abgrenzen lässt und
- dass zwischen dem Drittunternehmen und der PersGes. eine Beziehung besteht, die es rechtfertigt, die Zahlungen an den Gesellschafter wirtschaftlich der PersGes. zuzurechnen. Regelmäßig wird dafür erforderlich sein, dass die PersGes. dem Drittunternehmer seine Aufwendungen für die Leistungen an den Gesellschafter ersetzt. Nicht erforderlich ist, dass der Gesellschafter den Dritten rechtl. oder faktisch beherrscht (BFH v. 7.12.2004 – VIII R 58/02, BStBl. II 2005, 390).

Hauptanwendungsfall bei Anweisung durch den Gesellschafter: Die Rspr. hat Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 angenommen, wenn der Gesellschafter einem Dritten ein WG mit der Maßgabe und zu dem Zweck vermietet, es der PersGes. zur betrieblichen Nutzung weiterzuvermieten oder ihr in anderer Weise zur Verfügung zu überlassen.

BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250; v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796.

Der Leistungsbeziehung des Dritten zur PersGes. liegt in diesem Fall eine Anweisung des Gesellschafters zugrunde, die den Dritten bindet, wobei die Anweisung ausdrücklich oder stillschweigend erteilt worden sein kann.

535 Einstweilen frei.

5. Vergütungen für die Tätigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft

a) Tätigwerden des Mitunternehmers

536

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören zunächst die Vergütungen für die Tätigkeit des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft.

Tätigkeiten des Mitunternehmers im Dienst der Gesellschaft sind alle Tätigkeiten des Gesellschafters einer PersGes. für die Gesellschaft, und zwar unabhängig davon, ob die Tätigkeit des Gesellschafters ihre Grundlage im Gesellschaftsvertrag oder einem anderen Rechtsgrund (idR einem Vertrag mit der Gesellschaft) hat. Nach der Rspr. des BFH bedeutet der Begriff „im Dienst“ nicht, dass es sich notwendigerweise um ein „Dienstverhältnis“ handeln muss (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 28.10.1964 – IV 155/63, HFR 1965, 159 [160]; zur weiteren Begründung s. BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763). Neben den gesellschaftsbezogenen Dienstleistungen (insbes. Führung der Geschäfte der PersGes.) sind sämtliche Dienstleistungen auf der Basis von Dienstverträgen iSd. § 611 BGB (zB Arbeitsverhältnisse, anwaltliche Beratung), Werkverträgen iSd. § 631 BGB sowie Geschäftsbesorgungsverträgen iSd. § 675 BGB (Architektenleistungen, Baubetreuungsleistungen) erfasst (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763). Es genügt, dass die Tätigkeit des Gesellschafters direkt oder indirekt der Gesellschaft dient. Die weite Fassung von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 schließt keine Art der möglichen Tätigkeit des Mitunternehmers aus (vgl. BFH v. 23.10.1986 – IV R 352/84, BStBl. II 1988, 128, zur Vermittlung von Kommanditisten).

▶ *Keine höchstpersönliche Leistungspflicht:* Der Mitunternehmer muss die Tätigkeit nicht höchstpersönlich ausführen. Eine Tätigkeitsvergütung kann auch dann vorliegen, wenn sich der Mitunternehmer zur Erfüllung seiner Dienstleistungspflicht einer eigenen Organisation mit Hilfskräften bedient (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763).

▶ *Freiberufliche Tätigkeiten:* Unerheblich ist dabei, ob die Tätigkeiten ihrer Art nach freiberufliche Leistungen eines Gesellschafters für die Gesellschaft darstellen. Auch sie gehören – unter den allg. Voraussetzungen – zu der Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft (BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336 betr. Leistungen eines Wirtschaftsprüfers; v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763 betr. Leistungen eines Architekten; v. 24.1.1980 – IV R 154–155/77, BStBl. II 1980, 269 betr. Leistungen eines Steuerberaters). UE gilt dies aber nicht, wenn die freiberufliche Leistung nicht durch den Mitunternehmer selbst, sondern durch eine freiberufliche PersGes. erbracht wird, der er angehört (str., s. Anm. 533).

▶ *Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung:* Unerheblich für die Qualifikation von Tätigkeitsvergütungen ist, ob es sich bei der Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft um eine leitende oder eine untergeordnete Tätigkeit handelt; unerheblich ist insbes., ob die ArbN-Eigenschaft die Mitunternehmereigenschaft überwiegt (BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/78, BStBl. II 1980, 271).

▶ *Die Höhe der Beteiligung* des Gesellschafters an der Gesellschaft ist ebenfalls ohne Belang (BFH v. 27.5.1981 – I R 112/79, BStBl. II 1982, 192; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 517). Voraussetzung ist nur, dass die Zahlung der Vergütungen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

► *Bei einer GmbH & Co. KG* werden von der Vorschrift in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch die Vergütungen für einen Geschäftsführer der Komplementär-GmbH, der zugleich Kommanditist ist, erfasst, unabhängig davon, ob ein Dienstvertrag nur zur GmbH oder unmittelbar zur KG besteht (Anm. 533).

► *Zusammentreffen von Tätigkeit und Warenlieferung*: Keine Tätigkeit iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind die Lieferung von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43) oder sonstige zu fremdüblichen Bedingungen geschlossene Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616; s. Anm. 529). Darüber hinaus ist das Tatbestandsmerkmal „Tätigkeit“ bereits dann nicht mehr erfüllt, wenn der Gesellschafter zur Herbeiführung des der Gesellschaft geschuldeten Erfolgs nicht nur Arbeit zu leisten, sondern auch Waren zu liefern hat, deren Wert nicht mehr von nur untergeordneter Bedeutung ist. Dies ist zB der Fall bei einer schlüsselfertigen Gebäudeerrichtung (BFH v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 399).

537 b) Vergütungen für die erbrachte Tätigkeit

Unter den Begriff der Vergütung iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 fallen im Hinblick auf den Zweck der Vorschrift alle Aufwendungen, die unmittelbar durch das Dienstverhältnis (zu diesem Begriff Anm. 536) des Gesellschafters bei der Gesellschaft veranlasst (verursacht) sind, einschließlich der angefallenen Gehaltsnebenkosten (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942, unter Berufung auf BFH v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177). Der Bezug einer Vergütung setzt nicht deren Zufluss (§ 11 Abs. 1) voraus; ausreichend ist vielmehr, dass die Zahlung im Interesse des Gesellschafters liegt und ihm einen geldwerten Vorteil verschafft (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06 aaO). Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft sind alle Entgelte in Bar- oder Sachwerten, und zwar unabhängig davon, ob sie laufend oder einmalig gezahlt werden. Es kann sich um der Höhe nach fest oder aber gewinnabhängig (Tantieme) vereinbarte Zahlungen handeln, vorausgesetzt allerdings, dass es sich nicht um einen Gewinnvorab handelt (s. zur Abgrenzung Anm. 476 und 526). IdR sind alle Zahlungen an die Mitunternehmer als Vergütung für die erbrachte Tätigkeit anzusehen, die bei Zahlung an einen ArbN zu BA der PersGes. führen würden.

Zu den Sondervergütungen zählen insbesondere:

- *Löhne und Gehälter* (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156),
- *Pensionszahlungen* (BFH v. 9.4.1997 – I R 124/94, BStBl. II 1997, 799) einschließlich der Hinterbliebenenbezüge sowie Abfindungen zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850); zu erteilten Pensionszusagen s. Anm. 538,
- *Aufsichts- und Beiratsvergütungen* an einen Gesellschafter für die Überwachung oder Beratung der Geschäftsführung der Gesellschaft (BFH v. 26.1.1968 – VI R 129/66, BStBl. II 1968, 369),
- *ArbG- und ArbN-Anteile zur Sozialversicherung*, wenn der Mitunternehmer sozialversicherungsrechtl. als ArbN angesehen wird (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942; v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812; v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177),

Der BFH hält zu Recht an dieser Rspr. fest, auch nachdem der VI. Senat des BFH hinsichtlich der LSt. entschieden hat, dass die ArbG-Anteile zur gesetzlichen Sozialver-

sicherung nicht als gegenwärtig zufließender Arbeitslohn (§ 19) zu werten seien und § 3 Nr. 62 nur deklaratorische Bedeutung habe (BFH v. 6.6.2002 – VI R 178/97, BStBl. II 2003, 34, zustimmend SCHMIDT/WACKER XXIX, § 15 Rn. 584; KIRCHHOF/REISS IX, § 15 Rn. 394; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 522; LBP/BITZ, § 15 Rn. 83; aA BOLK, FR 2003, 839; PAUS, DStZ 2006, 336). Dies folgt aus dem Prinzip korrespondierender Bilanzierung, wonach der Passivierungsaufwand der PersGes. durch einen gleich hohen Ansatz im SonderBV des begünstigten Mitunternehmers auszugleichen ist. Die Beiträge zur Sozialversicherung sind aber einschließlich des ArbG-Anteils SA (nicht SonderBA) des begünstigten Unternehmers (§ 10 Abs. 1 Nr. 2).

- ▶ *Entschädigungen* für die Nutzung privater WG des Gesellschafters durch die Gesellschaft (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641) sowie sonstige Kostenerstattungen (zB Reisekosten),

Es handelt sich nicht um streifen Aufwandsersatz nach § 3 Nr. 16. Der Mitunternehmer kann die von ihm getragenen Kosten (zB Reisekosten) aber als SonderBA geltend machen.

- ▶ *Abfindungen* wegen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; OFD Frankfurt v. 6.3.2007, DB 2007, 1612; die Zahlungen waren auch nicht nach § 3 Nr. 9 aF stfrei), zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs (BFH v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850) oder einer betrieblichen Versorgungsrente (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559),

- ▶ *Zahlungen an den Pensionsversicherungsverein auf Gegenseitigkeit* aufgrund von Pensionszusagen an den Gesellschafter sind dem Gewinnanteil der Mitunternehmer hinzuzurechnen, also als SonderBE zu erfassen (FG Ba.-Württ. v. 17.3.2005, EFG 2005, 949, rkr.).

- ▶ *Zuschüsse einer Personengesellschaft zur befreienden Lebensversicherung* eines Gesellschafters (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 522).

Keine Sondervergütungen sind:

- ▶ *Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung*, die der Absicherung der dem Ges.-Gf. einer PersGes. erteilten Pensionszusage dient (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724). Insofern liegen, da es sich bei dem Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung um PV und nicht um BV handelt (s. Anm. 458 und 477), Entnahmen vor, die entsprechend der gesamthänderischen Bindung des Rückdeckungsanspruchs anteilig den Mitunternehmern zuzurechnen sind (BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Tz. 19).

- ▶ *Tätigkeitsvergütungen an Ehegatten von Mitunternehmern*, sofern die Vergütungen auf einem estl. anzuerkennenden Arbeitsverhältnis beruhen (zur Behandlung bei der PersGes. s. Anm. 475).

c) Pensionszusagen

Vergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind nicht nur laufende Pensionszahlungen (BFH v. 9.4.1997 – I R 124/94, BStBl. II 1997, 799), sondern auch schon die entsprechenden Pensionszusagen. Diese sind in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu erfassen.

BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317.

Im Erg. wird dadurch die durch die Bildung einer Pensionsrückstellung in der HBil./StBil. eintretende Gewinnminderung auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe neutralisiert mit dem Effekt einer vorgelagerten Besteuerung der Pensionszusage beim Mitunternehmer.

Bildung einer Pensionsrückstellung in der Handels- und Steuerbilanz: Für die Verpflichtung zur künftigen Zahlung der betrieblichen Versorgungsbezüge hat die Gesellschaft in ihrer HBil. und damit auch in ihrer StBil. eine Rückstellung zu bilden, deren Höhe sich nach § 6a richtet.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 = BFH/NV 1998, 781 unter Aufgabe der bisherigen Rspr., wonach die Pensionszusage stl. lediglich als Gewinnverteilungsabrede anzusehen sein sollte (BFH v. 16.2.1967 – IV R 62/66, BStBl. III 1967, 222; v. 21.12.1972 – IV R 53/72, BStBl. II 1973, 298); s. auch § 6a Anm. 16 mwN.

Für vor dem 1.1.1987 zugesagte sog. Altzusagen bestand keine Verpflichtung nach § 249 Abs. 1 HGB zur Passivierung. Vielmehr galt ein in der HBil. und der StBil. einheitlich auszuübendes Passivierungswahlrecht (Art. 23 Abs. 1 iVm. Art. 28 Abs. 1 EGHGB; vgl. dazu Orr, DStR 2007, 268).

In der Leistungsphase stellen die Pensionsleistungen auf Ebene der PersGes. BA dar. Die Pensionsrückstellung ist ratierlich gewinnerhöhend aufzulösen. Entfällt die Verpflichtung, ist die Rückstellung deshalb in vollem Umfang aufzulösen (zB im Fall des Todes des Gesellschafters ohne Hinterbliebenenversorgung). Auf Gesellschaftsebene entsteht ein allen Gesellschaftern zugute kommender außerordentlicher Ertrag.

Behandlung auf Gesellschafterebene: Nach stRspr. des BFH und der hM wird durch die Bildung einer Pensionsrückstellung auf Ebene der PersGes. gleichwohl der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft nicht gemindert, da unter Beachtung des Grundsatzes korrespondierender Bilanzierung der Passivposten in der StBil. der Gesellschaft durch einen gleich hohen Aktivposten „Pensionsanspruch“ im Sonderbereich auszugleichen ist.

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174 = BFH/NV 1998, 781; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 586; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400; GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; zu Alternativkonzepten vgl. LEMPENAU/SCHILLING, DB 2007, 1045; PAUS, FR 2007, 463; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., 1993, § 11 IV 3; SÖFFING, BB 1999, 96.

► *Nach Auffassung der Rechtsprechung* ist der korrespondierende Aktivposten ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu aktivieren.

BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171; v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182, zustimmend SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 586; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 521; KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 322; HOFFMANN, GmbHR 2006, 719; GROH, DB 2008, 2391; kritisch LBP/Bitz, § 15 Rn. 84b; HÜTTEMANN/KLATT, NWB F. 17, 2089.

Lange Zeit war str., ob der Anspruch des berechtigten Mitunternehmers gegen die PersGes. allein in der Sonderbilanz des Berechtigten (so zB GSCHWENDTNER, DStZ 1998, 777; PATT/RASCHE, DB 1993, 2400) oder nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in den Sonderbilanzen sämtlicher Mitunternehmer (so zB FISCHER, FR 1991, 157; RAUPACH, DStZ 1992, 692) zu erfassen ist. Der BFH hat die Frage mehrfach ausdrücklich offen gelassen (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174; v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792). Die Zuordnung entweder nur zur Sonderbilanz des Begünstigten oder zu den Sonderbilanzen aller Gesellschafter entscheidet darüber, zu welchem Zeitpunkt der begünstigte Mitunternehmer die Pensionszusage (bzw. die aus der Nichtpassivierung in der Gesamtbilanz entstehende Gewinnerhöhung) zu versteuern hat:

- Wird die Pensionsrückstellung durch einen auf alle Mitunternehmer verteilten Aktivposten in den Sonderbilanzen neutralisiert, würde der begünstigte Mitunternehmer die Pensionszusage erst bei tatsächlicher Pensionsleistung versteuern (nachgelagerte Besteuerung). In der Leistungsphase würde der in den Sonderbilanzen aller Mitunternehmer ausgewiesene Pensionsanspruch aufwandswirksam ratierlich aufgelöst, und allein der Begünstigte hätte in Höhe der Pensionszahlungen SonderBE.

- Wird der die Pensionsrückstellung ausgleichende Aktivposten hingegen allein dem von der Pensionszusage begünstigten Gesellschafter zugewiesen, muss er diese faktisch bereits bei der Bildung bzw. Erhöhung der Rückstellung versteuern (vorgelagerte Besteuerung), während es für die übrigen Gesellschafter bei der aufwandswirksamen Pensionsrückstellung in der StBil. der PersGes. bleibt. In der Leistungsphase steht den Pensionszahlungen (SonderBE) dann die Auflösung des Aktivpostens gegenüber, die zu SonderBA führt.

In der Ansparphase hat der begünstigte Mitunternehmer in Höhe der für ihn passivierten Pensionsrückstellung in seiner Sonderbilanz eine Forderung zu aktivieren. Die jährliche Erhöhung der Pensionsrückstellung führt zu SonderBE des Gesellschafters in gleicher Höhe. In der Leistungsphase stellen die laufenden Pensionszahlungen SonderBE dar. Die bestehende Forderung gegen die PersGes. ist entsprechend der gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung in der StBil. der PersGes. gewinnmindernd aufzulösen. Dies gilt auch für ausgeschiedene Gesellschafter.

▷ *Zeitliche Anwendung:* Die Rspr. ist auch auf bereits vorher bestehende Pensionszusagen anzuwenden (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. 2008 II, 171). Dies bedeutet, dass in solchen Fällen im ersten Jahr, dessen Veranlagung verfahrensrechtl. noch geändert werden kann, in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters die bisher nicht aktivierte Zuführung zur Pensionsrückstellung gewinnerhöhend nachzuholen ist (vgl. aber die Übergangsregelungen der FinVerw., dazu unten).

► *Stellungnahme:* Der Rspr. ist darin zuzustimmen, dass die alleinige Zuordnung zum begünstigten Mitunternehmer (und damit die vorgelagerte Besteuerung) im Wesentlichen mit einem Vergleich mit einem Einzelunternehmer zu rechtfertigen ist, der ebenfalls keine Rückstellung für seine Altersabsicherung bilden kann. Daher ist der durch die Pensionszusage begünstigte Mitunternehmer so zu behandeln, als hätte die PersGes. einen entnehmbaren Gewinn in Höhe der Zuführung zur Pensionsrückstellung erzielt und dem Begünstigten entsprechend einer Gewinnverteilungsabrede zur freien Verfügung überlassen, damit er sich selbst um seine Altersvorsorge kümmere. Die Auffassung der Rspr. ist uE sachgerecht, weil anderenfalls die nicht begünstigten Gesellschafter zunächst etwas (nämlich die Pensionszusage) versteuern müssten, von dem abzusehen ist, dass es ihnen nie zugute kommen wird. Da nicht das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1, sondern das Prinzip korrespondierender Bilanzierung gilt, erscheint es konsequent, bereits die Rechte aus Pensionszusagen als bezogene Sondervergütungen zu werten. Kritisch ist allerdings anzumerken, dass die damit bewirkte vorgelagerte Besteuerung den Wertungen des AltEinkG v. 5.7.2004 (BGBl. I 2004, 1427, BStBl. I 2004, 554, vgl. dazu mwN Dok. 1 Anm. 535) widerspricht, das grds. eine nachgelagerte Besteuerung anstrebt. Zu problematischen Ergebnissen kann dies insbes. dann führen, wenn der Gesellschafter vorzeitig verstirbt, ohne bezugsberechtigte Hinterbliebene zu hinterlassen, weil ein etwaiger Verlustvortrag des Mitunternehmers nicht (mehr) vererbbar ist (vgl. dazu BFH v. 17.12.2007 – GrS 2/04, BStBl. II 2008, 608).

► *Verbleibender Gestaltungsspielraum der Gesellschafter:* Nicht anzuerkennen sind uE Steuerklauseln des Inhalts, dass die Pensionsberechtigung im SonderBV aller Mitunternehmer zu aktivieren sein soll (GROH, DB 2008, 2391, aA FUHRMANN/DEMUTH, DStZ 2007, 823; OTTO, DStR 2007, 268 [269]). Möglich ist jedoch eine Gewinnabrede dahingehend, dass der Aufwand der PersGes. durch Bildung der Pensionsrückstellung allein dem berechtigten Mitunternehmer zugewiesen wird (BFH v. 16.10.2008 – IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581; WACKER, FR 2008, 801; IdW-FN 2007, 293 [294]; GROH, DB 2008, 2391).

Allerdings weist GROH (DB 2008, 2391) zu Recht darauf hin, dass eine solche Vereinbarung dazu führt, dass der begünstigte Gesellschafter sein Ruhegehalt selbst finanzierte, während die übrigen Gesellschafter von der Rückstellung wirtschaftlich nicht betroffen sind.

Alternativ kann auch vereinbart werden, dass die PersGes. das Ruhegehalt nur bei hinreichendem Gewinn zahlen soll. Nach § 5 Abs. 2a ist eine solche Verbindlichkeit erst im Gewinn- und Zahlungsjahr zu berücksichtigen. Die PersGes. bildet keine Pensionsrückstellung, der Gesellschafter aktiviert keinen Pensionsanspruch. Erst die tatsächliche Auszahlung führt bei der Gesellschaft zu laufendem Aufwand und beim Gesellschafter zu korrespondierenden SonderBE (GROH, DB 2008, 2391, auch wegen weiterer Alternativgestaltungen).

► *Auffassung der Finanzverwaltung:* Die FinVerw. folgt der Auffassung der Rspr., wonach der die Pensionsrückstellung neutralisierende Aktivposten ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters zu aktivieren ist (BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317).

▷ *Übergangsregelungen:* Da der BFH seine Rspr. auch auf bereits bestehende Pensionszusagen anwendet, hat die FinVerw. eine allgemeine Übergangsregelung und eine Billigkeitsregelung für sog. Altzusagen erlassen, um insbes. in den Fällen, in denen die Pensionszusage bislang als reine Gewinnverteilungsabrede behandelt worden ist, die erheblichen stl. Belastungen abzumildern. Altzusagen liegen vor, wenn die Pensionszusage bereits vor Beginn des Wj. zugesagt worden ist, das nach dem 31.12.2007 endet.

– *Allgemeine Übergangsregelung:* Die PersGes. kann auf Antrag für Altzusagen auch für Wj., die nach dem 31.12.2007 enden, die Pensionszusage als stl. unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede behandeln oder aber bei Passivierung der Pensionsverpflichtung in der Gesamthandsbilanz die anteilige Aktivierung der Ansprüche in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter vornehmen, wenn die Gesellschaft bisher kontinuierlich in dieser Weise verfahren ist und die Gesellschafter dies übereinstimmend gegenüber dem für die Gesellschaft örtlich zuständigen FA schriftlich erklären. In diesem Fall kann für Altzusagen die bisherige Behandlung zeitlich unbeschränkt fortgeführt werden.

– *Billigkeitsregelung:* Macht die PersGes. von der Übergangsregelung keinen Gebrauch, räumt die FinVerw. (BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317) eine Billigkeitsregelung ein:

Ein Verzicht auf die Übergangsregelung wird insbes. deshalb vorkommen, weil das Einvernehmen aller Gesellschafter daran scheitert, dass ein Wechsel der Bilanzierungspraxis entsprechend der neuen Rspr. für die von der Pensionszusage nicht begünstigten Gesellschafter günstiger ist.

Danach kann der begünstigte Gesellschafter in den Fällen, in denen die Pensionszusage bisher entweder als stl. unbeachtliche Gewinnverteilungsabrede behandelt worden ist oder zwar eine Passivierung der Pensionszusage in der Gesellschaftsbilanz erfolgt ist, aber die hierdurch entstehende Gewinnminderung durch eine anteilige Aktivierung in den Sonderbilanzen aller Gesellschafter neutralisiert worden ist, aus Billigkeitsgründen eine Rücklage iHv. $\frac{1}{15}$ des aus der erstmaligen Anwendung dieses Schreibens entstehenden Gewinns bilden, die in den nachfolgenden vierzehn Wj. zu mindestens je $\frac{1}{14}$ gewinnerhöhend aufzulösen ist.

▷ *Stellungnahme:* Die von der FinVerw. vorgesehenen großzügigen Übergangsregelungen erscheinen sachgerecht (vgl. im Einzelnen WACKER, FR 2008, 801 [805]) und sind deshalb grds. auch von Gerichten zu beachten (vgl. zur Bin-

derung der Gerichte: BFH v. 13.1.2005 – V R 35/03, BStBl. II 2005, 460; v. 21.10.1999 – I R 68/98, BFH/NV 2000, 891; HHSp./BIRK, § 5 AO Rn. 183 ff., KRUSE/DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 4 AO Rn. 93 f.; Einf. ESt. Anm. 608 ff.). Kritisch ist anzumerken, dass sich die FinVerw. mit den dargestellten Übergangs- und Billigkeitsregelungen, die angesichts der langen Übergangszeiten auch keinen Beitrag zur Vereinfachung des Steuerrechts leisten, wiederum als Ersatzgesetzgeber geriert. Die Stpfl. sind allerdings nicht gezwungen, sich auf die Übergangsregelung zu berufen.

Pensionszusagen bei GmbH & Co. KGs: Die für Pensionszusagen der PersGes. an ihre Gesellschafter entwickelten Grundsätze sind auch bei der GmbH & Co. KG zu beachten (BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Tz. 13 f.). Allerdings besteht bei einer GmbH & Co. KG der Dienstvertrag regelmäßig zwischen dem tätigen Kommanditisten und der Komplementär-GmbH, und es ist die GmbH (und nicht die KG), die dem Kommanditisten eine Pensionszusage erteilt. Für die bilanziellen Folgen der Pensionszusage ist danach zu unterscheiden, ob die GmbH hinsichtlich ihrer Vergütungsaufwendungen (einschließlich der Pensionszusage) einen Ausgleichsanspruch gegen die KG hat:

IdR wird ein Ausgleichsanspruch der GmbH gegen die KG bestehen. Sollte eine entsprechende Vereinbarung fehlen, resultiert dieser aus §§ 713, 670 BGB. Ist allerdings vereinbart ist, dass die GmbH den Aufwand aus ihrem Gewinnanteil bestreiten soll, ist damit ein Aufwendungsersatzanspruch gegen die KG ausgeschlossen.

► *Es besteht kein Ausgleichsanspruch:* Besteht kein Erstattungsanspruch der Komplementär-GmbH gegen die KG, wird die StBil. der GmbH & Co. KG durch die von der Komplementär-GmbH gewährte Pensionszusage nicht berührt. Die Komplementär-GmbH hat ihrerseits aber für die sich aus der Zusage ergebende Verpflichtung in ihrer Sonderbilanz nach Maßgabe des § 6a eine Pensionsrückstellung zu bilden. Der Rückstellungsaufwand stellt für die Komplementär-GmbH eine SonderBA im Rahmen der Gewinnermittlung für die PersGes. dar.

Vgl. BFH v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BStBl. II 2005, 88; v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Tz. 12 ff.

Die dadurch eintretende Minderung des Gesamtgewinns der KG ist durch einen gleich hohen Ansatz des Anspruchs auf die Sondervergütung in der Sonderbilanz des Kommanditisten-Geschäftsführers auszugleichen.

► *Es besteht ein Ausgleichsanspruch:* Wenn und soweit die GmbH von der PersGes. Ersatz ihrer Aufwendungen beanspruchen kann, entsteht der GmbH per Saldo kein Aufwand, da sie zwingend einen der Rückstellung entsprechenden Anspruch gegen die KG zu aktivieren hat. Zugleich passiviert die PersGes. eine gleich hohe Rückstellung, die wiederum durch eine korrespondierende Aktivierung in der Sonderbilanz des begünstigten Gesellschafters ausgeglichen wird (BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; GROH, DB 2008, 2391 [2395]; LEY, KÖSDI 2008, 16204 [16207]).

► *Billigkeitsregelungen der Finanzverwaltung:* Zu den Einschränkungen der Billigkeitsregelung durch die FinVerw. (BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Tz. 13 f.) vgl. WACKER, FR 2008, 801; GROH, DB 2008, 2391.

Doppelstöckige Personengesellschaften: Da der mittelbar über eine oder mehrere PersGes. beteiligte Gesellschafter nach Nr. 2 Satz 2 dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichsteht, gelten die dargestellten Grundsätze entsprechend für Pensionszusagen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft erhält, an der er mittelbar beteiligt ist (BMF v. 29.1.2008, BStBl. II 2008, 317 Tz. 15).

Dem steht § 52 Abs. 18 Satz 2 idF des StÄndG 1992 v. 25.2.1992 (BGBl. I 1992, 297; BStBl. I 1992, 146) nicht entgegen, denn diese Vorschrift galt nur für das erste Wj., das nach dem 31.12.1991 endete (BMF v. 29.1.2008, BStBl. II 2008, 317 Tz. 15).

539–540 Einstweilen frei.

541 6. Vergütungen für die Hingabe von Darlehen

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst weiter Vergütungen für die Hingabe von Darlehen.

Der Begriff des Darlehens ist weit zu fassen, so dass jede entgeltliche Überlassung von Fremdkapital den Tatbestand erfüllt (KIRCHHOF/REISS IX. § 15 Rn. 398). Darlehen sind nicht nur (klassische) Geld- und Sachdarlehen iSd. §§ 488 ff., 607 ff. BGB, sondern jede Überlassung von Kapital zur Nutzung auf schuldrechtl. oder gesellschaftsrechtl. Basis (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 78/97, BStBl. II 1999, 163). Dies gilt auch für den gewerblichen Kreditverkehr zwischen der PersGes. und einem Mitunternehmer, wenn eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis anzunehmen ist (BFH v. 27.2.1991 – I R 15/89, BStBl. II 1991, 444, vgl. dazu Anm. 526).

Erfasst werden insbes. folgende Sachverhalte:

- die Übernahme von Bürgschaften für Verbindlichkeiten der PersGes. gegen Avalprovision (FG Berlin v. 17.9.1998, EFG 1999, 466, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.11.1995, EFG 1996, 369, rkr.),
- Genussrechte (ANGERER, DStR 1994, 41),
- Gesellschafterkonten mit Forderungscharakter, soweit sie Guthaben ausweisen (FG Berlin v. 17.9.1998, EFG 1999, 466, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 30.11.1995, EFG 1996, 369, rkr.),
 - Hingegen stellt die (Vorab-)Verzinsung des echten Kapitalkontos des Gesellschafters keine Sondervergütung, sondern einen Gewinnvorab dar (zur Abgrenzung von Kapitalkonten und Forderungskonten vgl. BFH v. 27.6.1996 – IV R 80/95, BStBl. II 1997, 36 u. Anm. 453).
- typisch stille Beteiligungen (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Der Begriff der Hingabe umfasst sowohl die „aktive“ Überlassung von Kapital (zB Zuführung von Barmitteln) als auch die „passive“ Stundung von Kaufpreis- und Gehaltsforderungen (bei Stundung der geschuldeten Beträge mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis, so BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673) sowie das Stehenlassen von Gewinnanteilen, soweit diese Forderungscharakter haben.

- ▶ *Zur Umqualifizierung von Gesellschafterforderungen in Eigenkapital* s. Anm. 453.
- ▶ *Darlehen der Personengesellschaft an ihren Gesellschafter*: Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst nur die Darlehensgewährung durch den Gesellschafter an die Gesellschaft, nicht aber den umgekehrten Fall der Darlehensgewährung durch die PersGes. an den Gesellschafter. Hierfür vom Gesellschafter zu leistende Vergütungen sind keine Sondervergütungen, weil das Gesetz keine „negativen Sondervergütungen“ kennt (BFH v. 9.5.1996 – IV R 64/93, BStBl. II 1996, 642; s. Anm. 458).

Vergütungen für die Hingabe von Darlehen iSd. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sind nicht nur Entgelte für Darlehensverhältnisse im zivilrechtl. Sinne, sondern nach dem Zweck dieser Norm alle Gegenleistungen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299). Zu den Vergütungen gehören insbes. die Darlehenszinsen, Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen und typisch stil-

len Gesellschaften (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605; v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299), Avalprovisionen, Stundungszinsen sowie Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG vergütet bekommt, und zwar auch dann, wenn diese Guthaben privat unterhalten werden (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

7. Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern

542

Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst Vergütungen für eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Überlassung von WG.

Gegenstand der Nutzungsüberlassung können materielle und immaterielle WG aller Art sein, zB unbebaute Grundstücke, Produktions-, Büro- oder Wohngebäude, Maschinen, Patente, Erfindungen, Urheberrechte (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 betr. Urheberrechte). Sondervergütungen liegen auch dann vor, wenn nur ein Teil des WG überlassen wird, dessen Wert im Verhältnis zum Wert des gesamten WG von untergeordneter Bedeutung ist, und der deshalb nach R 4.3 Abs. 2 EStR nicht notwendiges SonderBV sein kann (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647).

Überlassung zur Nutzung: Die Überlassung muss zum Zweck der Nutzung erfolgen (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647). Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung können sowohl der Gesellschaftsvertrag als auch ein besonderes Schuldverhältnis (zB Miete, Pacht) oder ein dingliches Recht (zB Nießbrauch, Erbbaurecht, Lizenz) sein. Wesentlich ist, dass weder wirtschaftliches noch rechtl. Eigentum übertragen wird, weil ansonsten eine entgeltliche Veräußerung oder eine Einlage und keine Nutzungsüberlassung vorliegt und die Gesellschaft das WG kraft eigenen Rechts nutzt (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647). Die Dauer der Nutzungsüberlassung ist nach Sinn und Zweck der Vorschrift grds. ohne Bedeutung, sofern die Nutzungsüberlassung gesellschaftlich veranlasst ist (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

Überlassung von selbst angemieteten Wirtschaftsgütern: Die vom Mitunternehmer an die PersGes. überlassenen WG müssen nicht im rechtl. oder wirtschaftlichen Eigentum des Mitunternehmers stehen. Sondervergütungen liegen daher vor, wenn der Gesellschafter der Gesellschaft ein WG zur Nutzung überlässt, das er selbst von einem Dritten (Vermieter) gemietet hat, und zwar auch dann, wenn sich die PersGes. gegenüber ihrem Gesellschafter verpflichtet, das zwischen diesem und dem Vermieter vereinbarte Nutzungsentgelt unmittelbar an den Vermieter zu zahlen (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Vergütungen: Vergütungen für die Überlassung von WG sind alle Gegenleistungen für die Nutzungsüberlassung, so zB Miet- und Pachtzinsen, Erbbauzinsen (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353) und Lizenzentgelte. Nicht dazu zählen allerdings die von der pachtenden Gesellschaft getragenen Aufwendungen für die im Pachtvertrag übernommene Verpflichtung, ein von ihr errichtetes Gebäude später wieder zu entfernen. Es handelt sich insoweit nicht um eine Gegenleistung der Pächterin für eine Nutzungsüberlassung durch den Gesellschafter (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; krit. dazu Gosch, StBp. 2000, 282). Etwas anderes gilt aber hinsichtlich des sog. Pächterneuerungsanspruchs (§ 582a Abs. 2 BGB) des Verpächters, der Teil des Entgelts ist, das der Pächter dafür schuldet, dass ihm das Inventar vom Ver-

pächter zur Nutzung überlassen worden ist (BFH v. 17.2.1998 – VIII R 28/95, BFH/NV 1998, 1407). Zu einer (zusätzlichen) Vergütung führt auch der entschädigungslose Übergang eines in Ausübung eines Erbbaurechts errichteten Gebäudes nach Beendigung des Erbbaurechts auf den Erbbauverpflichteten (BFH v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353).

Aufwendungen des Mitunternehmers: Die mit der Nutzungsüberlassung zusammenhängenden Aufwendungen des Gesellschafters sind SonderBA (dazu Anm. 545).

8. Sonstige Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

543 a) Überblick

Der Umfang der gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer ist in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 mit den genannten Gewinnanteilen und den Sondervergütungen nicht abschließend umschrieben. In den Gewinn, den ein Mitunternehmer aus seiner Beteiligung an der PersGes. bezieht, gehen neben dem Anteil am Gewinn und den Sondervergütung iSv Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 auch solche BE und BA ein, die im Zusammenhang mit der Beteiligung entstehen.

BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314; v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188; zur Abgrenzung zwischen Sondervergütungen und SonderBE s. Gschwendtner, DStR 2005, 771.

Begrifflich wird dann zur Unterscheidung von den auf Ebene der PersGes. anfallenden BE und BA von SonderBE bzw. SonderBA gesprochen.

Nicht eindeutig ist der Sprachgebrauch hinsichtlich der Frage, ob auch die in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Sondervergütungen als SonderBE anzusehen sind. UE ist diese Frage zu bejahen, ohne dass daran allerdings materielle Rechtsfolgen zu knüpfen wären.

Nicht zu den SonderBE und SonderBA gehören Aufwand und Ertrag aus der Fortführung von Ergänzungsbilanzen (dazu Anm. 500 ff.). Diese modifizieren auf der ersten Gewinnermittlungsstufe den Anteil des Gesellschafters am StBil.-Gewinn der Gesellschaft (BFH v. 28.9.1995 – IV R 57/94, BStBl. II 1996, 68; v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

Gewinnermittlung: Die SonderBE und die SonderBA werden neben den Sondervergütungen und den Wertänderungen des SonderBV in der Sonderbilanz (einschließlich Sonder-GuV) des Mitunternehmers erfasst (also auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe) und gehen in die (fiktive, dazu Anm. 452) Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ein. Dies gilt auch dann, wenn die SonderBE und SonderBA in einem eigenen Betrieb des Mitunternehmers anfallen, und zwar unabhängig davon, ob es sich dabei um einen freiberuflichen, luf. oder gewerblichen Betrieb handelt (anders aber, wenn die SonderBE und SonderBA im Betrieb einer gewerblichen, luf. oder freiberuflichen Schwester-PersGes. anfallen, zu den Konkurrenzfragen s. Anm. 533 ff.). Für die Gewinnermittlung gelten die auch für die Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 anzuwendenden allg. Grundsätze (s. Anm. 523 ff.). Die Erfassung von SonderBA richtet sich nach der Gewinnermittlungsart, der auch die PersGes. unterliegt. UE sind die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung zu beachten (str., s. dazu Anm. 452).

Verfahrensrechtlich dürfen SonderBA und SonderBE bei der EStVeranlagung des Mitunternehmers nur berücksichtigt werden, wenn sie im Feststellungsverfahren für die PersGes. erfasst sind (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II

2002, 532; v. 9.11.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343) Dies gilt auch für Unterbeteiligungen und unabhängig von einem etwaigen Geheimhaltungsinteresse (BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4; v. 3.12.1991 – VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 515 betr. SonderBA des Hauptbeteiligten bei atypischer Unterbeteiligung). Lediglich nachträgliche SonderBA dürfen nach Vollbeendigung der Gesellschaft unmittelbar berücksichtigt werden, weil in diesem Fall kein Feststellungsverfahren mehr durchgeführt werden kann (vgl. BFH v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 90). Werden SonderBA bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung und zusätzlich bei der Einkünfteermittlung eines Gesellschafters doppelt erfasst, liegt ein Fall der widerstreitenden StFestsetzung iSd. § 174 Abs. 2 AO vor (BFH v. 13.11.1996 – XI R 61/96, BStBl. II 1997, 170).

b) Sonderbetriebseinnahmen

544

SonderBE sind alle Erträge des Mitunternehmers, die durch seine Beteiligung an der PersGes. veranlasst sind. Zu berücksichtigen sind insbes. die Erträge der WG des SonderBV I, soweit sie nicht bereits als Vergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers zuzurechnen sind, die Erträge der WG des SonderBV II (insbes. Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH, wenn deren Gesellschafter zugleich Mitunternehmer der KG ist) und andere Leistungen, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft von Dritten erhält. In der Hauptsache wird es sich neben den in Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 genannten Sondervergütungen um Erlöse aus der Veräußerung von WG des SonderBV handeln.

Sonderbetriebseinnahmen liegen in folgenden Konstellationen vor:

- ▶ *Entschädigungen* für Tätigkeit in Standesorganisation (zB Präsident der Handwerkskammer, BFH v. 15.6.2004 – VIII R 72/03, BFH/NV 2005, 529),
- ▶ *Erbbauzinsen*, die ein Gesellschafter von einem Dritten erhält, der aufgrund des Erbbaurechts vereinbarungsgemäß ein Gebäude errichtet und dieses an die PersGes. vermietet hat (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796),
- ▶ *Geschäftsführungstätigkeit* des Kommanditisten bei der Komplementär-GmbH: Entgelte des Kommanditisten für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der Komplementär-GmbH sind SonderBE, da die Zahlung von Tätigkeitsvergütungen – auch soweit diese nicht unmittelbar durch die KG erfolgt – wirtschaftlich einer Gewinnverteilung vergleichbar ist (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504),
- ▶ *Gewinnausschüttungen einer Komplementär-GmbH* an den Gesellschafter, der zugleich Mitunternehmer (idR Kommanditist) der KG ist (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1999, 714),
- ▶ *Mieteinnahmen aus fremdvermietetem SonderBV*, wenn ein ursächlicher Zusammenhang zwischen der Beteiligung und dem Abschluss des Mietverhältnisses mit einem Dritten besteht (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 betr. ein Grundstück, das ein Gesellschafter an einen Dritten vermietet, der es seinerseits an die PersGes. weitervermietet),
- ▶ *Provisionen*, die eine KG an einen ihrer Gesellschafter für die Vermittlung neuer Kommanditisten zahlt (BFH v. 13.3.1980 – IV B 58/78, BStBl. II 1980, 499). Gleiches gilt für Provisionen, die ein Kommanditist von einem Dritten erhält, um zB in der Gesellschafterversammlung in bestimmter Weise abzustimmen (BFH v. 9.2.1978 – IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111). Zur Rückzahlung von Eigenkapitalvermittlungsprovisionen vgl. BFH v. 15.12.2005 – IV R 23/05, BFH/

NV 2006, 941; v. 26.2.2002 – IX R 20/98, BStBl. II 2002, 796; zur Eigenprovision vgl. FG Berlin-Brandenb. v. 20.11.2007, EFG 2008, 534, rkr.),

► *Schmiergelder*, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft erhält (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 9.2.1978 IV R 85/77, BStBl. II 1979, 111),

► *Zinsen*, die ein Gesellschafter auf ein im Interesse der PersGes. an einen Dritten gewährtes Darlehen erhält.

Bei der Veruntreuung von Einnahmen ist zu unterscheiden (s. auch Anm. 488).

► *Veruntreuung von bei der Gesellschaft nicht gebuchten Einnahmen*: Veruntreut ein Gesellschafter Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen und die das Gesellschaftsvermögen vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, liegen SonderBE vor, wenn der Gesellschafter die Einnahmen seinem eigenem Vermögen zuführt (zB „Abkassieren“ ohne Buchung bei der Gesellschaft).

BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; v. 1.8.1968 – IV R 177/66, BStBl. II 1968, 740; v. 2.8.1968 – VI R 219/67, BStBl. II 1968, 746; GROH, DB 1995, 844; KEMPERMANN, FR 2001, 408; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 648; aA KSM/REISS, § 15 Rn. E 164.

Ist ein Ersatzanspruch der Gesellschaft nicht zu aktivieren, darf nach dem Prinzip korrespondierender Bilanzierung auch der ungetreue Gesellschafter keine Ausgleichsverpflichtung passivieren (KEMPERMANN, FR 2001, 408).

► *Unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen* („Griff in die Kasse“): Keine SonderBE liegen demgegenüber vor, wenn der Gesellschafter unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen tätigt (BFH v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670). Eine solche Veruntreuung oder Unterschlagung ist nicht durch die Beteiligung des Gesellschafters an der unternehmerisch tätigen PersGes. veranlasst. Die Beteiligung verschafft dem Gesellschafter lediglich die Gelegenheit für sein ungetreues Verhalten, sodass er im Erg. nicht anders zu behandeln ist als ein Nichtgesellschafter, der Gesellschaftsvermögen entwendet. Ein Schadensersatzanspruch ist in der StBil. der PersGes. nur dann zu aktivieren, wenn er unbestritten und werthaltig ist. Erlangt die Gesellschaft keinen werthaltigen Schadensersatzanspruch, entsteht ihr ein betrieblicher Verlust, der den geschädigten Gesellschaftern zuzurechnen ist (BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/94, FR 1995, 372).

Zur Veruntreuung von WG mit stillen Reserven s. KEMPERMANN, FR 2001, 408.

545 c) Sonderbetriebsausgaben

SonderBA sind alle Aufwendungen, die allein dem Mitunternehmer entstehen und durch den Betrieb veranlasst sind (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295). Hinsichtlich der SonderBA gelten die allg. Regeln zu BA (zum Veranlassungszusammenhang vgl. BFH v. 29.5.1996 – I R 167/94, BStBl. II 1997, 60 [62] und § 4 Anm. 805 ff.) einschließlich der Regelungen über nicht abzichbare BA. Die betriebliche Veranlassung der Aufwendungen kann sich beziehen auf die Beteiligung an der PersGes., das SonderBV, vom Gesellschafter erzielte Sondervergütungen oder sonstige SonderBE. Nach der Veranlassung der Aufwendungen richtet sich auch deren Zuordnung bei der Beteiligung eines Gesellschafters an mehreren Gesellschaften (BFH v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679).

Durch Leistungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 veranlasste Aufwendungen: SonderBA sind zunächst alle Aufwendungen, die durch die Leistungen des Mitunternehmers iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 veranlasst sind.

Vgl. KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 11 II 7; BFH v. 9.9.1988 – I R 191/84, BStBl. II 1989, 343 (344); v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (708).

Das liegt in folgenden Fällen vor:

- ▶ *Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft:*
 - ▷ *Beratungshonorare an Rechtsanwälte*, die ein Ges.-Gf. für die Erteilung von Auskünften über seine Rechte als Ges.-Gf. der OHG aufwendet (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139),
 - ▷ *Dienstleistungen eines freiberuflich, land- und forstwirtschaftlich oder gewerblich tätigen Mitunternehmers für die Personengesellschaft:* Die in der freiberuflichen Praxis oder im Gewerbebetrieb entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, sofern die erbrachten Leistungen von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden (zum Konkurrenzverhältnis s. Anm. 533) und soweit die Aufwendungen durch die Leistungen für die PersGes. veranlasst sind. Sie sind uU im Schätzungswege zu ermitteln (FG Hamb. v. 13.9.2002, EFG 2003, 975, rkr.; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 646),
 - ▷ *Umzugskosten eines Mitunternehmers* im Hinblick auf seine Tätigkeit und seine betriebliche Beteiligung (BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777),
 - ▷ *Vergebliche Mietaufwendungen eines Mitunternehmers* für eine nicht genutzte private Wohnung, wenn die Nichtnutzung der Wohnung betrieblich veranlasst ist (FG Rhld.-Pf. v. 30.7.2002, DStRE 2003, 386, rkr).
- ▶ *Hingabe von Darlehen:*
 - ▷ *Refinanzierungszinsen*, die für ein Darlehen anfallen, das ein an einer PersGes. beteiligter Mitunternehmer dieser Gesellschaft überlässt. Dabei ist nicht erforderlich, dass die Refinanzierungszinsen unmittelbar und ausschließlich dem an die Gesellschaft ausgereichten Darlehen zuzuordnen sind. Ausreichend ist, wenn sie diesem im Schätzungswege zugeordnet werden können (BMF v. 10.2.1998, FR 1998, 391).
- ▶ *Überlassung von Wirtschaftsgütern:*
 - ▷ *AfA, Reparaturen, Grundsteuer etc.* für ein von dem Gesellschafter seiner Gesellschaft überlassenes WG (zB ein Gebäude; BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304),
 - ▷ *Darlehenszinsen*, wenn die aus einem von dem Gesellschafter aufgenommenen Darlehen stammenden Mittel für betriebliche Zwecke der PersGes. oder für betriebliche Aufwendungen im Sonderbetriebsbereich (zB für die Anschaffung von WG des SonderBV) verwendet werden (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511; v. 16.12.1998 – IV B 94/98, BFH/NV 1999, 774),
 - ▷ *Miet- oder Pachtzahlungen* für ein von einem Gesellschafter seiner Gesellschaft überlassenes WG, das er selbst von Dritten gemietet oder gepachtet hat (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Durch sonstige Sonderbetriebseinnahmen veranlasste Aufwendungen gehören ebenfalls zu den SonderBA. Erfasst werden alle Aufwendungen des Mitunternehmers, die wirtschaftlich durch seinen Mitunternehmeranteil – also

durch seine Beteiligung an der PersGes. oder sein SonderBV – veranlasst sind oder die durch die Wahrnehmung von Rechten eines Gesellschafters gegenüber den Mitgesellschaftern entstehen (zB Reisekosten im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Gesellschaft; Kosten für eine Buchprüfung, die ein Gesellschafter in seinem Interesse bei der Gesellschaft durchführen lässt). Das ist in folgenden Fällen erfüllt:

- ▶ *Aufwendungen, die im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens I oder II stehen*, führen grds. zu SonderBA (vgl. grundlegend BFH v. 29.9.1966 – IV 308/64, BStBl. III 1967, 180, sowie BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511).
- ▶ *Ausgefallene Ansprüche gegen Mitgesellschafter*: BFH v. 22.9.1994 – IV R 41/93, FR 1995, 372.
- ▶ *Bürgschaftsverluste*, sofern die Bürgschaftsgewährung durch die Gesellschafterstellung veranlasst ist (vgl. dazu BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733; zur Pflicht eines Kommanditisten, in seiner Sonderbilanz eine Rückstellung zu bilden s. auch BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).
Etwas anderes gilt, wenn der Gesellschafter sich für Verbindlichkeiten der PersGes. verbürgt hat; Zahlungen aus solchen Verpflichtungen stellen keine SonderBA dar, sondern sind Einlagen (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747; v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679; v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677; vgl. dazu auch Anm. 453).
- ▶ *Ersatzleistungen des Mitunternehmers für von ihm veruntreute Betriebseinnahmen*, sofern ihm die veruntreuten Honorare allein zugerechnet worden sind (BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 14.12.2000 – IV R 16/00, BStBl. II 2001, 238; v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670; vgl. aber KEMPERMANN, FR 2001, 32). Eine Rückstellung darf der Mitunternehmer nur bilden, wenn die anderen Gesellschafter Kenntnis von dem Ersatzanspruch haben.
- ▶ *Gebalts- und Tantiemезahlungen einer Komplementär-GmbH* an ihren Geschäftsführer, der als Organ der Komplementär-GmbH die Geschäfte der KG führt, stellen bei der GmbH SonderBA dar (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 [286]; v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792). Dies gilt auch dann, wenn der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH seinerseits Mitunternehmer der KG ist und deshalb in gleicher Höhe SonderBE erzielt (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792).
- ▶ *Gewinnanteile eines typisch still Unterbeteiligten*, sofern dieser Gewinnanteil angemessen und die typisch stille Unterbeteiligung auch stl. anzuerkennen ist (BFH v. 5.11.1973 – GrS 3/72, BStBl. II 1974, 414).
- ▶ *Gründungskosten der Personengesellschaft*, auch wenn diese nicht zustande gekommen ist (BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461), nicht aber Gründungskosten der Komplementär-GmbH, s.u.
- ▶ *Prozesskosten aufgrund eines Verfahrens gegen andere Gesellschafter* (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139; v. 7.2.1973 – I R 215/72, BStBl. II 1973, 493 betr. Streitigkeiten über Gewinnbezugsrechte).
- ▶ *Verbindlichkeiten*, die nach Betriebsaufgabe fortbestehen (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).
- ▶ *Zahlungen an lästigen Gesellschafter*, sofern sie für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils getätigt werden und soweit diese Aufwendungen nicht in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 645),

► *Zinsen für kreditfinanzierten Beteiligungserwerb* (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 [708]; v. 3.12.1991 – VIII R 64/87, BFH/NV 1992, 512 betr. KG-Anteil; v. 9.4.1981 – IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621; v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188), auch hinsichtlich der Anteile an der Komplementär-GmbH (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

► *Zinsen für passives Sonderbetriebsvermögen* (BFH v. 4.3.1998 – XI R 64/95, BStBl. II 1998, 511).

Einzelfälle fehlender Sonderbetriebsausgabeneigenschaft: Keine Sonder-BA sind diejenigen Aufwendungen, die nicht durch die Beteiligung, das Sonder-BV oder die Sondervergütungen, sondern privat oder durch ein vom Mitunternehmer betriebenes Einzelunternehmen veranlasst sind. In den folgenden Fällen wurden SonderBA verneint:

► *Aufwendungen der Komplementär-GmbH* führen nur dann zu SonderBA, wenn diese unmittelbar durch die Beteiligung an der KG veranlasst sind (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

▷ *Gehaltszahlungen der GmbH an ihren Geschäftsführer* sind nur teilweise SonderBA, wenn die GmbH einen eigenen Gewerbebetrieb betreibt (vgl. BFH v. 6.5.1965 – IV 135/64 U, BStBl. III 1965, 502, der uE zu Unrecht einschränkend verlangt, dass der Geschäftsführer der Komplementär-GmbH nicht Mitunternehmer der KG ist).

▷ *Gründungskosten der GmbH* stellen grds. keine SonderBA dar, auch wenn der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH auf das Halten dieser Beteiligung beschränkt ist (vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295 mwN).

▷ *Laufender Aufwand*, der nicht unmittelbar durch die Beteiligung an der GmbH & Co. KG veranlasst ist, führt nicht zu SonderBA, auch wenn der eigene Geschäftsbetrieb der GmbH auf das Halten dieser Beteiligung beschränkt ist. Dies gilt hinsichtlich der Aufwendungen der GmbH für die Erstellung ihrer Jahresabschlüsse, ihre Steuerberatung und hinsichtlich ihrer Beiträge an die IHK (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

► *Einladungen von Geschäftsfreunden zu einer Karnevalsitzung* eines Vereins, dem der Ges.-Gf. und Kommanditist als Mitglied angehört (BFH v. 29.3.1994 – VIII R 7/92, BStBl. II 1994, 843).

► *Erbrechtstreitigkeiten:* Prozesskosten, die durch erbrechtl. Streitigkeiten entstanden sind, sind auch dann keine SonderBA, wenn Gegenstand der Erbschaft ein Mitunternehmeranteil ist. Dies gilt auch für Kosten der Erbaueinandersetzung (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

► *Erfüllung betrieblicher Schulden der Personengesellschaft mit privaten Mitteln:* Es handelt sich um eine Einlage in die PersGes. (BFH v. 30.11.1977 – I R 27/75, BStBl. II 1978, 149, 150; SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 647),

► *Geburtsstagsfeier mit Geschäftsfreunden* (BFH v. 12.12.1991 – IV R 58/88, BStBl. II 1992, 524).

► *Prämien für Lebens-, Kranken- oder Krankentagegeldversicherungen eines Gesellschafters:* Weder sind die Versicherungsprämien BA noch führen die Versicherungsleistungen zu BE, und zwar selbst dann nicht, wenn die Versicherung zur Absicherung betrieblicher Schulden der KG dient und die KG bezugsberechtigt ist (BFH v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017; v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306). Dies gilt auch für die Kosten einer ärztlichen Untersuchung des Mitunternehmers zum Abschluss einer solchen Versicherung.

- ▶ *Remngestüt eines Gesellschafters*, selbst bei Einsatz zu Werbezwecken (FG Hamb. v. 13.12.1991, EFG 1992, 657, rkr.).
- ▶ *Testamentserrichtung*, da der Erbfall selbst dann dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, wenn der Nachlass im Wesentlichen aus einem Mitunternehmeranteil besteht (Nds. FG v. 19.7.2000, EFG 2000, 1372, rkr.).
- ▶ *Verluste aus Warenermingeschäften* stellen spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt werden. Sie können nur in Ausnahmefällen (wenn branchentypisch) SonderBA sein (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15). Die Kosten eines über diese Frage geführten Finanzrechtsstreits sind ebenfalls keine SonderBA, wenn derartige Geschäfte nicht den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).
- ▶ *Vermächtnisleistungen*: Zahlungen, die Erben eines Gesellschafters aufgrund eines Vermächtnisses an frühere Angestellte der Gesellschaft leisten, stehen nicht in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und stellen keine SonderBA dar (BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609).

546–549 Einstweilen frei.

550 9. ABC der Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben

Abbruch- und Entfernungsverpflichtung einer Personengesellschaft als Pächterin gegenüber einer Gesellschafterin als Verpächterin: Aufwendungen hieraus sind keine Sondervergütungen (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612).

Abfindungen aus Anlass der Auflösung eines Dienstverhältnisses: Sondervergütungen, die nicht nach § 3 Nr. 9 aF stbefreit sind (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515 betr. einen bei einer KG angestellten Kommanditisten).

Abfindungen zur Abgeltung eines Pensionsanspruchs zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 20.1.2005 – IV R 22/03, BStBl. II 2005, 559; v. 4.5.2000 – IV R 10/99, BStBl. II 2002, 850).

AfA für von einem Gesellschafter an die PersGes. überlassenes WG zählt zu den SonderBA.

Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BFH v. 30.8.2007 – IV R 14/06, BStBl. II 2007, 942; v. 8.4.1992 – XI R 37/88, BStBl. II 1992, 812; v. 19.10.1970 – GrS 1/70, BStBl. II 1971, 177).

Arbeitslohn: Sondervergütung im Rahmen der Tätigkeitsvergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 12.2.1992 – XI R 49/89, BFH/NV 1993, 156).

Architektenhonorar ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und somit Sondervergütung, wenn der Gesellschaftsvertrag die Pflicht zu dieser Tätigkeit begründet (BFH v. 23.5.1979 – I R 56/77, BStBl. II 1979, 763). Str., wenn die Leistung durch eine freiberufliche Schwester-PersGes. erbracht wird, der der Mitunternehmer angehört (s. Anm. 533 ff.).

Architektenhonorar bei schlüsselfertiger Gebäudeerrichtung: keine Sondervergütung, weil Gesamtleistung, bei der das Tätigwerden und die Lieferung von Waren im Rahmen eines Kaufvertrags zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft zusammentreffen (BFH v. 18.9.1969 – IV 338/64, BStBl. II 1970, 43).

Aufsichtsrats- und Beiratsvergütungen an einen Gesellschafter für die Überwachung oder Beratung der Geschäftsführung der Gesellschaft sind Tätigkeitsvergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 26.1.1968 – VI R 129/66, BStBl. II 1968, 369).

Ausländische Personengesellschaften: Zinsen und andere Sondervergütungen, die ein Steuerinländer, der sich an einer ausl. PersGes. beteiligt, aus dieser Beteiligung erzielt, sind Teil der gewerblichen Einkünfte des inländ. Gesellschafters (Abs. 1 Satz 1 Nr. 2), ggf. Teil des ausl. Betriebsstättengewinns (ausführlich dazu GÜNKEL/LIEBER, FR 2000, 853).

Ausländische Steuerpflichtige/Investoren: SonderBE, die Steuerausländer im Inland erzielen, gehören zu den beschränkt stpfl. Einkünften (ausführlich dazu GÜNKEL/LIEBER, FR 2000, 853; vgl. auch BFH v. 16.10.2002 – I R 17/01, BStBl. II 2003, 631; v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191).

Avalprovisionen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital (wozu auch die Übernahme einer Bürgschaft für Verbindlichkeiten der PersGes. gehört), zählen zu den Sondervergütungen (SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 594).

Beiratsvergütungen: vgl. „Aufsichtsratsvergütungen“.

Beratungshonorare an Rechtsanwälte, die ein Ges.-Gf. für die Erteilung von Auskünften über seine Rechte als Ges.-Gf. der OHG aufwendet, sind SonderBA (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

Betriebsmittelkredit: s. „Zinsen für einen Betriebsmittelkredit“.

Bürgschaftszahlungen eines Kommanditisten zugunsten einer KG – dh. bei Bürgschaften für Verbindlichkeiten der KG – werden nach stRspr. als Einlagen behandelt und mindern den StBil.-Gewinn nicht (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226; v. 12.7.1990 – IV R 37/89, BStBl. II 1991, 64; v. 4.7.1974 – IV R 166/70, BStBl. II 1974, 677). Etwas anderes gilt dann, wenn dem Kommanditisten im Zusammenhang mit seiner Beteiligung eine Haftungsanspruchnahme – insbes. aus einer durch die Gesellschafterstellung veranlassten Bürgschaft zugunsten eines Dritten – droht; derartiger Aufwand ist als SonderBA zu berücksichtigen (BFH v. 9.2.1993 – VIII R 29/91, BStBl. II 1993, 747).

Darlehenszinsen: Neben den eigentlichen Darlehenszinsen gehören zu den Sondervergütungen betr. die Hingabe von Darlehen auch Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen, Gewinnanteile bei typisch stillen Gesellschaften, Avalprovisionen, Stundungszinsen und Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG von dieser vergütet bekommt.

Entschädigungen für die Nutzung privater WG des Gesellschafters durch die Gesellschaft sind Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641).

Erbauseinandersetzung: vgl. „Erbrechtsstreitigkeiten“.

Erbbauzinsen der Gesellschaft an einen Gesellschafter zählen als Vergütungen für die Überlassung von WG zu den Sondervergütungen (SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 593). Erbbauzinsen, die ein Gesellschafter von einem Dritten erhält, der aufgrund des Erbbaurechts vereinbarungsgemäß ein Gebäude errichtet und dieses an die PersGes. vermietet hat, sind sonstige SonderBE (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796).

Erbrechtsstreitigkeiten: Prozesskosten, die durch erbrechtl. Streitigkeiten entstanden sind, können weder als (Sonder)BA noch als WK abgezogen werden,

auch wenn Gegenstand der Erbschaft ein Gewerbebetrieb oder ein Mitunternehmeranteil ist; dies gilt auch für Kosten der Erbauseinandersetzung (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 345/82, BStBl. II 1986, 139).

Ergänzungsbilanz: Aufwand aus der Fortschreibung einer Ergänzungsbilanz gehört nicht zu den SonderBA, sondern ist Teil des Ergebnisses aus der Ergänzungsbilanz, das zusammen mit dem Anteil des Gesellschafters am StBil.-Gewinn der Gesellschaft den Gewinnanteil iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 ausmacht (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

Finanzrechtsstreit: Kosten eines Finanzrechtsstreits betr. Verluste aus Wertpapier- und Warentermingeschäften sind dann keine SonderBA, wenn derartige Geschäfte nicht den gewerblichen Einkünften zuzurechnen sind (BFH v. 22.5.1987 – III R 220/83, BStBl. II 1987, 711).

Freiberufliche Dienstleistungen, die ein Mitunternehmer für die PersGes. im Rahmen seiner freiberuflichen Praxis erbringt, die aber gleichwohl von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden: die in der freiberuflichen Praxis entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, soweit sie durch die Leistungen für die PersGes. bedingt sind.

Gerichtsverfahren: Kosten, die in einem Zivilverfahren gegen andere Gesellschafter entstehen, können sonstige SonderBA sein.

Geschäftsführungsvergütung bei der Komplementär-GmbH: Entgelte des Kommanditisten für eine Geschäftsführungstätigkeit bei der Komplementär-GmbH gehören nach hM bei dem die Vergütung empfangenden Mitunternehmer einer GmbH & Co. KG zu den SonderBE, da die Zahlung einer Tätigkeitsvergütung – auch soweit diese nicht unmittelbar durch die KG erfolgt – wirtschaftlich einer Gewinnverteilung vergleichbar ist und deshalb stl. nicht anders als jene behandelt werden darf (BFH v. 10.7.2002 – I R 71/01, BStBl. II 2003, 191; v. 3.2.1977 – IV R 153/74, BStBl. II 1977, 504). Gehaltszahlungen der Komplementär-GmbH an ihren Geschäftsführer sind nur in dem Umfang SonderBA der GmbH, als der Gesellschafter die Geschäfte der KG führt; demnach können nicht sämtliche Aufwendungen der GmbH als SonderBA behandelt werden (BFH v. 6.5.1965 – IV 135/64 U, BStBl. III 1965, 502).

Gewerbliche Dienstleistungen, die ein Mitunternehmer für die PersGes. im Rahmen seines eigenen Gewerbebetriebs erbringt, die aber gleichwohl von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst werden: die im Gewerbebetrieb entstehenden Aufwendungen sind SonderBA, soweit sie durch die Leistungen für die PersGes. veranlasst sind.

Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH gehören bei dem diese Ausschüttungen empfangenden Mitunternehmer einer typischen GmbH & Co. KG zu den sonstigen SonderBE (BFH v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714).

Gründungskosten der Komplementär-GmbH entstehen im Bereich der GmbH und können nicht als SonderBA berücksichtigt werden (BFH v. 1.8.1968 – IV 324/65, BStBl. II 1968, 678).

Gründungskosten einer Mitunternehmerschaft können sonstige SonderBA sein, auch wenn die Mitunternehmerschaft nicht zustande gekommen ist (vergebliche SonderBA; BFH v. 21.9.1995 – IV R 117/94, BFH/NV 1996, 461).

Grundsteuer für ein von einem Mitunternehmer der Gesellschaft überlassenes Gebäude zählt zu den SonderBA.

Habenzinsen auf Giro-, Festgeld- und Sparguthaben, die der Kommanditist einer Bank-KG von dieser vergütet bekommt, zählen zu den Sondervergütun-

gen, und zwar auch dann, wenn diese Guthaben privat unterhalten werden (BFH v. 25.1.1980 – IV R 159/78, BStBl. II 1980, 275).

Komplementär-GmbH: Aufwendungen der Komplementär-GmbH für die Erstellung ihrer Jahresabschlüsse und ihre Steuerberatung sowie ihre Beiträge zur IHK sind keine SonderBA, sondern gehören zum laufenden Aufwand der GmbH, der nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Beteiligung an der KG steht (BFH v. 18.5.1995 – IV R 46/94, BStBl. II 1996, 295).

Lästige Gesellschafter: Aufwendungen, die der Stpfl. für den Erwerb eines Mitunternehmeranteils tätigt, können als SonderBA abgezogen werden, soweit sie nicht in einer Ergänzungsbilanz zu aktivieren sind. Dies gilt insbes. für Zahlungen an einen lästigen Gesellschafter (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706).

Lebensversicherung: Zuschüsse einer PersGes. zur befreienden Lebensversicherung eines Gesellschafters zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 522).

Lizenzentgelte an einen Gesellschafter für eine entsprechende Nutzungsüberlassung zählen im Rahmen der Vergütungen für die Überlassung von WG zu den Sondervergütungen (SCHMIDT/WACKER XXIX, § 15 Rn. 593).

Löhne und Gehälter zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 518).

Mieteinnahmen: s. „Vermietung/Verpachtung von SonderBV“.

Miet- oder Pachtzahlungen: Überlässt ein Gesellschafter seiner Gesellschaft ein WG, das er von Dritten gemietet oder gepachtet hat, so ist die von ihm an den Dritten gezahlte Miete oder Pacht SonderBA (BFH v. 31.7.1985 – VIII R 261/81, BStBl. II 1986, 304).

Nachzahlungszinsen nach § 233a AO können nicht als SonderBA berücksichtigt werden (FG Münster v. 9.1.2008, EFG 2008, 789, nrkr., Rev. Az. BFH IV R 6/08).

Partiarische Darlehen: Gewinnanteile bei partiarischen Darlehen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605; v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299).

Pensionszahlungen und -zusagen an einen Gesellschafter für die Geschäftsführung der Gesellschaft zählen im Rahmen der Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft zu den Sondervergütungen (BFH v. 16.12.1992 – I R 105/91, BStBl. II 1993, 792; v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455 betr. entstandene Pensionsansprüche).

Provisionen, die ein Kommanditist von einem Dritten erhält, um zB in der Gesellschafterversammlung in bestimmter Weise abzustimmen, sind sonstige SonderBE (BFH v. 9.2.1978 – IV 85/77, BStBl. II 1979, 111).

Provisionen für die Vermittlung neuer Kommanditisten sind sonstige SonderBE (BFH v. 13.3.1980 – IV B 58/78, BStBl. II 1980, 499).

Rechtsanwalt: Erhält ein Rechtsanwalt von einer Publikums-PersGes., an der er beteiligt ist, gelegentlich einen Auftrag, so liegen dann keine Sondervergütungen vor, wenn er nur geringfügig beteiligt ist (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154–155/77, BStBl. II 1980, 269).

Rechtsstreitigkeiten: s. „Erbrechtsstreitigkeiten“, „Finanzrechtsstreit“, „Gerichtsverfahren“.

Refinanzierungszinsen: Überlässt ein Mitunternehmer der PersGes., an der er beteiligt ist, ein Darlehen, so stellen die Refinanzierungszinsen des Mitunternehmers für das Darlehen grds. SonderBA dar.

Renngestüt eines Gesellschafter: Aufwendungen hierfür sind auch dann keine SonderBA, wenn es auch zu Werbezwecken eingesetzt wird (FG Hamb. v. 13.12.1991, EFG 1992, 657, rkr.).

Reparaturaufwendungen für der Gesellschaft überlassene WG sind SonderBA.

Rückdeckungsversicherung: Beiträge zu einer Rückdeckungsversicherung, die der Absicherung der dem Ges.-Gf. einer PersGes. erteilten Pensionszusage dient, sind keine Sondervergütungen, sondern Entnahmen, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen sind (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724).

Schmiergelder, die ein Gesellschafter in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Tätigkeit für die Gesellschaft, zB als Einkäufer, erhält, sind sonstige SonderBE (BFH v. 9.2.1978 – IV 85/77, BStBl. II 1979, 111).

Steuerberaterhonorar für Leistungen eines Mitunternehmers an die Gesellschaft gehört unter den allg. Voraussetzungen zu den Sondervergütungen (BFH v. 24.1.1980 – IV R 154–155/77, BStBl. II 1980, 269).

Stille Unterbeteiligung: Der Gewinnanteil eines typisch still Unterbeteiligten ist, sofern dieser angemessen und die typisch stille Unterbeteiligung auch ertragstrechl. anzuerkennen ist, sonstige SonderBA.

Stundungszinsen, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen.

Tätigkeitsvergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Neben den eigentlichen Löhnen, Gehältern und Tantiemen der PersGes. zählen hierzu auch Gehalts- und Tantiemезahlungen einer Komplementär-GmbH an ihren Geschäftsführer-Kommanditisten (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282), die ArbG-Anteile (und ArbN-Anteile) zur Sozialversicherung, Pensionszahlungen und Pensionszusagen, Zuschüsse einer PersGes. zur befreienden Lebensversicherung eines Gesellschafter, Entschädigungen für die Nutzung privater WG des Gesellschafter durch die Gesellschaft (BFH v. 14.7.1966 – IV 389/62, BStBl. III 1966, 641) sowie Abfindungen wegen der Aufhebung des Arbeitsverhältnisses mit der Gesellschaft (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515).

Testamenterrichtung: Kosten hierfür sind, da der Erbfall nach stRspr. des BFH stets dem außerbetrieblichen Bereich zuzuordnen ist, keine (Sonder)BA, und zwar auch dann nicht, wenn der Nachlass im Wesentlichen aus einem Mitunternehmeranteil besteht (Nds. FG v. 19.7.2000, EFG 2000, 1372, rkr.).

Typisch stille Gesellschaft: Gewinnanteile bei typisch stillen Gesellschaften, die ein Gesellschafter von der Gesellschaft für die Überlassung von Kapital zur Nutzung erhält, zählen zu den Sondervergütungen (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299; v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605).

Umzugskosten eines Mitunternehmers können in Hinblick auf seine Tätigkeit und seine betriebliche Beteiligung SonderBA sein (BFH v. 28.4.1988 – IV R 42/86, BStBl. II 1988, 777).

Vermächtniszahlungen: Zahlungen, die Erben eines Gesellschafters aufgrund eines Vermächtnisses an frühere Angestellte der Gesellschaft leisten, stehen nicht in einem objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb und können daher auch nicht als SonderBA berücksichtigt werden (BFH v. 15.5.1986 – IV R 119/84, BStBl. II 1986, 609).

Vermietung/Verpachtung von Sonderbetriebsvermögen: Mieteinnahmen und die dazugehörigen Ausgaben aus einem Mietverhältnis, das der Gesellschafter in ursächlichem Zusammenhang mit seiner Beteiligung mit einem Dritten begründet hat und das dieser Beteiligung dient, müssen als sonstige SonderBE bei seinen Einkünften aus der Beteiligung erfasst werden (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314).

Versicherungsprämien: Schließt ein Kommanditist eine Versicherung auf den Lebens- oder Todesfall ab, so sind weder die Prämien für die Lebens-, Kranken- oder Krankentagegeldversicherungen des Gesellschafters BA noch führen die Versicherungsleistungen zu BE, und zwar selbst dann nicht, wenn die Versicherung zur Absicherung betrieblicher Schulden der KG dient und die KG bezugsberechtigt ist (BFH v. 14.3.1996 – IV R 14/95, BStBl. II 1997, 343; v. 26.8.1993 – IV R 35/92, BFH/NV 1994, 306; v. 10.4.1990 – VIII R 63/88, BStBl. II 1990, 1017).

Veruntreuung von bei der Gesellschaft nicht gebuchten Einnahmen: Werden von einem „ungetreuen Gesellschafter“ solche Einnahmen, die der Gesellschaft zustehen, das Gesellschaftsvermögen aber vor ihrer Veruntreuung noch nicht erhöht haben, veruntreut und seinem eigenem Vermögen zugeführt, so sind diese sonstige SonderBE (KEMPERMANN, FR 2001, 408).

Veruntreute Einnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen („Griff in die Kasse“): Keine SonderBE liegen demgegenüber vor, wenn der Gesellschafter unberechtigte Entnahmen aus dem bereits vorhandenen oder realisierten Gesellschaftsvermögen tätigt (BFH v. 8.6.2000 – IV R 39/99, BStBl. II 2000, 670).

Warentermingeschäfte: Verluste hieraus stellen spekulative Geschäfte dar, die vorwiegend im privaten Bereich getätigt werden, sie können nur in Ausnahmefällen (wenn branchentypisch) SonderBA sein (BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466; v. 24.1.1985 – IV R 123/82, BFH/NV 1986, 15).

Wirtschaftsprüferhonorar für Leistungen eines Mitunternehmers an die Gesellschaft gehört unter den allg. Voraussetzungen zu den Sondervergütungen (BFH v. 21.7.1999 – I R 71/98, BStBl. II 2000, 336).

Zinsen: vgl. auch „Darlehenszinsen“, „Stundungszinsen“.

Zinsen bei kreditfinanziertem Beteiligungserwerb: Zinsen für ein Darlehen, das ein Gesellschafter zur Finanzierung des Erwerbs einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen PersGes. aufnimmt, sind SonderBA dieses Gesellschafters (BFH v. 9.4.1981 – IV R 178/80, BStBl. II 1981, 621).

Einstweilen frei.

551–599

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2: Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften

Schrifttum (ab 1992): BORDEWIN, Vergütungen bei mittelbarer Beteiligung an einer PersGes. – Erwiderungen zu dem Beitrag von Binger, DB 1992, 1266; CREZELIUS, Mittelbare Beteiligungen, JbFfStR 1991/92, 220; EBENROTH/WILLBURGER, Mehrstöckige PersGes. –

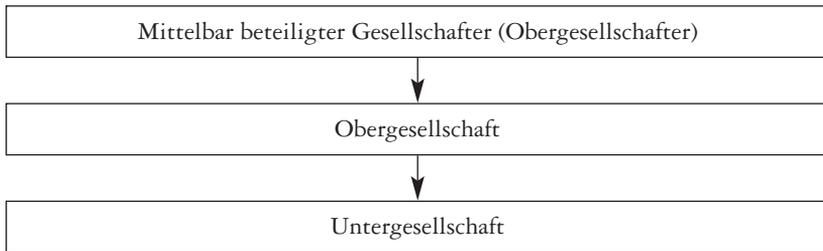
Die Einführung von § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG und ihre Folgen im Personengesellschaftsrecht, BB 1992, 1043; HAHN, Offene und verdeckte zivilrechtliche Prämissen im Beschluß des BFH vom 25. Februar 1991 zur sog. doppelstöckigen GmbH & Co. KG, DStZ 1992, 161; LEBERFINGER, Die doppelstöckige Mitunternehmerschaft nach dem Steueränderungsgesetz 1992, DStR 1992, 386; MÄRKLE, Doppelstöckige PersGes. im Ertragsteuerrecht nach dem Beschluß des Großen Senats GrS 7/89, StbJb. 1991/92, 247; PRINZ/THIEL, Zur Anbindung von Ergänzungsbilanzen bei mehrstufigen PersGes., FR 1992, 192; SCHULZE ZUR WIESCHE, Die doppelstöckige PersGes. nach dem Steueränderungsgesetz 1992, StBp. 1992, 248; SEER, Die ertragsteuerliche Behandlung der doppelstöckigen PersGes. unter besonderer Berücksichtigung des Steueränderungsgesetzes 1992, StuW 1992, 35; G. SÖFFING, Mittelbare Beteiligung bei PersGes. – Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25.2.1991 und § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG – eingefügt durch das Steueränderungsgesetz 1992, FR 1992, 185; SARRAZIN, Die mehrstöckige PersGes. – § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG idF des Steueränderungsgesetzes 1992, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 393; A. SÖFFING, Fremdbestimmte Steuerwirkungen bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStZ 1993, 587; FELIX, „Sondermitunternehmer“: Unmittelbare Leistung bei mittelbarer Beteiligung, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG, KÖSDI 1994, 9767; GSCHWENDTNER, Die PersGes. als Steuerrechtssubjekt im Einkommensteuerrecht nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, Festschr. F. Klein, Köln 1994, 751; L. SCHMIDT, Steuerrechtliche Gewinnermittlung und -zurechnung bei doppelstöckigen PersGes. – Versuch einer Bestandsaufnahme für die Praxis, Festschr. Moxter, Düsseldorf 1994, 1109; G. SÖFFING, Mittelbare Beteiligung bei PersGes., Festschr. F. Klein, Köln 1994, 737; VÖLKER, Mittelbare Mitunternehmerschaft und Steuerbilanz, Inf. 1995, 487; LEY, Besteuerungsfragen bei „doppelstöckigen“ PersGes., KÖSDI 1996, 10923; SCHMID, Steuerbilanzielle Fragestellungen bei Sonderbetriebsvermögen im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft bei doppelstöckigen Personengesellschaften, DStR 1997, 941; SÖHN, Einheitliche und gesonderte Feststellungen bei „doppelstöckigen“ PersGes., StuW 1999, 328; WISSER, Doppelstöckige GmbH & Co. KG, GmbH-StPr. 2000, 13; SCHNITZER, Beteiligung einer PersGes. an einer anderen – Die steuerlichen Folgen der Doppelgesellschaft, EStB 2001, 191; LEY, Gesellschafterkonten bei Doppelstock- und Schwestermitunternehmerschaften im Ertragsteuerrecht, KÖSDI 2003, 13573; L. MAYER, Steuerbilanzielle Behandlung von Mehrwerten bei Erwerb einer Beteiligung an einer doppelstöckigen Personengesellschaft – Anwendung der Spiegelbildmethode in der Steuerbilanz, DB 2003, 2034; STEGEMANN, Ausgewählte Fragen zur doppel- bzw. mehrstöckigen PersGes., Inf. 2003, 266; FROMM, Wert des Betriebsvermögens bei Veräußerung oder Vererbung der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft, GmbHR 2005, 425; LEY, Fortführung von Ergänzungsbilanzen bei doppelstöckigen Mitunternehmerschaften – Replik auf Lars Mayer, KÖSDI 2005, 14614; L. MAYER, Fortführung von Ergänzungsbilanzen nach Erwerb von Anteilen an der Obergesellschaft einer doppelstöckigen Mitunternehmerschaft, KÖSDI 2005, 14609; PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Diss., Berlin 2006; ROSER, Die Gewinnermittlung bei mehrstöckigen Personengesellschaften – Welche Besonderheiten zu beachten sind, EStB 2006, 149; SCHMIDT/HEINZ/JUNG, Steuerliche Ergebnisermittlung bei doppel- und mehrstöckigen Personengesellschaften – Gibt es eine Abfärbewirkung von Rechnungslegungspflichten?, GmbHR 2007, 628.

A. Überblick

Nr. 2 Satz 2 regelt die stl. Behandlung der doppelstöckigen und mehrstöckigen PersGes.

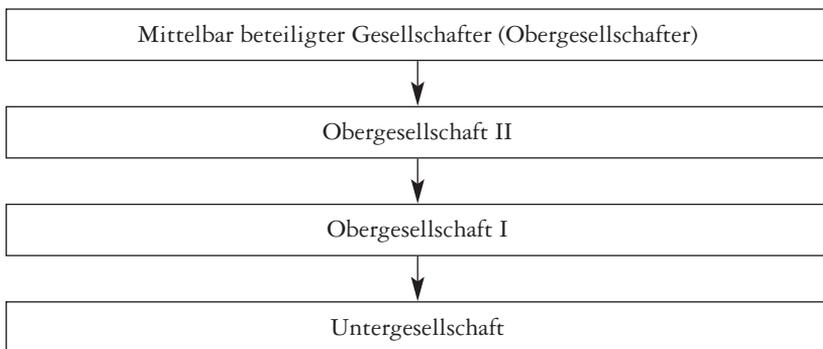
[Anschluss S. E 225]

Doppelstöckigen Personengesellschaften liegt folgendes Beteiligungsmodell zugrunde:



Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist an einer PersGes. (Obergesellschaft) beteiligt, die wiederum an einer anderen PersGes. (Untergesellschaft) beteiligt ist. Sein Verhältnis zur Untergesellschaft bestimmt sich nach Satz 2, dasjenige zur Obergesellschaft nach Satz 1.

Bei mehrstöckigen Personengesellschaften sind mindestens zwei Obergesellschaften zwischengeschaltet:



Die an der Untergesellschaft unmittelbar beteiligte Obergesellschaft I ist im Verhältnis zum mittelbar beteiligten Gesellschafter zugleich auch Untergesellschaft, da der mittelbar beteiligte Gesellschafter auch an ihr nur mittelbar – nämlich über die Obergesellschaft II – beteiligt ist. Satz 2 regelt das Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur Untergesellschaft und zur Obergesellschaft I, an der er ebenfalls nur mittelbar beteiligt ist.

Einstweilen frei.

601–614

B. Tatbestandsvoraussetzungen der Nr. 2 Satz 2

I. Mittelbare Beteiligung über Personengesellschaften an Personengesellschaften (Doppel- und Mehrstöckigkeit; Halbs. 1)

1. Unmittelbare Beteiligung des Gesellschafters an der Obergesellschaft

a) Begriff der Obergesellschaft

Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass der Gesellschafter mittelbar über eine oder mehrere PersGes. an einer anderen PersGes. beteiligt ist.

615

Personengesellschaft als Obergesellschaft: Aus dem Tatbestandsmerkmal „über eine oder mehrere PersGes.“ ergibt sich, dass der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter zumindest an einer PersGes. unmittelbar beteiligt sein muss. Diese PersGes., die ihrerseits an der Untergesellschaft (Fall der doppelstöckigen PersGes., s. Anm. 600) oder aber an einer weiteren PersGes. (Fall der mehrstöckigen PersGes., s. Anm. 600) beteiligt ist, wird als Obergesellschaft bezeichnet.

Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft: Die Obergesellschaft muss eine PersGes. sein, die sich an einer anderen Gesellschaft beteiligen können muss. Dabei ist der Beteiligungsbegriff nicht zivilrechtl. zu verstehen, sondern nur stl., so dass auch Innengesellschaften als Obergesellschaften iSv. Nr. 2 Satz 2 in Betracht kommen (str., s. Anm. 617).

Die Obergesellschaft muss Mitunternehmerin der Untergesellschaft sein (s. Anm. 625). Dabei ist nicht erforderlich, dass die Obergesellschaft eine eigene gewerbliche Tätigkeit ausübt. Denn bereits die bloße Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft führt aufgrund der Neuregelung in Abs. 3 Nr. 1 durch das JStG 2007 (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28) zu einer Abfärbung und damit insgesamt zu gewerblichen Einkünften (s. hierzu Anm. 1428 und 1400); danach können nämlich auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte iSv. Nr. 2 – und nicht nur originäre eigene gewerbliche Einkünfte iSv. Nr. 1 – auf die nicht gewerblichen Einkünfte abfärben. Die Neuregelung in Abs. 3 Nr. 1 gilt nach § 52 Abs. 32a auch rückwirkend für VZ vor 2006.

Ohne die Neuregelung in Abs. 3 Nr. 1 wäre Nr. 2 Satz 2 bei einer lediglich vermögensverwaltenden Obergesellschaft nicht anwendbar (s. auch Anm. 1400; so auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 189). Nach der vor dem Inkrafttreten des JStG 2007 gültigen Fassung des Abs. 3 Nr. 1 galt die Abfärbewirkung des Abs. 3 Nr. 1 aF nach der neueren Rspr. des BFH aufgrund ihres Wortlauts nämlich nur dann, wenn die Obergesellschaft – neben ihren gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der gewerblich tätigen Untergesellschaft – eigene Gewinneinkünfte iSv. § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1–3 erzielte (BFH v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03, BStBl. II 2005, 376). Abs. 3 Nr. 1 aF galt damit nicht, wenn die Obergesellschaft – außerhalb ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte – nur Überschusseinkünfte erzielte, etwa aus Vermögensverwaltung iSv. §§ 20, 21 (BFH v. 6.10.2004 – IX R 53/01, BStBl. II 2005, 383). Diese Rspr. hätte – ohne Änderung des Abs. 3 Nr. 1 – zur Folge gehabt, dass die Obergesellschaft ihren Gesellschaftern mangels eigener gewerblicher Einkünfte keine Mitunternehmerstellung hätte vermitteln können, die nach Nr. 2 Satz 2 aber erforderlich ist.

Der BFH gab mit seinen Entscheidungen v. 6.11.2003 – IV ER -S- 3/03 (aaO) und v. 6.10.2004 – IX R 53/01 (aaO) seine frühere Rspr. auf, wonach bereits die bloße Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Obergesellschaft an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft zur Gewerblichkeit der gesamten Einkünfte der Obergesellschaft führte (so noch BFH v. 8.12.1994 – IV R 7/92, BStBl. II 1996, 264; FG Meck.-Vorp. v. 24.5.2000, EFG 2000, 1009 [1011], rkr.; BORDEWIN, DB 1992, 1266 [1267]; SEER, StuW 1992, 35 [45 f.]). Damit konnten auch PersGes., die – etwa als Holdinggesellschaft – vermögensverwaltend tätig waren und sich an gewerblich tätigen Untergesellschaften beteiligten, Obergesellschaften iSv. Nr. 2 Satz 2 sein.

616 b) Außengesellschaften und Innengesellschaften als Obergesellschaft

Außengesellschaften: Jede Außengesellschaft kann Obergesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 2 sein, da sie sich zivilrechtl. und stl. an einer anderen PersGes. beteiligen kann. Im Einzelnen kommen danach in Betracht: Personenhandelsgesellschaf-

ten (s. Anm. 370–375), GbR (s. Anm. 378 f.), Partenreederei (s. Anm. 413), Partnerschaftsgesellschaft (s. Anm. 414), EWIV (s. Anm. 414), ausländ. PersGes. (s. Anm. 414), die Vorgründungsgesellschaft einer GmbH, wenn diese bereits im Geschäftsverkehr auftritt, die Vor-GmbH, wenn die Eintragung im Handelsregister scheitert, sowie Holdinggesellschaften, auch wenn diese keine gewerblichen Einkünfte erzielen (s. hierzu Anm. 615).

c) Innengesellschaften als Obergesellschaft

617

Auch Innengesellschaften können Obergesellschaften iSv. Nr. 2 Satz 2 sein, wenn sie als Mitunternehmerschaft zu qualifizieren sind (s. auch FG Ba.-Württ. v. 11.7.2006, EFG 2006, 1829, rkr.).

Stellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters maßgeblich: Zivilrechtl. können Innengesellschaften zwar nicht Gesellschafter einer (Außen-)PersGes. sein (vgl. W. MÜLLER in Beck'sches Handbuch der PersGes., 2. Aufl. 2002, § 4 Rn. 6 ff.), was bei einer Anwendung im StRecht nach Nr. 2 Satz 2 zur Folge hätte, dass sie nicht an einer anderen Gesellschaft (Untergesellschaft) beteiligt und damit nicht Obergesellschaft einer (Außen-)PersGes. sein könnten (so KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 272 und 274). Zutreffend stellt der BFH jedoch weder auf die zivilrechtl. Beteiligung durch eine Obergesellschaft noch auf die Bildung „regelrechten Gesellschaftsvermögens“ auf der Ebene der Obergesellschaft ab, sondern hält für maßgeblich, ob der mittelbar beteiligte Gesellschafter schuldrechtl. so gestellt wird, als ob er gleich einem Gesellschafter auch an der Vermögenssubstanz des Unternehmens (dh. der Untergesellschaft) beteiligt ist (vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137 [138]). Nr. 2 Satz 2 ist daher in einer Weise auszulegen, die es ermöglicht, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte – die Beteiligung über eine Außengesellschaft und die Beteiligung über eine Innengesellschaft – gleich behandelt werden (BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96 aaO). Mit dieser Auslegung hat der BFH etwa die atypisch stille Unterbeteiligung als Innengesellschaft dem Regelungsgehalt von Nr. 2 Satz 2 unterworfen.

Dem BFH ist zuzustimmen. Der Regelungszweck von Nr. 2 Satz 2 gebietet eine stl. orientierte Auslegung des Begriffs der PersGes., so dass nicht entscheidend ist, ob eine zivilrechtl. als Gesellschafterin anzuerkennende Außengesellschaft die Beteiligung vermittelt. Nr. 2 Satz 2 soll verhindern, dass PersGes. zwischengeschaltet werden, um den Sonderbetriebsbereich der bislang unmittelbar beteiligten Gesellschafter der Besteuerung für gewerbliche Einkünfte zu entziehen (s. Anm. 106 „Reaktion des Gesetzgebers“). Eine solche Gestaltung kann aber nicht nur durch die Zwischenschaltung von Außengesellschaften, sondern auch durch zwischengeschaltete Innengesellschaften, die nach Nr. 2 Satz 1 grds. als Mitunternehmerschaften angesehen werden können, erreicht werden. Zudem wird mit der Einbeziehung von Innengesellschaften auch ein Gleichklang zu Nr. 2 Satz 1 hergestellt, der neben den (Außen-)PersGes. auch „andere Gesellschaften“ als Mitunternehmerschaften in seinen Regelungsbereich einbezieht (s. Anm. 380). Der in Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1 genannte Begriff der „PersGes.“ ist daher nicht als Außengesellschaft, sondern als PersGes. iS einer stl. Mitunternehmerschaft gem. Nr. 2 Satz 1 zu interpretieren (ebenfalls für eine Einbeziehung von Innengesellschaften SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 613; SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1992, 248 [251]; aA KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 272 und 274; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [190], der fordert, dass OHG und stille Gesellschaft im Verhältnis von Obergesellschaft zu Untergesellschaft zueinander stehen).

Beispiele: Zu den Innengesellschaften, die Obergesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 2 sein können, gehören danach atypisch stille Gesellschaften (s. Anm. 391 ff.) und atypisch stille Unterbeteiligungen (BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 539; aA KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 272 und 274; G. SÖFFING, FR 1992, 185 [190]). Weiterhin kann auch eine Erben-

gemeinschaft, die aufgrund des Todes eines Mitunternehmers begründet wird, Obergesellschaft sein (s. Anm. 401). Als Obergesellschaft kommt ferner eine GmbH & atypisch Still in Betracht (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 613; s. auch Anm. 397)

Beispiel: An der A-GmbH & Co. KG ist ua. die X-GmbH als Kommanditistin beteiligt. Gesellschafter der X-GmbH sind C und D zu jeweils 50 %, die sich zugleich atypisch still an der X-GmbH (Gesellschafterin der A-GmbH & Co. KG) beteiligen. Verpachtet der C der A-GmbH & Co. KG ein Grundstück, so werden die Pachtzahlungen von Nr. 2 Satz 2 erfasst, da C über die GmbH & atypisch Still mittelbar an der A-GmbH & Co. KG beteiligt ist.

618 d) Abschirmwirkung juristischer Personen

Eine juristische Person kann keine Obergesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 2 sein (vgl. BFH v. 28.10.1999 – VIII R 66–70/97, BStBl. II 2000, 183 [185]; FELIX, KÖSDI 1994, 9767 [9768]). Sie entfaltet daher, wenn sie zwischengeschaltet wird, Abschirmwirkung mit der Folge, dass Vergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter (Kapitalgesellschafter) von der Untergesellschaft erhält, nicht nach Nr. 2 Satz 2 dem Gewinn der Untergesellschaft hinzuzurechnen sind, sondern den Gewinn der Untergesellschaft mindern. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn sich der GmbH-Gesellschafter atypisch still an der zwischengeschalteten GmbH beteiligt. In diesem Fall ist er über die GmbH & Still mittelbar an der Untergesellschaft beteiligt (s. Anm. 617 aE).

619 e) Unmittelbarkeit der Beteiligung an der Obergesellschaft

Der von Nr. 2 Satz 2 erfasste Gesellschafter muss unmittelbar an der Obergesellschaft beteiligt sein.

Gesellschaftsrechtliche Stellung im Sinne von Satz 1: Die gesellschaftsrechtl. Stellung des Gesellschafters bei der Obergesellschaft muss wie bei Nr. 2 Satz 1 ausgestaltet sein (s. ausführlich dazu Anm. 303 ff.). Da der Gesellschafter an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt ist, bestimmen sich die Rechtsfolgen zwischen ihm und der Obergesellschaft allein nach Nr. 2 Satz 1 und nicht nach Satz 2.

Treuhand: Eine unmittelbare Beteiligung des mittelbar beteiligten Gesellschafters an der Obergesellschaft ist auch dann gegeben, wenn der Gesellschafter nur als Treugeber über einen Treuhänder an der Obergesellschaft beteiligt ist und ihm die Gesellschafterstellung des Treuhänders nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen ist (vgl. BFH v. 16.5.1995 – VIII R 18/93, BStBl. II 1995, 714); s. zu Treuhandverhältnissen auch Anm. 422 ff.

Unmittelbare Beteiligung an Ober- und Untergesellschaft: Ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht nur an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt, sondern zusätzlich auch an der Untergesellschaft, so kommt es hinsichtlich seiner Leistungsbeziehungen zur Untergesellschaft zu einer Konkurrenz zwischen Nr. 2 Satz 1 und Nr. 2 Satz 2. Dabei verdrängt Satz 1 aber Satz 2, weil bereits eine unmittelbare Beteiligung vorliegt.

Dies hat Bedeutung für die vom Gesellschafter an die Untergesellschaft überlassenen WG: Wegen des Anwendungsvorrangs von Nr. 2 Satz 1 gehören sie zu seinem SonderBV I bei der Untergesellschaft, so dass sie – sofern sie wesentliche Betriebsgrundlagen für die Untergesellschaft enthalten – bei einer Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft mitveräußert werden müssen, um die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 zu erhalten.

2. Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft durch die unmittelbare Beteiligung an der Obergesellschaft

a) Personengesellschaft als Untergesellschaft

620

Außen- und Innengesellschaften: Die Untergesellschaft muss eine PersGes. sein. Als PersGes. kommt jede Gesellschaft iSv. Nr. 2 Satz 1 in Betracht, somit Außengesellschaften wie auch Innengesellschaften („andere Gesellschaften“), insbes. KG, GmbH & Co. KG, OHG, GbR, atypisch stille Gesellschaft (s. Anm. 391 ff.). Die Untergesellschaft muss gewerbliche Einkünfte, Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 Satz 2) oder Einkünfte aus LuF (§ 13 Abs. 7) erzielen.

Besonderheiten bei der doppelstöckigen GmbH & Co. KG: Bei einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG ist Abs. 3 Nr. 2 zu beachten. Dieser kann zur Folge haben, dass Nr. 2 Satz 2 auch bei einer an sich nicht gewerblich tätigen Untergesellschaft anwendbar ist. Abs. 3 Nr. 2 wirkt sich aus, wenn die Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) alleinige persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin der nicht gewerblich tätigen Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) ist und die Obergesellschaft durch ihre Komplementär-GmbH als Geschäftsführerin vertreten wird. In diesem Fall ist zum einen die Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) nach Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 gewerblich geprägt, weil ihre Komplementär-GmbH alleinige Geschäftsführerin der Obergesellschaft ist. Zum anderen führt diese gewerbliche Prägung der Obergesellschaft nach Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 dazu, dass auch die an sich nicht gewerblich tätige vermögensverwaltende Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) nunmehr als gewerblich tätig anzusehen ist, weil die gewerblich geprägte Obergesellschaft persönlich haftende Gesellschafterin der Untergesellschaft ist (s. Anm. 1450). Die stl. Beurteilung der Leistungsbeziehungen zwischen einem Gesellschafter der Obergesellschaft (GmbH & Co. KG II) und der Untergesellschaft (GmbH & Co. KG I) richtet sich in diesem Fall nach Nr. 2 Satz 2.

b) Vermittlung der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft

621

Die mittelbare Beteiligung des Gesellschafters der Obergesellschaft wird durch die Beteiligung der Ober- an der Untergesellschaft vermittelt. Über die Obergesellschaft wird er zum mittelbar beteiligten Gesellschafter der Untergesellschaft. Die mittelbare Beteiligung kann in Form einer doppelstöckigen PersGes. oder einer mehrstöckigen PersGes. bestehen (s. Anm. 600).

Beteiligungsumfang: In welchem Umfang die Obergesellschaft an der Untergesellschaft beteiligt ist, ist für die Anwendung von Nr. 2 Satz 2 unerheblich, da ein Mindestumfang hinsichtlich der Beteiligung – anders als etwa bei § 17 Abs. 1 Satz 1 – nicht vorgeschrieben ist. Dies gilt selbst in Fällen der mehrfachen Minimalbeteiligung, wenn etwa der mittelbar beteiligte Gesellschafter nur iHv. 1 % an der Obergesellschaft und diese wiederum ebenfalls nur zu 1 % an der Untergesellschaft beteiligt ist (krit. zur Anwendung von Nr. 2 Satz 2 bei Minimalbeteiligungen FELIX, KOSDI 1994, 9767 [9768]). Allerdings kann die Anwendbarkeit der Nr. 2 Satz 2 zu verneinen sein, wenn die Leistung eines nur in minimalem Umfang mittelbar beteiligten Gesellschafters und seine – geringfügige – Mitunternehmerstellung nur zufällig und vorübergehend zusammentreffen und daher jeglicher wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Leistung und Mitunternehmerverhältnis ausgeschlossen erscheint (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 613 aE).

Einstweilen frei.

622

II. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters sowie der Obergesellschaft (Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2)

623 1. Mitunternehmerstellung aller Gesellschafter (ununterbrochene Mitunternehmerkette)

Nr. 2 Satz 2 setzt voraus, dass sowohl der mittelbar beteiligte Gesellschafter als auch die Obergesellschaft (im Fall der doppelstöckigen PersGes.) bzw. jede Obergesellschaft (im Fall der mehrstöckigen PersGes.) Mitunternehmer des Betriebs der PersGes. sind, an denen eine unmittelbare Beteiligung besteht. Da jeder Gesellschafter und jede Gesellschaft in der Beteiligungskette Mitunternehmer bei der folgenden Gesellschaft sein müssen, spricht man von einer ununterbrochenen Mitunternehmerkette. Ist die Mitunternehmerkette an einer Stelle unterbrochen, findet Nr. 2 Satz 2 auf das Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur Untergesellschaft keine Anwendung mehr. Allerdings kann bei einer mehrstöckigen PersGes. trotz Unterbrechung der Mitunternehmerkette noch eine verkürzte mehrstöckige PersGes. oder eine doppelstöckige PersGes. iSv. Nr. 2 Satz 2 vorliegen.

Beispiel 1: Rechtsanwalt A ist an der Obergesellschaft II unmittelbar beteiligt, die wiederum an der Obergesellschaft I beteiligt ist. Die Obergesellschaft I ist ihrerseits zwar an der X-Untergesellschaft beteiligt, wegen fehlender Mitunternehmerinitiative aber nicht Mitunternehmerin bei der X-Untergesellschaft. Eine Tätigkeitsvergütung, die die X-Untergesellschaft an A für dessen Rechtsberatung zahlt, wird nicht von Nr. 2 Satz 2 erfasst, weil die Obergesellschaft I nicht Mitunternehmerin der X-Untergesellschaft ist. Die Tätigkeitsvergütung ist daher als BA bei der Untergesellschaft abziehbar und gehört bei Rechtsanwalt A zu seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit.

Beispiel 2 (Ausgangslage wie im Beispiel 1): Verpachtet A ein Grundstück an die Obergesellschaft I, so wird die Pachtzahlung von Nr. 2 Satz 2 erfasst. Denn A ist über die Obergesellschaft II mittelbar an der Obergesellschaft I beteiligt, und sowohl A als auch die Obergesellschaft II sind jeweils Mitunternehmer bei den Gesellschaften, an denen sie unmittelbar beteiligt sind. Aus der mehrstöckigen PersGes. (A – Obergesellschaft II – Obergesellschaft I – X-Untergesellschaft) ist wegen der fehlenden Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft I eine doppelstöckige PersGes. geworden, die aus A, der Obergesellschaft II und der Obergesellschaft I, die nunmehr nur noch Untergesellschaft ist, besteht.

624 2. Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters

Der mittelbar beteiligte Gesellschafter muss Mitunternehmer bei der Obergesellschaft sein, an der er unmittelbar beteiligt ist. Dies setzt Mitunternehmerisiko und -initiative des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft voraus, da der mittelbar beteiligte Gesellschafter an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt ist (s. ausführlich Anm. 304 ff.). Hingegen ist nicht erforderlich, dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter Mitunternehmerisiko und -initiative bei der Untergesellschaft trägt oder ausübt (vgl. SEER, StuW 1992, 35 [43]); denn Mitunternehmer der Untergesellschaft kann allein die Obergesellschaft sein (BFH v. 25.6.2008 – X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649; v. 9.8.2006 – II R 24/05, BStBl. II 2007, 87 mwN).

Für die Mitunternehmerstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters ist weiterhin erforderlich, dass die Obergesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies ist selbst bei einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft stets der Fall, sofern die Untergesellschaft gewerblich tätig ist. Denn dann erzielt die Obergesellschaft aus ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft gewerbliche Beteiligungseinkünfte, die nach Abs. 3 Nr. 1 auf ihre sonstigen Einkünfte abfärben (s. Anm. 615).

3. Mitunternehmerstellung der Obergesellschaft

625

Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft ist die Obergesellschaft unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt. Erforderlich ist nach Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 iVm. Satz 1, dass die Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft anzusehen ist, dh. Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative bei der Untergesellschaft ausübt (ausführlich Anm. 304 ff.).

Bei einer mehrstöckigen Personengesellschaft ist die Obergesellschaft (Obergesellschaft II) noch an einer weiteren Obergesellschaft (Obergesellschaft I) beteiligt, die ihrerseits an der Untergesellschaft beteiligt ist (s. Anm. 600). Erforderlich ist, dass die Obergesellschaft II Mitunternehmerin der Obergesellschaft I und diese wiederum Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist (zum Erfordernis von Mitunternehmerrisiko und -initiative s. Anm. 304 ff.). Bei weiteren Beteiligungen muss sich die Kette der Mitunternehmerschaften fortsetzen. Fehlt es in der Reihe an einer Mitunternehmerschaft, kann gleichwohl noch eine abgekürzte mehrstöckige oder eine doppelstöckige PersGes. bestehen (s. Anm. 623).

4. Beginn und Ende der doppelstöckigen und mehrstöckigen Personengesellschaft

626

Die doppelstöckige und die mehrstöckige Personengesellschaft beginnen, sobald die Beteiligungskette zwischen dem mittelbar beteiligten Gesellschafter und der Untergesellschaft hergestellt und jeder Gesellschafter (der mittelbar beteiligte Gesellschafter sowie die Obergesellschaft) als Mitunternehmer der Gesellschaft anzusehen ist, an der er unmittelbar beteiligt ist.

Die doppelstöckige und die mehrstöckige Personengesellschaft enden, sobald entweder die Beteiligungskette unterbrochen wird (zB wenn der mittelbar beteiligte Gesellschafter seinen Anteil an der Obergesellschaft oder die Obergesellschaft ihren Anteil an der Untergesellschaft veräußert) oder aber die Mitunternehmerstellung eines Gesellschafters (des mittelbar beteiligten Gesellschafters oder einer Obergesellschaft) in der Beteiligungskette wegfällt. Bei einer mehrstöckigen PersGes. führt eine Lücke in der Beteiligung oder in der Mitunternehmerkette zwar zur Nichtanwendbarkeit von Nr. 2 Satz 2 im Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zur bisherigen Untergesellschaft. Gleichwohl kann nunmehr eine verkürzte mehrstöckige PersGes. oder eine doppelstöckige PersGes. vorliegen, bei der Nr. 2 Satz 2 im Verhältnis des mittelbar beteiligten Gesellschafters zu einer der Obergesellschaften, die nunmehr als Untergesellschaft anzusehen ist, anwendbar ist (s. hierzu Anm. 623).

Einstweilen frei.

627

C. Rechtsfolgen von Nr. 2 Satz 2

I. Doppelte Rechtsfolgenbestimmung von Nr. 2 Satz 2

628

Nr. 2 Satz 2 enthält eine doppelte Rechtsfolgenbestimmung:

Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter nach Nr. 2 Satz 2 Halbs. 1: Zum einen wird der mittelbar beteiligte Gesellschafter einem unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligten Gesellschafter gleichgestellt (s. Anm. 105); stl. Konsequenzen ergeben sich aus der Gleichstellung nicht (zur Kritik an dieser überflüssigen Rechtsfolgenbestimmung s. Anm. 107).

Fiktion des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Mitunternehmer der Untergesellschaft nach Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter ist im Wege der Fiktion (s. Anm. 105) als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen, wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Halbs. 1 des Satzes 2 vorliegen (s. Anm. 615 ff.), insbes. eine ununterbrochene Mitunternehmerkette besteht. Nicht erforderlich ist, dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter auf der Ebene der Untergesellschaft die Voraussetzungen eines Mitunternehmers (Mitunternehmerisiko und -initiative) erfüllt, sondern es genügt, dass er Mitunternehmer der Obergesellschaft und diese Mitunternehmerin der Untergesellschaft ist (s. Anm. 623).

629

II. Beschränkung der Rechtsfolgen der Nr. 2 Satz 2 auf den Sonderbetriebsbereich

Entgegen dem Wortlaut des Halbs. 2. ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nur hinsichtlich seines Sonderbetriebsbereichs bei der Untergesellschaft als Mitunternehmer anzusehen (Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen der Untergesellschaft sowie Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinne hinsichtlich seines SonderBV bei der Untergesellschaft).

HM, vgl. zB BFH v. 22.6.2006 – IV R 56/04, BStBl. II 2006, 838; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 (319); v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731 (733); v. 31.8.1999 – VIII B 74/99, BStBl. II 1999, 794 (795); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 255; FELIX, BB 1994, 690; aA BODDEN, FR 2002, 559 (564) unter Hinweis auf den offenen Wortlaut von Nr. 2 Satz 2.

Aus diesem Grund wird der mittelbar beteiligte Gesellschafter auch als Sonder-Mitunternehmer bezeichnet (vgl. FELIX, KÖSDI 1994, 9767).

Einschränkende Auslegung des Halbs. 2 aus Gründen der Vermeidung einer Doppelbesteuerung: Die Einschränkung auf den Sonderbetriebsbereich ist notwendig, weil nach dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 2 Halbs. 2 der mittelbar beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer die gleiche stl. Stellung bei der Untergesellschaft haben müsste, wie die übrigen Untergesellschafter (einschließlich der Obergesellschaft als Mitunternehmerin der Untergesellschaft). Demzufolge wäre der mittelbar beteiligte Gesellschafter als Mitunternehmer der Untergesellschaft nach Nr. 2 Satz 2 und als Mitunternehmer der Obergesellschaft nach Nr. 2 Satz 1 am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft doppelt – einmal unmittelbar und einmal über die Obergesellschaft – beteiligt. Dieses Konkurrenzproblem lässt sich nur durch eine einschränkende Auslegung von Nr. 2 Satz 2 lösen (vgl. BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731, der den Wortlaut als „auslegungsbedürftig“ bezeichnet hat). Zu inhaltlichen Mängeln der Norm s. auch Anm. 107.

Weiterhin bestehender Anwendungsbereich des Satzes 1: Die einschränkende Auslegung der Nr. 2 Satz 2 ermöglicht eine klare Abgrenzung zwischen den Rechtsfolgen des Satzes 1, der hinsichtlich der unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse weiterhin anwendbar bleibt, und den Rechtsfolgen des Satzes 2, der lediglich den Sonderbetriebsbereich des mittelbar beteiligten Gesellschafters betrifft.

► *Von Satz 2 werden lediglich die Sonderbetriebseinkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters erfasst, die er von der Untergesellschaft erhält bzw. aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erzielt (s. Anm. 630). Hingegen ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht am Ge-*

winn und Verlust der Untergesellschaft beteiligt, sondern erhält seinen – mittelbaren – Anteil am Ergebnis der Untergesellschaft nur über seine Beteiligung an der Obergesellschaft (s. Anm. 631 und 640; zum Verfahren s. Anm. 118).

► *Im Übrigen gilt Satz 1* und erfasst alle unmittelbaren Beteiligungsverhältnisse, dh. den Anteil der Obergesellschaft am Gewinn der Untergesellschaft, Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG des SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft, den Anteil des mittelbar beteiligten Gesellschafters am Gewinn der Obergesellschaft sowie die Einkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters aus seinem SonderBV bei der Obergesellschaft (Sondervergütungen und Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV); s. hierzu Anm. 639.

Ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter zugleich auch unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt, hat Satz 1 Vorrang gegenüber der Anwendung von Satz 2 (s. Anm. 619).

III. Rechtsfolgen bei der Untergesellschaft

1. Ermittlung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft

630

In den Gesamtgewinn der Untergesellschaft sind die folgenden Gewinne oder Verluste einzubeziehen:

- ▷ der Gewinn oder Verlust laut StBil. der Untergesellschaft;
- ▷ das Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft wegen ihrer Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb ihres Anteils an der Untergesellschaft führt (s. Anm. 636);
- ▷ das Ergebnis aus der Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter wegen dessen Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft führt, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen (str., s. Anm. 637);
- ▷ die Sondervergütungen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft bezogen hat, und die damit zusammenhängenden SonderBA der Obergesellschaft sowie ihre Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von WG ihres SonderBV bei der Untergesellschaft (s. Anm. 634 und 635);
- ▷ die Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 2, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Untergesellschaft erhält, und seine damit zusammenhängenden SonderBA (s. Anm. 632), sowie seine Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft (s. Anm. 633);
- ▷ ein Gewinn der Obergesellschaft iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, der aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft resultiert.

Keine Pensionsrückstellung für den mittelbar beteiligten Gesellschafter:

Da der mittelbar beteiligte Gesellschafter nach Nr. 2 Satz 2 einem unmittelbar beteiligten Gesellschafter der Untergesellschaft gleichgestellt ist, ist der Untergesellschaft die Bildung einer Pensionsrückstellung iSv. § 6a aufgrund einer Pensionszusage zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters versagt. Dies gilt auch für Pensionsrückstellungen einer Komplementär-GmbH der Untergesellschaft (GmbH & Co. KG) zugunsten ihres Geschäftsführers, der zugleich Kommanditist der Obergesellschaft und damit mittelbar beteiligter Gesellschafter der Untergesellschaft ist (s. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 62/95, BFH/NV

1998, 779). Zur Auflösungspflicht von Pensionsrückstellungen, die bei Inkrafttreten von Nr. 2 Satz 2 gebildet waren s. Anm. 2 „StÄndG 1992 v. 25.2.1992“; zur Verfassungsmäßigkeit der Auflösungspflicht s. Anm. 109.

Höhe des Gewerbebeitrags: Der Gesamtgewinn der Untergesellschaft entspricht auch dem Gewerbebeitrag iSv. § 7 Satz 1 GewStG. Die von Nr. 2 Satz 2 erfassten Sondervergütungen für den mittelbar beteiligten Gesellschafter wie auch Gewinne aus der Veräußerung oder der Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erhöhen damit den Gewerbebeitrag der Untergesellschaft gem. § 7 Satz 1 GewStG, so dass die sich hieraus ergebende GewSt-Belastung alle unmittelbaren Gesellschafter der Untergesellschaft, einschließlich der Obergesellschaft, trifft. Der Veräußerungsgewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft ist nach § 7 Satz 2 Nr. 2 Halbs. 2 GewStG seit dem VZ 2001 gewstpfl., da die Obergesellschaft keine natürliche Person ist (LUDWIG, BB 2007, 2152 [2153]).

631 2. Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft

Bei der Zurechnung des Gesamtgewinns der Untergesellschaft ist zu unterscheiden.

Der Obergesellschaft wird – wie den anderen (unmittelbar beteiligten) Gesellschaftern der Untergesellschaft – der Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft lt. StBil. nach den allg. Grundsätzen von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 1 entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel anteilig zugerechnet. Des Weiteren werden ihr nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ihre Sondervergütungen, die sie von der Untergesellschaft erhalten hat, sowie ihre Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von WG ihres SonderBV bei der Untergesellschaft oder aus der Veräußerung ihres Anteils an der Untergesellschaft zugerechnet.

Dem mittelbar beteiligten Gesellschafter werden die Sondervergütungen, die er von der Untergesellschaft erhalten hat, nach Nr. 2 Satz 2 unmittelbar zugerechnet. Gleiches gilt für seine Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft.

Im Übrigen partizipiert der mittelbar beteiligte Gesellschafter an dem Ergebnis der Untergesellschaft erst auf der Ebene der Obergesellschaft. Dies gilt zum einen für den Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft, der ihm erst über seine Beteiligung an der Obergesellschaft zugerechnet wird (BFH v. 25.6.2008 – X B 210/05, BFH/NV 2008, 1649 mwN; s. auch Anm. 640 sowie zum Verfahren Anm. 118). Zum anderen gilt dies auch für das Ergebnis einer Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft für ihn wegen seiner Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft, soweit der Mehr- oder Minderbetrag auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfällt, führt (s. Anm. 637).

632 3. Sondervergütungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters

Nr. 2 Satz 2 qualifiziert die Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Untergesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Untergesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen an die Untergesellschaft oder die Überlassung von WG an die Untergesellschaft bezieht, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Zurechnung der Sondervergütungen bei dem mittelbar beteiligten Gesellschafter: Die Sondervergütungen stellen bei der Untergesellschaft zunächst Aufwand dar und mindern ihren StBil.-Gewinn. Aufgrund der Regelung in Nr. 2 Satz 2 werden die Sondervergütungen dem Gewinn der Untergesellschaft aber wieder hinzugerechnet, so dass sie im Erg. weder ihren Gewinn aus Gewerbe-

betrieb noch ihren Gewerbeertrag mindern (s. Anm. 630). Im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Untergesellschaft werden die Sondervergütungen dem mittelbar beteiligten Gesellschafter und nicht der Obergesellschaft als SonderBE zugerechnet (s. Anm. 631; vgl. SEER, *StuW* 1992, 35 [43]; anders die Rechtslage vor Inkrafttreten von Nr. 2 Satz 2, vgl. BFH v. 23.2.1972 – I R 159/68, *BStBl. II* 1972, 530); zum Verfahren s. Anm. 118.

Beispiel: Die Untergesellschaft erzielt in 01 einen StBil.-Gewinn iHv. 1000. Hierin ist bereits eine Sondervergütung an den mittelbar beteiligten Gesellschafter A iHv. 500 für dessen Tätigkeit für die Untergesellschaft als BA enthalten. Nach Nr. 2 Satz 2 gehören die Sondervergütungen iHv. 500 zum Gewinn der Untergesellschaft, so dass sich ein Gewinn gem. § 15 iHv. 1500 ergibt, der iHv. 500 als SonderBE dem A und iHv. 1000 den Gesellschaftern der Untergesellschaft (einschl. der Obergesellschaft) als Gewinnanteil zuzurechnen ist.

Umfang der Sondervergütungen: Zu den Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 2 gehören sämtliche Vergütungen für die Tätigkeit des mittelbar beteiligten Gesellschafter für die Untergesellschaft (Tätigkeitsvergütungen) sowie für die Hingabe von Darlehen an die Untergesellschaft (Zinsen) und für die Überlassung von WG (Miete und Pacht). Handelt es sich bei der Untergesellschaft um eine GmbH & Co. KG und ist der mittelbar beteiligte Gesellschafter für die Komplementär-GmbH der Untergesellschaft tätig, so zählt dementsprechend auch die ihm hierfür gezahlte Vergütung zu den Tätigkeitsvergütungen iSv. Nr. 2 Satz 2, und zwar unabhängig davon, ob er sie von der Untergesellschaft (KG) oder deren Komplementär-GmbH erhält (vgl. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 617). Insoweit gilt bei dem mittelbar beteiligten Gesellschafter nichts anderes als beim unmittelbar beteiligten Gesellschafter, der für die Komplementär-GmbH der KG, an der er unmittelbar beteiligt ist, tätig ist und hierfür eine Vergütung erhält (s. BFH v. 14.12.1978 – IV R 98/74, *BStBl. II* 1979, 284).

Sondervergütungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Obergesellschaft für seine Tätigkeit für die Obergesellschaft, für die Nutzungsüberlassung oder Darlehenshingabe an die Obergesellschaft erhält, sind hingegen Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 und nur bei der Gewinnfeststellung für die Obergesellschaft zu erfassen (s. Anm. 641).

Sonderbetriebsausgaben: Die Aufwendungen, die bei dem mittelbar beteiligten Gesellschafter im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit, Darlehenshingabe oder Nutzungsüberlassung für die Untergesellschaft anfallen, sind SonderBA, die auf der Ebene der Untergesellschaft den Gewinn aus Gewerbebetrieb mindern und dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen sind.

Beispiel: Im oa. Beispiel hat A Fahrtkosten für seine Tätigkeit für die Untergesellschaft iHv. 100 gehabt. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb beläuft sich auf der Ebene der Untergesellschaft damit auf 1400 (1000 + 500 \cdot 100), von denen 400 (500 Vergütung \cdot 100 Fahrtkosten) dem A als Sonderbetriebsausgaben und 1000 den Gesellschaftern der Untergesellschaft als Gewinnanteile zuzurechnen sind.

4. Sonderbetriebsvermögen des mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Untergesellschaft 633

Der mittelbar beteiligte Gesellschafter kann SonderBV I (s. Anm. 722 ff.) und SonderBV II (s. Anm. 735 ff.) bei der Untergesellschaft bilden. Sein SonderBV ist in einer Sonderbilanz bei der Untergesellschaft zu erfassen. Das Ergebnis dieser Sonderbilanz einschließlich der Gewinne aus der Veräußerung und Entnahme von WG des SonderBV geht in den Gewinn der Untergesellschaft ein und wird dem mittelbar beteiligten Gesellschafter bereits auf der Ebene der Untergesellschaft zugerechnet (s. Anm. 631).

Sonderbetriebsvermögen I: Die WG, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Untergesellschaft zur Nutzung überlässt, sowie die Darlehen, die er an die Untergesellschaft ausreicht, gehören zum (aktiven) SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft. Die Zuordnung dieser WG zum SonderBV hat Vorrang gegenüber einer Zuordnung zum eigenen BV des mittelbar beteiligten Gesellschafters oder gegenüber einer Zuordnung zum SonderBV II bei der Obergesellschaft (Bilanzierungsvorrang, s. Anm. 758). Die mit dem aktiven SonderBV I in Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten stellen passives SonderBV I des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft dar und sind ebenso wie das aktive SonderBV in der Sonderbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft zu bilanzieren. Insoweit gelten die allg. Grundsätze zum SonderBV.

Hingegen gehören WG und Darlehen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter der Obergesellschaft zur Nutzung überlässt oder gewährt, zu seinem SonderBV I bei der Obergesellschaft. Dies gilt auch dann, wenn die Obergesellschaft ihrerseits das WG an die Untergesellschaft zur Nutzung weitervermietet. Die Einnahmen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft für die Weitervermietung erhält, stellen auf der Ebene der Untergesellschaft Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 dar, die der Obergesellschaft zuzurechnen sind. Das weitervermietete WG gehört mangels wirtschaftlichen Eigentums der Obergesellschaft aber nicht zu deren SonderBV I bei der Untergesellschaft (zutreffend WOERNER, StKongrRep. 1982, 193 [209]).

Sonderbetriebsvermögen II: Der mittelbar beteiligte Gesellschafter kann bei der Untergesellschaft auch SonderBV II bilden.

► *Gleichbehandlung von unmittelbar und mittelbar beteiligten Gesellschaftern auch hinsichtlich Sonderbetriebsvermögen II:* Dem steht nicht entgegen, dass die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV II grds. voraussetzt, dass das WG unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der PersGes. dienen muss (vgl. BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383), der mittelbar beteiligte Gesellschafter aber keine (unmittelbare) Beteiligung an der Untergesellschaft aufweisen kann. Die nach Nr. 2 Satz 2 bezweckte Gleichstellung des mittelbar beteiligten Gesellschafters mit dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter im Bereich des SonderBV (s. Anm. 105 und 628) erfordert eine Gleichbehandlung nicht nur im Bereich des SonderBV I, sondern auch hinsichtlich des SonderBV II.

► *Umfang des Sonderbetriebsvermögens II:* Ein WG gehört dann zum SonderBV II des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft, wenn es unmittelbar der Begründung und Stärkung dieser mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft dient. Denkbar ist dies etwa, wenn die Untergesellschaft eine GmbH & Co. KG ist und der mittelbar beteiligte Gesellschafter Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft hält. In diesem Fall gehören die Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft zu dem SonderBV II des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft, da sie seine (mittelbare) Beteiligung an der Untergesellschaft stärken.

GlA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 617; FELIX, KÖSDI 1994, 9767 (9770); SEER, StuW 1992, 44; SCHULZE ZUR WIESCHE, StBp. 1992, 248 (252); vgl. auch BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 (511) zur grundsätzlichen Bejahung von SonderBV II bei einer doppelstöckigen GmbH & Co. KG; aA RÖDDER, StJb. 1994/95, 295 (303 f. in Fn. 34); A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 (589 f.); G. SÖFFING, FR 1992, 185 (188).

► *SonderBV II kann sich auch für einen Gesellschafter der Untergesellschaft ergeben*, wenn dieser Anteile an der Komplementär-GmbH der Obergesellschaft hält und er diese mittelbar – aufgrund entsprechender Mehrheit bei vereinbartem Mehr-

heitsprinzip oder wegen seiner Stellung als Geschäftsführer der Komplementär-GmbH – beherrscht (vgl. BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510).

Veräußerung und Entnahme von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens: Gewinne oder Verluste, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter aus der Veräußerung oder der Entnahme von WG seines SonderBV bei der Untergesellschaft erzielt, gehören zum Gewinn der Untergesellschaft und sind dem mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Gewinnfeststellung auf der Ebene der Untergesellschaft zuzurechnen. Veräußert der mittelbar beteiligte Gesellschafter sein gesamtes SonderBV bei der Untergesellschaft, so ist der Veräußerungsgewinn uE gem. §§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 analog tarifbegünstigt, wenn die Veräußerung des SonderBV in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft erfolgt (so auch L. SCHMIDT, Festschr. Moxter, 1994, 1109 [1120]). Zwar ist das SonderBV bei der Untergesellschaft weder ein Mitunternehmeranteil iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 noch Teil eines Mitunternehmeranteils des mittelbar beteiligten Gesellschafter an der Obergesellschaft. Die analoge Anwendung ist aber bei einer Veräußerung seines Sonder-BV bei der Untergesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft gerechtfertigt, weil der mittelbar beteiligte Gesellschafter seine gesamte Mitunternehmerstellung sowohl hinsichtlich der unmittelbaren Beteiligung an der Obergesellschaft als auch bezüglich der mittelbaren Beteiligung an der Untergesellschaft beendet und in diesem Zusammenhang alle stillen Reserven bei der Ober- und der Untergesellschaft aufdeckt. Die Analogie entspricht zudem dem Sinn und Zweck der §§ 16, 34, die die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven begünstigen sollen.

5. Sondervergütungen der Obergesellschaft

634

Sondervergütungen, die die Obergesellschaft von der Untergesellschaft für die Überlassung von WG, die Hingabe von Darlehen oder für ihre Tätigkeit für die Untergesellschaft erhält, gehören gem. Nr. 2 Satz 1 zum Gewinn der Untergesellschaft und werden der Obergesellschaft als unmittelbarer Gesellschafterin der Untergesellschaft zugerechnet.

6. Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft

635

Der Umfang des SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft bestimmt sich nach den allg. Kriterien der Nr. 2 Satz 1, da die Obergesellschaft unmittelbar an der Untergesellschaft beteiligt ist (s. Anm. 720 ff.).

Qualifizierung von Wirtschaftsgütern als Sonderbetriebsvermögen der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft: WG, die die Obergesellschaft der Untergesellschaft zur Nutzung überlässt, sind ihrem SonderBV I bei der Untergesellschaft zuzurechnen (s. Anm. 722 ff.); Anteile an der Komplementär-GmbH der Untergesellschaft gehören hingegen zum SonderBV II (s. Anm. 739). Die Qualifizierung eines der Untergesellschaft überlassenen WG als SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft hat Vorrang vor der Qualifizierung als BV bei der Obergesellschaft.

Behandlung von durch mehrere Gesellschaften genutzten Wirtschaftsgütern: Überlässt die Obergesellschaft ein WG mehreren Untergesellschaften

zur Nutzung (zB verschiedene Stockwerke eines Gebäudes), so ist das WG anteilig in den jeweiligen Sonderbilanzen bei den Untergesellschaften zu aktivieren, wenn es – wie im Fall eines Gebäudes – bilanziell nach dem jeweiligen Nutzungs- und Funktionszusammenhang aufteilbar ist (vgl. SCHMID, DStR 1997, 941 [943]). Ist das WG hingegen nicht aufteilbar, so muss es uE im SonderBV bei der Untergesellschaft aktiviert werden, bei der der Nutzungsschwerpunkt liegt (aA SCHMID aaO [944], der sich in derartigen Fällen ebenfalls für eine Aufteilung des WG ausspricht). Entsprechendes gilt bei einer gemischten Nutzung eines WG durch Ober- und Untergesellschaft. Bei einer bilanziell möglichen Aufteilung (zB Gebäude) ist daher der von der Obergesellschaft genutzte Gebäudeteil bei der Obergesellschaft zu bilanzieren und der von der Untergesellschaft genutzte Teil in der Sonderbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft zu aktivieren. Bei nicht aufteilbaren WG kommt uE eine Aktivierung ausschließlich bei der Gesellschaft in Betracht, bei der der Nutzungsschwerpunkt liegt.

Veräußerung und Entnahme von Sonderbetriebsvermögen: Gewinne oder Verluste der Obergesellschaft aus der Veräußerung oder Entnahme von WG ihres SonderBV bei der Untergesellschaft gehen in den Gewinn der Untergesellschaft ein und werden der Obergesellschaft zugerechnet.

636 7. Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft

Erwirbt die Obergesellschaft ihren Anteil an der Untergesellschaft (Unterbeteiligung) und sind ihre AK höher oder niedriger als der Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers in der StBil. der Untergesellschaft, so hat sie nach allg. Grundsätzen ihre Mehr- oder Minderaufwendungen in einer positiven oder negativen Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft zu bilanzieren. Das Ergebnis der Ergänzungsbilanz fließt in den Gesamtgewinn der Untergesellschaft ein und ist der Obergesellschaft bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der Untergesellschaft zuzurechnen. Eine in dieser Weise gebildete Ergänzungsbilanz wird auch im Fall eines Gesellschafterwechsels bei der Obergesellschaft fortgeführt. Dies gilt auch dann, wenn der neue Gesellschafter (mittelbar beteiligter Gesellschafter) seine Mehr- oder Minderaufwendungen anteilig in einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft, die von der Obergesellschaft für ihn bei der Untergesellschaft geführt wird (s. Anm. 637), ausweisen muss, so dass zwei Ergänzungsbilanzen von der Obergesellschaft – davon eine für den mittelbar beteiligten Gesellschafter – zu führen sind (zutreffend STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267 f.] mit Berechnungsbeispiel).

637 8. Ergänzungsbilanzen bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft durch den mittelbar beteiligten Gesellschafter

Erwirbt der mittelbar beteiligte Gesellschafter einen Anteil an der Obergesellschaft und liegen seine AK über oder unter dem Buchwert des Kapitalkontos des Veräußerers bei der Obergesellschaft, so ist uE sowohl bei der Ober- als auch bei der Untergesellschaft eine positive oder negative Ergänzungsbilanz für ihn zu bilden (s. auch § 16 Anm. 206):

Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft: Soweit die von dem mittelbar beteiligten Gesellschafter getätigten Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft oder auf die stillen Reserven der von der Obergesellschaft an die Untergesellschaft überlassenen WG (= SonderBV der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft, vgl. LEX, KÖSDI 1996,

10923 [10927]) entfallen, ist durch die Obergesellschaft eine Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter zu bilden (sog. Durchstockung). Das Ergebnis dieser Ergänzungsbilanz geht in den Gewinn der Untergesellschaft ein, beeinflusst also auch den Gewerbeertrag der Untergesellschaft, und wird zunächst der Obergesellschaft im Rahmen der für die Untergesellschaft durchgeführten einheitlichen und gesonderten Feststellung zugerechnet. Im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft wird das Ergebnis dieser Ergänzungsbilanz sodann jedoch dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet.

GIA LEY, KÖSDI 1996, 10923 (10926 f.); LEY, KÖSDI 2002, 12982 (12989); LEY, DStR 2004, 1498; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 202, die zutreffend darauf hinweisen, dass das Problem dogmatisch nicht lösbar sei; GROH, DB 1991, 879 (881); STEGEMANN, Inf. 2003, 266 (267), der jedoch auch eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Untergesellschaft für zulässig erachtet; s. auch BFH v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFH/NV 2004, 1707, unter 2.a der Gründe, der im Rahmen des Abs. 4 die Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft nicht beanstandet hat.

► *Nach den Gegenauffassungen* (zu deren Auswirkungen s. PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Diss., 2006, 112 ff.) soll hingegen keine Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft erstellt werden, sondern entweder

▷ nur eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft (so PRINZ/THIEL, FR 1992, 191; LBP/BITZ, § 15 Rn. 64; wohl auch A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 [590]) oder

▷ eine Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters als Sonder-Mitunternehmer bei der Untergesellschaft (also nicht durch die Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter, so LUDWIG, BB 2007, 2152 [2155]; WACKER, JbFfStR 2006/2007, 316 [325]; NICKEL/BODDEN, FR 2003, 391 [393, dort Fn. 13]; SEIBOLD, DStR 1998, 438; BEST, DStZ 1991, 418 [419 f.]) oder

▷ eine Ergänzungsbilanz für die Obergesellschaft bei der Untergesellschaft (L. MAYER, KÖSDI 2005, 14609 f.; L. MAYER, DB 2003, 2034 [2039]), so dass sich das Ergebnis der Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft auswirkt, anschließend der Obergesellschaft zugerechnet wird und auf deren Ebene – im Rahmen der zweiten Stufe des Feststellungsverfahrens (s. Anm. 118) – allein dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet wird, oder

▷ eine – doppelte – Ergänzungsbilanz sowohl bei der Unter- als auch bei der Obergesellschaft durch den mittelbar beteiligten Gesellschafter für die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft (vgl. KSM/REISS, § 15 Rn. E 256, mit Beispielsberechnung; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 423; PAUL aaO, 127 ff.).

► *Stellungnahme*: Den Gegenauffassungen ist nicht zu folgen.

▷ *Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft nicht ausreichend*: Unabhängig davon, ob man die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft als WG ansieht oder nicht (s. Anm. 643), ist es nicht ausreichend, die gesamten Mehr- oder Minderaufwendungen nur in einer Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft auszuweisen (so aber auch KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 200 für den Fall, dass die WG-Eigenschaft bejaht wird). Denn die Bewertung der Unterbeteiligung hat nach der Spiegelbildmethode zu erfolgen (s. Anm. 643), bei der das in der StBil. der Untergesellschaft ausgewiesene Kapitalkonto der Obergesellschaft (einschließlich ihres Kapitalkontos in der Ergänzungsbilanz)

bilanz) aktivisch in der StBil. der Obergesellschaft wiedergegeben wird. Um die Kapitalkonten aber sowohl bei der Untergesellschaft als auch bei der Obergesellschaft für die Anwendung des § 15a zutreffend darzustellen, bedarf es auf jeder Ebene – bei der Ober- wie auch bei der Untergesellschaft – der Bildung einer entsprechenden Ergänzungsbilanz, in der die anteiligen stillen Reserven ausgewiesen werden (vgl. auch KSM/REISS, § 15 Rn. E 256, der zutreffend auf die Bedeutung für § 15a hinweist). Bei einer Bildung der Ergänzungsbilanz nur bei der Obergesellschaft bliebe unberücksichtigt, dass auch die stillen Reserven bei der Untergesellschaft aufgedeckt werden und daher ein höheres Verlustausgleichspotential auf der Ebene der Untergesellschaft besteht.

- ▷ *Keine Bildung einer Ergänzungsbilanz für den mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Untergesellschaft:* Eine Ergänzungsbilanz, die vom mittelbar beteiligten Gesellschafter selbst bei der Untergesellschaft geführt wird (so LUDWIG aaO; SEIBOLD aaO; BEST aaO), ist hingegen nicht zulässig, weil der mittelbar beteiligte Gesellschafter nicht an der Untergesellschaft beteiligt ist (s. LEY, KÖSDI 1996, 10923 [10927]; A. SÖFFING, DStZ 1993, 587 [590]; vgl. auch KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 201, die insoweit auf die praktischen Schwierigkeiten bei mehrstöckigen PersGes. hinweisen). Nr. 2 Satz 2 behandelt den mittelbar beteiligten Gesellschafter nur hinsichtlich seines Sonderbetriebsbereichs als Mitunternehmer der Untergesellschaft (s. Anm. 629; STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267]).
- ▷ *Bildung einer Ergänzungsbilanz bei der Untergesellschaft durch die Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter:* Aus den vorstehend genannten Gründen ist die Ergänzungsbilanz zwar bei der Untergesellschaft zu bilden. Die Bildung erfolgt aber durch die Obergesellschaft als Gesellschafterin der Untergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter, soweit die von ihm geleisteten Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen (Durchstockung). Hierdurch wird neben dem zutreffenden Ausweis des Kapitalkontos für die Anwendung des § 15a gewährleistet, dass das Ergebnis der Ergänzungsbilanz im Feststellungsverfahren für die Untergesellschaft zunächst der Obergesellschaft und sodann auf der Ebene der Obergesellschaft allein dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet werden kann.

Diese Zurechnung auf der Ebene der Obergesellschaft kann problemlos erfolgen, wenn der Gesellschaftsvertrag der Obergesellschaft eine entsprechende Gewinnverteilungsklausel enthält. Aber auch wenn eine entsprechende Regelung fehlt, ist eine Zurechnung auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter möglich, weil die Ergänzungsbilanz für den mittelbar beteiligten Gesellschafter geführt wird und daher die Zuweisung des Ergebnisses an ihn auf der Ebene der Obergesellschaft eine bloße – individuelle – Ergebniskorrektur zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters und zulasten der anderen Obergesellschaftler darstellt (zutreffend LEY, KÖSDI 2001, 12982 [12989 ff.]; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 202; STEGEMANN, Inf. 2003, 266 [267]). Unproblematisch ist im Übrigen die Zurechnung auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter, wenn dieser zu 100 % am Ergebnis der Obergesellschaft beteiligt ist.

Das gleiche Ergebnis ergibt sich (zutreffend STEGEMANN aaO [267]), wenn man dem Ansatz von REISS (KSM/REISS, § 15 Rn. E 256; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 423) folgt, der hinsichtlich der Mehr- oder Minderaufwendungen, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, eine doppelte Ergänzungsbilanz sowohl bei der Ober- als auch bei der Untergesellschaft bilden will. Das von REISS vorgeschlagene Ergebnis wird nach der hier befürworteten Anwendung der Spiegelbildmethode (s. Anm. 643) gleichermaßen hergestellt, weil die nach der hier vertretenen Auffassung auf der Ebene der Untergesellschaft gebildete Ergänzungsbilanz

bilanz über die Spiegelbildmethode das Kapitalkonto des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft erhöht und so die von REISS geforderte – doppelte – Ergänzungsbilanz auf der Ebene der Obergesellschaft ersetzt.

► *Gewerbesteuerliche Auswirkungen:* Die Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz auf der Ebene der Unter­gesellschaft führt infolge der Abschreibungen allerdings zu einer Minderung des Gewerbeertrags der Unter­gesellschaft, die allen Unter­gesellschaftern zugute kommt (vgl. PRINZ/THIEL, FR 1992, 192 [193 f.]; aA KORN/CARLÉ § 15 Rn. 202, die von einer gewstl. Mehrbelastung ausgehen). Um eine Begünstigung aller Unter­gesellschaftler zu vermeiden, bedarf es insoweit einer gesellschaftsrechtl. Regelung auf der Ebene der Unter­gesellschaft (krit. hierzu PRINZ/THIEL aaO [194]). Bei einer negativen Ergänzungsbilanz ergibt sich umgekehrt infolge der Zuschreibungen in der Ergänzungsbilanz eine GewSt-Mehrbelastung aller Unter­gesellschaftler, die ebenfalls vertraglich abbedungen werden kann.

Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft: Soweit die Mehr- oder Minder­aufwendungen des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft auf die stillen Reserven der WG der Obergesellschaft entfallen, hat er eine Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft zu bilden, deren Ergebnis den Gewinn der Obergesellschaft – und auch deren Gewerbeertrag – beeinflusst und dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zuzurechnen ist (s. Anm. 642).

Einstweilen frei.

638

IV. Rechtsfolgen bei der Obergesellschaft

1. Ermittlung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft

639

Nr. 2 Satz 2 wirkt sich bei der Gewinnermittlung auf der Ebene der Obergesellschaft nicht unmittelbar aus, sondern stellt nur sicher, dass die von Nr. 2 Satz 2 erfassten Sonderbetriebseinkünfte des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft außer Ansatz bleiben (s. Anm. 632 f.).

In den Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb der Obergesellschaft sind einzubeziehen:

- ▷ der eigene Gewinn (Verlust) der Obergesellschaft laut StBil. einschließlich des Ergebnisses aus der Beteiligung an der Unter­gesellschaft (zur str. Frage der bilanziellen Erfassung des Gewinnanteils an der Unter­gesellschaft s. Anm. 643);
- ▷ Sondervergütungen iSv. Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter für seine Tätigkeit für die Obergesellschaft oder Nutzungsüberlassung von WG an die Obergesellschaft von dieser erhält, sowie die hiermit zusammenhängenden SonderBA (s. Anm. 641);
- ▷ der Gewinn (Verlust) des mittelbar beteiligten Gesellschafters aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Obergesellschaft (s. Anm. 641);
- ▷ der Gewinn (Verlust) aus einer Ergänzungsbilanz des mittelbar beteiligten Gesellschafters (Obergesellschaftlers) bei der Obergesellschaft, soweit seine Mehr- oder Minderaufwendungen bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft auf die stillen Reserven der WG der Obergesellschaft und nicht auf die stillen Reserven der WG der Unter­gesellschaft entfallen (s. Anm. 637);
- ▷ der Gewinn (Verlust) des mittelbar beteiligten Gesellschafters iSv. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 aus der Veräußerung seines Anteils an der Ober­gesell-

schaft (BFH v. 18.9.2007 – I R 79/06, BFH/NV 2008, 729; s. auch § 16 Anm. 206).

Für die Ermittlung des Gewerbeertrags iSv. § 7 Satz 1 GewStG ist der vorstehend genannte Gewinn nur modifiziert zu übernehmen. Zum einen ist der Gewinn um das Ergebnis aus der Unterbeteiligung nach § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG zu korrigieren (s. Anm. 643). Zum anderen gehört der Gewinn des mittelbar beteiligten Gesellschafters aus der Veräußerung seines Anteils an der Obergesellschaft nach § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG nicht zum Gewerbeertrag. Denn der mittelbar beteiligte Gesellschafter als Veräußerer ist eine natürliche Person iSv. § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG und an der Obergesellschaft unmittelbar beteiligt.

640 2. Zurechnung des Gesamtgewinns der Obergesellschaft

Ebenso wie bei der Gewinnermittlung der Obergesellschaft (s. dazu Anm. 639) wirkt sich Nr. 2 Satz 2 auch bei der Gewinnzurechnung nicht unmittelbar aus, sondern stellt nur sicher, dass die von der Untergesellschaft an den mittelbar beteiligten Gesellschafter geleisteten Sondervergütungen sowie der bei der Untergesellschaft gebildete Sonderbetriebsbereich des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft außer Ansatz bleiben (s. Anm. 632 f.).

Gewinnzurechnung nach allgemeinen Grundsätzen: Der gesamthänderisch erzielte eigene Gewinn der Obergesellschaft lt. StBil. wird den Gesellschaftern der Obergesellschaft (und damit auch dem an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter) nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet (s. BFH v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1981, 164).

Berücksichtigung des Ergebnisses aus der Unterbeteiligung: Soweit das Ergebnis aus der Unterbeteiligung in der StBil. der Obergesellschaft erfasst worden ist (s. hierzu Anm. 643), ist es außerbilanziell zu kürzen und durch den im Feststellungsbescheid der Untergesellschaft bindend festgestellten Anteil der Obergesellschaft am Ergebnis der Untergesellschaft zu ersetzen, da für die Höhe des Ergebnisses aus der Unterbeteiligung allein der Feststellungsbescheid maßgeblich ist (s. Anm. 643). Auf diese Weise wird den mittelbar beteiligten Gesellschaftern (erst) im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft das Ergebnis der Untergesellschaft zugerechnet (s. das Beispiel in Anm. 643; zum Verfahren s. Anm. 118).

Die Sondervergütungen sowie die Ergebnisse aus den Sonderbilanzen, Ergänzungsbilanzen und die Veräußerungsgewinne werden denjenigen Gesellschaftern der Obergesellschaft zugerechnet, die den entsprechenden Tatbestand verwirklicht bzw. die entsprechende Sonder- oder Ergänzungsbilanz geführt haben. Eine Zurechnung nur auf den mittelbar beteiligten Gesellschafter erfolgt hinsichtlich des Ergebnisses aus einer Ergänzungsbilanz, die die Obergesellschaft für ihn bei der Untergesellschaft gebildet hat und in der sie die Mehr- oder Minderaufwendungen, die der mittelbar beteiligte Gesellschafter bei Erwerb seines Anteils an der Obergesellschaft getätigt hat und, soweit sie auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, ausgewiesen hat (s. Anm. 637). Sofern diese Zurechnung nicht im Gewinnverteilungsschlüssel vereinbart ist, ist sie als bloße individuelle Ergebniskorrektur zugunsten des mittelbar beteiligten Gesellschafters zulässig (s. Anm. 637).

641 3. Sondervergütungen und Sonderbetriebsvermögen des an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft

Sondervergütungen: Die Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter von der Obergesellschaft erhält, gehören we-

gen der insoweit bestehenden unmittelbaren Beteiligung nach Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zum Gewinn der Obergesellschaft und werden dem mittelbar beteiligten Gesellschafter im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die Obergesellschaft zugerechnet.

Sonderbetriebsvermögen: Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter kann bei der Obergesellschaft, an der er unmittelbar beteiligt ist, nach allg. Grundsätzen SonderBV I und II bilden. Gewinne und Verluste aus der Veräußerung und Entnahme von zum SonderBV gehörenden WG erhöhen oder mindern den Gewinn der Obergesellschaft. Das SonderBV des an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft ist gegenüber seinem SonderBV bei der Untergesellschaft stl. selbständig, so dass der mittelbar beteiligte Gesellschafter über insgesamt zwei SonderBV bei zwei verschiedenen PersGes. verfügen kann (zur gleichzeitigen Überlassung eines WG an Ober- und Untergesellschaft s. Anm. 635).

4. Erwerb und Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft

642

Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft: Erwirbt der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter einen Anteil an der Obergesellschaft, so sind die von ihm gezahlten Mehr- oder Minderaufwendungen (dh. die Differenz gegenüber dem Kapitalkonto des Veräußerers) in einer Ergänzungsbilanz bei der Obergesellschaft zu erfassen, soweit sie auf die WG der Obergesellschaft entfallen (s. Anm. 637). Das Ergebnis der Ergänzungsbilanz fließt in den Gesamtgewinn der Obergesellschaft ein – mindert damit auch den Gewerbeertrag der Obergesellschaft – und wird dem neu eintretenden mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet.

Soweit die Mehr- oder Minderaufwendungen auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, ist eine Ergänzungsbilanz von der Obergesellschaft für den mittelbar beteiligten Gesellschafter bei der Untergesellschaft zu bilden, deren Ergebnis jedoch den Gewinn der Untergesellschaft beeinflusst, s. Anm. 637.

Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft: Zur Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft s. § 16 Anm. 206. Zu beachten ist, dass mit der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft die Zugehörigkeit der der Untergesellschaft überlassenen WG zum SonderBV endet, da die mittelbare Beteiligung an der Untergesellschaft nun nicht mehr besteht. Insoweit kommt es zur Gewinnrealisierung, sofern eine Überführung der WG zu Buchwerten in ein SonderBV des Gesellschafters bei einer anderen Mitunternehmerschaft oder in sein eigenes BV gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 nicht möglich ist.

5. Behandlung der Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in Steuerbilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Obergesellschaft

643

Die Beteiligung einer Obergesellschaft an einer Untergesellschaft (Unterbeteiligung) ist nach hM als Vermögensgegenstand in der HBil. der Obergesellschaft zu aktivieren (vgl. DIETEL, DStR 2002, 2140; IDW RS HFA 18, Wpg. 2006, 1302 Rn. 7). Ob und ggf. wie die Beteiligung der Obergesellschaft an der Untergesellschaft in der StBil. der Obergesellschaft zu erfassen ist, ist str.

Aktivierung dem Grunde nach streitig: Die Aktivierung der Beteiligung in der StBil. hängt davon ab, ob man in der Beteiligung an einer PersGes. ein WG sieht:

► *Nach der Rechtsprechung des BFH und Teilen des Schrifttums* ist die Beteiligung an einer PersGes. kein in der StBil. auszuweisendes WG. Der BFH geht davon aus,

dass der Anteil an einer PersGes. nur die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden WG verkörpert.

Vgl. BFH v. 8.9.2005 – IV R 52/03, BStBl. II 2006, 128; v. 28.11.2002 – III R 1/01, BStBl. II 2003, 250 (255); v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); v. 23.7.1975 – I R 163/73, BStBl. II 1976, 73; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 690, und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 270 „Beteiligung an PersGes.“, jeweils mwN; BÜRKLE/KNEBEL, DStR 1998, 1067 (1071); L. MAYER, DB 2003, 2034 (2035 f.); OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992; s. auch § 6 Anm. 825.

Konsequenz der Auffassung des BFH ist, dass die Beteiligung in der StBil. nur mit einem sog. Merkposten oder als „Summe der Anteile an den WG der PersGes.“ (SCHMIDT/WACKER aaO) ausgewiesen werden darf und die Beteiligungserträge in der StBil. nicht erfasst werden. Dies kann insbes. im Bereich von Holding-Gesellschaften zu einer unzureichenden Darstellung der Vermögensverhältnisse führen, da deren Vermögen im Wesentlichen aus Beteiligungen besteht.

► *Nach der Gegenauffassung* ist die Beteiligung an einer PersGes. in der Bilanz auszuweisen, weil sie ein WG darstellt.

Vgl. LEY, KÖSDI 1996, 10923 (10925); LEY, DStR 2004, 1498 (1499 f.); SCHMID, DStR 1997, 940; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 10 III; HEBELER, BB 1998, 206 (208); KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 339.

Ausweis nach der Spiegelbildmethode als Praxislösung: Unabhängig davon, wie der Streit über die Aktivierung einer Beteiligung zu entscheiden ist, hat sich in der Praxis die Spiegelbildmethode durchgesetzt, die auch von der FinVerw. anerkannt wird.

Vgl. OFD Frankfurt v. 15.7.2008, ESt-Kartei HE, § 15 EStG, F. 2 Karte 14; OFD Koblenz v. 28.2.2007, DStR 2007, 992; LEY, KÖSDI 1996, 10923 (10925 und 10933); LEY, DStR 2004, 1498 (1499 f.); zu weiteren Berechnungsbeispielen s. SCHMID, DStR 1997, 941 (945 ff.); DIETEL, DStR 2002, 2140 (2142 f.); GROH, StuW 1995, 383 (385); KSM/REISS, § 16 Rn. C 41; HEBELER, BB 1998, 206 (208); PAUL, Die Behandlung negativer Kapitalkonten bei doppelstöckigen Personengesellschaften, Diss. 2006, 96 ff.; im Erg. auch L. MAYER, DB 2003, 2034 (2035), der sich aus Vereinfachungsgründen für die Spiegelbildmethode einsetzt; aA FROMM, GmbHR 2005, 425 (426), der auf die fehlende gesetzliche Regelung hinweist.

► *Zweck der Spiegelbildmethode:* Mit der Spiegelbildmethode wird zum einen das zutreffende Verlustausgleichspotential iSv. § 15a ermittelt (zur Anwendbarkeit des § 15a auf doppelstöckige PersGes. s. BFH v. 18.12.2003 – IV B 201/03, BStBl. II 2004, 231; v. 1.7.2004 – IV R 67/00, BFH/NV 2004, 1707; grundlegend hierzu PAUL aaO, 104 ff., wonach für Zwecke des § 15a zusätzlich ein innerbilanzieller Merkposten anzusetzen ist). Denn bei der Spiegelbildmethode werden auch die Ergänzungsbilanzen berücksichtigt, die bei der Untergesellschaft gebildet und im Wege der Abschreibung fortentwickelt werden; beim Ansatz mit den AK würde hingegen der bei Erwerb der Beteiligung gezahlte Mehrwert nicht abgeschrieben werden, was im Erg. den Ausweis von zu hohen Kapitalkonten zur Folge hätte. Zum anderen dient die spiegelbildliche Darstellung der Beteiligung der zutreffenden Ermittlung des Veräußerungsgewinns bei Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft (s. hierzu L. MAYER, DB 2003, 2034 [2038 ff.]; OFD Koblenz v. 28.2.2007 aaO).

► *Inhalt der Spiegelbildmethode:* Bei der Spiegelbildmethode wird das Kapitalkonto der Obergesellschaft, wie es sich aus der StBil. der Untergesellschaft ergibt, spiegelbildlich (idR also aktivisch) in der StBil. der Obergesellschaft ausgewiesen. Zum Kapitalkonto der Obergesellschaft gehört auch das Kapitalkonto der Ergänzungsbilanzen, die die Obergesellschaft für sich oder den mittelbar beteilig-

ten Gesellschafter (s. Anm. 637) bei der Untergesellschaft gebildet hat, nicht aber das sich aus einer Sonderbilanz der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft ergebende Kapitalkonto, da das Kapitalkonto der Sonderbilanz bei der Anwendung des § 15a außer Ansatz bleibt (glA KSM/REISS, § 16 Rn. C 41; GROH, StuW 1995, 383 [385]; aA LEY, KÖSDI 1996, 10923 [10925]; LEY, DStR 2004, 1498 [1500]; SCHMID, DStR 1997, 941 [946], die sich für eine Einbeziehung der Sonderbilanz aussprechen). Durch den Ausweis der Unterbeteiligung in der StBil. der Obergesellschaft erhöht sich wiederum das Kapitalkonto des mittelbar beteiligten Gesellschafters bei der Obergesellschaft, so dass sich auf der Ebene der Obergesellschaft ein höheres Verlustausgleichspotential für den mittelbar beteiligten Gesellschafter ergibt.

Höhe des Beteiligungsergebnisses: Die Höhe des Gewinn- oder Verlustanteils der Obergesellschaft aus ihrer Beteiligung an der Untergesellschaft bestimmt sich allein nach dem Ergebnis des Bescheids über die einheitliche und gesonderte Feststellung für die Untergesellschaft, in dem der Anteil der Obergesellschaft am Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft bindend festgestellt und dieser zugerechnet wird (hM, vgl. zB KSM/REISS, § 16 Rn. C 41; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 690, und SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 270 „Beteiligung an PersGes“; LEY, KÖSDI 1996, 10923 [10924]).

Steuerliche Erfassung des Beteiligungsergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung: Ob der Anteil der Obergesellschaft am Ergebnis der Untergesellschaft bereits in der GuV der Obergesellschaft zu berücksichtigen ist, ist str. und hängt davon ab, ob man in der Beteiligung an einer anderen PersGes. (hier: Untergesellschaft) ein WG sieht oder nicht (s.o.). Dieser Streit betrifft allein die Vorgehensweise. Auf die Höhe des Beteiligungsergebnisses hat er keinen Einfluss, da sich die Höhe nach beiden Ansichten allein aus dem Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft ergibt (s.o.).

► *Außerbilanzielle Hinzurechnung nach BFH:* Nach Ansicht des BFH, der die Beteiligung an der PersGes. nicht als WG ansieht und daher eine Aktivierung der Unterbeteiligung ablehnt (s.o.), muss konsequenterweise eine Erfassung der Beteiligungserträge in der GuV der Obergesellschaft unterbleiben.

Vgl. BFH v. 28.11.1991 – XI R 14/90, BFH/NV 1992, 377 (379); v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 (700); v. 20.6.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654 (655); s. auch das Berechnungsbeispiel bei DIETEL, DStR 2002, 2140 (2143).

Das Ergebnis aus der Unterbeteiligung, das sich aus dem bindenden Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft ergibt, wird erst außerbilanziell im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft, dh. auf der zweiten Stufe des Feststellungsverfahrens (s. Anm. 118) übernommen und den Gesellschaftern der Obergesellschaft und damit auch dem mittelbar beteiligten Gesellschafter zugerechnet (zur außerbilanziellen Hinzurechnung bei der einstöckigen PersGes. vgl. BFH v. 6.11.1985 – I R 242/81, BStBl. II 1986, 333 [335]; s. auch das Berechnungsbeispiel in Anm. 643 aE).

► *Berücksichtigung des Ergebnisses aus der Unterbeteiligung in der Gewinn- und Verlustrechnung der Obergesellschaft nach der Gegenauffassung:* Nach der Gegenauffassung steht die Rspr. des BFH im Widerspruch zu den Regelungen in § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG. Denn diese Vorschriften gehen erkennbar davon aus, dass das Ergebnis aus der Unterbeteiligung in den Gewerbeertrag des Gesellschafters (hier: Obergesellschaft) eingehe, also nicht außerbilanziell hinzuzurechnen sei. § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG würden bei einer außerbilanziellen Hinzurechnung bedeutungslos.

So BLÜMICH/GOSCH, GewStG, § 9 Rn. 131; KSM/REISS, § 16 Rn. C 41; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 21 II Nr. 3 Buchst. f; LINDWURM, DStR 2000, 53 (59) zur stillen Gesellschaft.

Gewstl. sei das Beteiligungsergebnis nach § 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen oder hinzuzurechnen. Für die einheitliche und gesonderte Feststellung der Obergesellschaft (zweite Stufe des Feststellungsverfahrens, s. Anm. 118) werde das in ihrer GuV zunächst erfasste Beteiligungsergebnis außerbilanziell gekürzt und durch das Beteiligungsergebnis, das sich aufgrund des Feststellungsbescheids der Untergesellschaft (erste Stufe des Feststellungsverfahrens, s. Anm. 118) für die Obergesellschaft ergebe, ersetzt. Die Ersetzung sei erforderlich, weil das in der GuV erfasste Beteiligungsergebnis von dem im Feststellungsbescheid der Untergesellschaft festgestellten Ergebnis wegen nicht abziehbarer BA oder stfreier Erträge abweichen könne (vgl. DIETEL, DStR 2002, 2140 [2142]). Damit wird auch bei dieser Vorgehensweise das bindende Ergebnis aus dem Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft übernommen. Im Unterschied zu der Ansicht des BFH wird dabei aber das Ergebnis aus der Unterbeteiligung in der stl. Gewinnermittlung der Obergesellschaft erfasst und erst außerbilanziell durch das sich aus dem Feststellungsbescheid ergebende Ergebnis korrigiert.

Beispiel: Die Untergesellschaft, an der die Obergesellschaft zu 50 % beteiligt ist, erzielt einen Gewinn iHv. 2000. Dieser Gewinn ist um nicht abziehbare BA iHv. 200 zu erhöhen. Die Obergesellschaft, an der der A zu 50 % beteiligt ist, erzielt einen Gewinn von 5000, in dem das Beteiligungsergebnis von 1000 (50 % von 2000) enthalten ist; die nicht abziehbaren BA der Untergesellschaft fließen nicht in die StBil. der Obergesellschaft ein.

Der stl. Gewinn der Obergesellschaft von 5000 wird um das Beteiligungsergebnis von 1000 gekürzt, so dass in den Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft als erste Komponente 4000 einfließen. Als zweite Komponente wird der Anteil der Obergesellschaft aus dem bindenden Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft übernommen; in diesem Bescheid wurden der Obergesellschaft insgesamt 1100 (50 % von 2000 und 50 % von 200 nicht abziehbare BA) zugerechnet. Insgesamt ergibt sich damit ein Gewinn auf der Ebene der Obergesellschaft von 5100, der den Gesellschaftern der Obergesellschaft zugerechnet wird.

Nach der Ansicht des BFH würde sich ein stl. Gewinn bei der Obergesellschaft iHv. nur 4000 ergeben, weil das Beteiligungsergebnis unberücksichtigt bliebe. Im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft würde dann das Ergebnis aus dem Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft von 1100 hinzugerechnet werden, so dass sich ebenfalls ein Gewinn auf der Ebene der Obergesellschaft von 5100 ergeben würde, der den Gesellschaftern der Obergesellschaft zuzurechnen wäre.

Zeitpunkt der steuerlichen Erfassung des Beteiligungsergebnisses: Der Feststellungsbescheid für die Untergesellschaft, in dem das Beteiligungsergebnis für die Obergesellschaft festgestellt wird, ist nicht nur hinsichtlich der Höhe, sondern auch bezüglich des Zeitpunkts bindend. Der Anteil der Obergesellschaft aus der Unterbeteiligung, der ihr zB in einem für den Feststellungszeitraum 01 ergehenden Feststellungsbescheid der Untergesellschaft zugerechnet wird, ist daher im Feststellungsbescheid für die Obergesellschaft für das Jahr 01 zu übernehmen. Haben Ober- und Untergesellschaft unterschiedliche Wj., so kann es zu einer zeitlich versetzten Berücksichtigung des Beteiligungsergebnisses kommen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 619). Spätere Korrekturen des Feststellungsbescheids für die Untergesellschaft, die sich auf das Beteiligungsergebnis der Obergesellschaft auswirken, sind nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO im Feststellungsbescheid der Obergesellschaft ebenfalls zu übernehmen. Nach der vom BFH vertretenen Auffassung bedingt dies keine Berichtigung der Bilanz, weil das Beteiligungsergebnis nicht in der stl. Gewinnermittlung zu berücksichtigen ist. Die Gegenauffassung dürfte demgegenüber zur Konsequenz haben, dass die Bilanz, in der sich das bisherige, unrichtige Beteiligungsergebnis widerspiegelt, nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 1 zu berichtigen ist.

Einstweilen frei.

644

V. Rechtsfolgen bei dem an der Untergesellschaft mittelbar beteiligten Gesellschafter

645

Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter von dieser erhält, werden ihm nach Nr. 2 Satz 2 im Rahmen des Feststellungsbescheids für die Untergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet. Sondervergütungen, die der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter hingegen von der Obergesellschaft erhält, werden ihm nach Nr. 2 Satz 1 im Rahmen des Feststellungsbescheids für die Obergesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Anteile am Gewinn und Verlust: Nr. 2 Satz 2 hat keine Auswirkung auf die Zurechnung des Anteils des mittelbar beteiligten Gesellschafters am Gewinn oder Verlust der Untergesellschaft (s. Anm. 631). Der Gewinn der Untergesellschaft wird gem. Nr. 2 Satz 1 nur den (unmittelbar beteiligten) Untergesellschaftern (einschließlich der Obergesellschaft) zugerechnet. Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter ist gem. Nr. 2 Satz 1 nur am Gewinn und Verlust der Obergesellschaft beteiligt und erhält nur über diese seinen Anteil am Gewinn und Verlust der Untergesellschaft (s. Anm. 640, sowie zum Verfahren Anm. 118).

Sonderbetriebsvermögen: Der an der Untergesellschaft mittelbar beteiligte Gesellschafter kann sowohl bei dieser als auch bei der Obergesellschaft SonderBV I und II bilden (s. Anm. 633 und 641). Gewinne aus der Veräußerung oder Entnahme von WG seines SonderBV bei der Ober- oder Untergesellschaft gehören zum Gewinn der jeweiligen Gesellschaft und sind ihm im Rahmen der jeweiligen Feststellung zuzurechnen.

Erwerb und Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft: s. § 16 Anm. 206; zur Bildung von Ergänzungsbilanzen bei der Ober- und Untergesellschaft bei Erwerb des Anteils an der Obergesellschaft, wenn die Mehr- bzw. Minderaufwendungen auch auf die stillen Reserven der WG der Untergesellschaft entfallen, s. auch Anm. 637.

Einstweilen frei.

646–699

Anhang 1 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Sonderbetriebsvermögen

Autor: Dr. Norbert **Schneider**, Rechtsanwalt/Steuerberater,
Freshfields Bruckhaus Deringer, Köln

Mitherausgeber: Prof. Dr. Thomas **Stapperfend**,
Vors. Richter am FG, Cottbus

Schrifttum: KLASMEYER, Zur Zurechnung betrieblich genutzter Gesellschaftergrundstücke zum Betriebsvermögen der Personengesellschaft im Steuerrecht, Diss. Köln 1971; BORDEWIN, Das Betriebsvermögen der Mitunternehmer einer Personengesellschaft, BB 1976, 967; KNOBBE-KEUK, Sonderbetriebsvermögen in der Handelsbilanz der Personengesellschaft, BB 1976, 1120; WOERNER, Das gewerbliche Betriebsvermögen, insbesondere bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, BB 1976, 220; BEISSE, Gesellschafter-Zuschüsse und Gesellschafter-Darlehen bei Kapital- und Personengesellschaften, JbFfStR

1976/77, 247; WOERNER, Die Tragweite des Beitragsgedankens bei der Auslegung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, DStZ/A 1977, 299; KNOBBE-KEUK, Konkurrenz zwischen Sonderbilanz und Eigenbilanz des Gesellschafters einer Personengesellschaft, StuW 1979, 30; THIEL, Die Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft, StuW 1984, 104; GÄDCKE, Dem Werte nach eingebrachte Grundstücke im Gesellschaftsvermögen, Frankfurt ua. 1987; KOHMÜLLER, Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen zwischen Gesellschaftern einer Personengesellschaft zum Buchwert, Diss. Göttingen 1989; UELNER, Ergänzungs- und Sonderbilanzen, DStJG 14 (1991), 139; DÖLLERER, Gesellschafterdarlehen an die gewerbliche Personengesellschaft, DStZ 1992, 646; GSCHWENDTNER, Ergänzungsbilanz und Sonderbilanz II in der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, DStR 1993, 817; SCHÖN, Zum Stande der Lehre vom Sonderbetriebsvermögen, DStR 1993, 185; GROH, Die Bilanzen der Mitunternehmerschaft, StuW 1995, 383; REUTER, Sonderbetriebseinkünfte im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, Frankfurt a. M. 1995; FRIEDRICH, Die Rechtssystematik des Sonderbetriebsvermögens, Diss. Würzburg 1996; SCHÖN, Der Große Senat des Bundesfinanzhofes und die Personengesellschaft, StuW 1996, 275; BORDEWIN, Bilanzierungskonkurrenz bei Beteiligung an einer Personengesellschaft, DStZ 1997, 98; KEMPERMANN, Grenzen des Sonderbetriebsvermögens, Festschr. Hans Flick, Köln 1997, 445; MÄRKLE, Der Fluch des Sonderbetriebsvermögens – wie entgeht man ihm?, DStZ 1997, 233; GSCHWENDTNER, Korrespondierende Bilanzierung bei Pensionszusagen einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter, DStZ 1998, 777; LUTTERBACH, Sonderbetriebsvermögen II bei Betriebsaufspaltungen, DB 1999, 2332; SCHULZE ZUR WIESCHE, Sonderbetriebsvermögen II einer Personengesellschaft, FR 1999, 14; GRAF KERSENBRÖCK, Bilanzierungskonkurrenz: Sonderbetriebsvermögen in Folge formwechselnder Umwandlung?, BB 2000, 763; HUSCHENS, Sicherung des Vorsteuerabzugs aus Sonderbetriebsvermögen, Inf. 2000, 204; SCHNEIDER, Sonderbetriebsvermögen – Rechtsgrundlage und Umfang, Köln 2000; PAUS, Forderungsverzicht zugunsten der Personengesellschaft: Auswirkungen auf Gewinnverteilung und verrechenbare Verluste, FR 2001, 113; GÖTZ, Übertragung von Sonderbetriebsvermögen im Lichte des § 13a ErbStG, ZEV 2003, 346; LEY, Sonderbetriebsvermögen in der Beratungspraxis, KÖSDI 2003, 13907; LEY, Ausgewählte Fragen und Probleme in Fällen der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen sowie von Mitunternehmer (teil)anteilen, KÖSDI 2004, 14024; TIEDTKE/HILS, Das Sonderbetriebsvermögen nach dem Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002, DStZ 2004, 482; SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl., Herne/Berlin 2005; LEY, Zur Buchführungs- und Abschlussstellungspflicht sowie zur Ausübung von Bilanzanzierungsrechten in der Sonderbilanz eines Mitunternehmers, WPg. 2007, 906; MENKEL, Sonderbetriebsvermögen bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, Diss. Köln, Aachen 2007; SÖFFING, Für die Anwendung der Subsidiaritätsthese in Fällen der Bilanzierungskonkurrenz, DB 2007, 1194; MÜCKL, Passives Sonderbetriebsvermögen bei Sicherheiten für Verbindlichkeit Dritter, DStR 2008, 2137; SCHIESSL, Beteiligung an Kapitalgesellschaften als Sonderbetriebsvermögen II durch intensive Geschäftsbeziehung, StuB 2008, 428; SCHULZE ZUR WIESCHE, Anteile an einer Betriebs-GmbH und an der Komplementär-GmbH als wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens, GmbHR 2008, 238.

A. Allgemeine Erläuterungen

700

I. Begriff

Der Begriff des SonderBV wird im EStG nicht definiert, sondern ist durch die Rspr. des BFH nach Aufgabe der Bilanzbündeltheorie (s. Anm. 85) geprägt worden. Zum SonderBV gehören WG, die im Eigentum eines Mitunternehmers stehen (personelle Komponente) und objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, dem Betrieb der Gesellschaft (Sonder-BV I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers an der Gesellschaft (Sonder-BV II) zu dienen oder diese jeweils zu fördern (sachliche Komponente).

StRspr., zB BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 (734).

Für den sachlichen Zusammenhang soll es ausreichen, dass die WG in einem „gewissen Zusammenhang mit dem Betrieb der Gesellschaft“ (Sonder-BV I) stehen oder „in gewisser Weise der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft förderlich sind“ (Sonder-BV II) oder zum Betrieb und der Beteiligung in einem Sachzusammenhang stehen (so zB BFH v. 13.9.1988 – VIII R 236/81, BStBl. II 1989, 37 [39]; v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 789 [790]). Allerdings reicht nicht jedweder Zusammenhang; erforderlich ist grds., dass das betreffende WG überwiegend dem Betrieb/der Beteiligung dient/zu dienen bestimmt ist. Beim Sonder-BV I reicht dafür die bloße Nutzungsüberlassung eines WG an die PersGes. Beim Sonder-BV II ist dagegen grds. eine konkrete Prüfung erforderlich (vgl. zB Anm. 736 zur Abgrenzung vom privaten Kapitalanlageinteresse des Mitunternehmers). Zum gewillkürten SonderBV vgl. Anm. 750.
Zur Rechtsentwicklung s. ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 59 ff.

Einstweilen frei.

701–703

II. Bedeutung und Verfassungsmäßigkeit

1. Bedeutung des Rechtsinstituts des Sonderbetriebsvermögens

704

Ziel des Rechtsinstituts des Sonderbetriebsvermögens ist die (zumindest partielle) Gleichstellung des Mitunternehmers mit einem Einzelunternehmer bei der Einkunftsermittlung, indem auch Wertveränderungen (insbes. Veräußerungsgewinne) von WG, die dem Gesellschafter gehören und der Erzielung seiner Einkünfte aus der Mitunternehmerschaft dienen, in die Ermittlung seiner betrieblichen Einkünfte einbezogen und so die stillen Reserven dieser WG erfasst werden (zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 285).

Gewisser Bedeutungsverlust der Qualifikation: Die Zuordnung eines WG zum SonderBV war lange Zeit von großer Bedeutung, weil WG des PV – mit Ausnahme der früher relativ eng gefassten §§ 17, 23 EStG, 21 UmwStG – grds. nicht steuerverstrickt waren. Durch die erhebliche Ausweitung der Steuerbarkeit von privaten Veräußerungsgewinnen bei Anteilen an KapGes. (Beteiligungsgrenze in § 17 auf 1 % herabgesetzt; jetzt alle Anteile im Rahmen der Abgeltungsteuer erfasst) sowie bei Grundstücken (Verlängerung „Spekulationsfrist“ auf 10 Jahre) hat die Qualifikationsfrage für die Frage der Steuerverstrickung etwas an Bedeutung verloren. Gleiches gilt wegen der Abmilderung der GewSt. durch die Anrechnung nach § 35 (dazu Anm. 761 sowie § 35 Anm. 61 ff.). Allerdings bleibt die Zuordnungsfrage wichtig wegen der weiteren Folgen der Zuordnung, zB der Einbeziehung in den Mitunternehmeranteil, was insbes. bei Umwandlungen oder Übertragungen höchst relevant ist.

2. Verfassungsmäßigkeit

705

Nach Auffassung des BVerfG ist die Rspr. des BFH zum SonderBV verfassungsgemäß. Das BVerfG qualifiziert das SonderBV als eine zulässige richterliche Rechtsfortbildung (BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327 ff. zum Sonder-BV I), und zwar auch für das Sonder-BV II (BVerfG v. 22.12.1992 – 1 BvR 1333/89, WM 1993, 508 [509]). Es liegt auch kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor; die unterschiedliche Behandlung gegenüber der Besteuerung von KapGes. ist durch die unterschiedlichen Besteuerungskonzepte von KapGes. und PersGes. gerechtfertigt; das SonderBV diene gerade der Annäherung von Einzel- und Mitunternehmer (im Erg. BVerfG v. 15.7.1969 – 1 BvR 457/66, BVerfGE 26, 327); eine völlige Gleichbehandlung von Einzel-

und Mitunternehmer verlangt das BVerfG dagegen nicht (vgl. BVerfG v. 25.4.1991 – 2 BvR 1549/90, StRK EStG 1975–1990, § 15 Abs. 1 Nr. 2 Mitunternehm. R 58a zu unterschiedlicher Abgrenzung des negativen SonderBV gegenüber Einzelunternehmern).

Stellungnahme: Die Frage der Verfassungsmäßigkeit des SonderBV ist untrennbar mit derjenigen nach der Rechtsgrundlage dieses „Rechtsinstituts“ verknüpft. Für das SonderBV I besteht eine aus dem Gesetz ableitbare Rechtsgrundlage (s. Anm. 715), so dass insoweit keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestehen. Demgegenüber fehlt uE für weite Bereiche des SonderBV II eine ausreichende Rechtsgrundlage im EStG (vgl. Anm. 716). Darin liegt ein Verstoß gegen Art. 2 Abs. 1, 20 Abs. 3 GG.

706

III. Geltungsbereich

Sachlicher Geltungsbereich: SonderBV gibt es bei allen Mitunternehmenschaften, einschließlich LuF und Freiberuflern (zur LuF zB BFH v. 19.2.1987 – I R 175/85, BStBl. II 1987, 430; zu § 18 zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215). Es kommt nicht nur bei inländ., sondern auch bei ausländ. Mitunternehmenschaften in Betracht, soweit dies aus Sicht des deutschen StRechts relevant ist (zB BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 betr. Forderungen an österreichische GmbH & Co. KG; zum Besteuerungsrecht für Zinsen auf Forderung des SonderBV eines US-Mitunternehmers gegenüber seiner deutschen PersGes. vgl. BFH v. 17.10.2007 – I R 5/06, DStR 2008, 659). Ohne Bedeutung ist grds. auch die Gewinnermittlungsart der PersGes. (zu § 4 Abs. 3 vgl. BFH v. 4.4.2001 – II B 71/00, BFH/NV 2001, 1230; KSM/REISS, § 15 Rn. E 11 f.; zu Streitfragen bei der Tonnagesteuer vgl. § 5a Anm. 31, 83).

Persönlicher Geltungsbereich: SonderBV kann jeder Stpfl. bilden, der estl. als Mitunternehmer iSd. Nr. 2 zu qualifizieren ist, also auch KapGes. (BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 753 f.) oder andere PersGes. (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316; aA GRAF KERSENBRÖCK, BB 2000, 763 [767 ff.], wenn PersGes. aus Umwandlung einer KapGes. entstanden ist). Zum persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA s. Anm. 766.

707

IV. Verfahrensfragen

Gesonderte Feststellung der Einkünfte: Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind die estpfl. und kstpfl. Einkünfte der Mitunternehmer aus einer Mitunternehmenschaft gesondert und einheitlich festzustellen.

► *Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens:* Die Feststellung umfasst neben den Gewinnanteilen aus dem Gesamthandsbereich auch die Ergebnisse aus dem Sonderbereich des jeweiligen Mitunternehmers einschließlich des SonderBV (BFH v. 27.10.1989 – III R 38/88, BFH/NV 1990, 369; zum SonderBV II BFH v. 11.9.1991 – XI R 35/90, BStBl. II 1992, 4; zur Kritik wegen der ev. schutzwürdigen Geheimhaltungsinteressen des Mitunternehmers KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [38 ff.]; BRANDIS in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 180 AO Tz. 61; REUTER, Sonderbetriebsvermögen im Verfahren der einheitlichen und gesonderten Feststellung, 1995, 35 ff.). Die Zurechnung zum SonderBV I bei einer Mitunternehmenschaft geht dabei der Zurechnung zum SonderBV II bei einer anderen Mitunternehmenschaft vor (BFH v. 6.10.1987 – VIII R 137/84, BStBl. II 1988, 679).

► *Wirkung der Feststellung:* Der Feststellungsbescheid ist bindender Grundlagenbescheid für die ESt./KStBescheide der Mitunternehmer (§ 182 Abs. 1 AO). Eine spätere (Nicht-)Berücksichtigung von Ergebnisauswirkungen des SonderBV im Folgebescheid ist damit ausgeschlossen. Ebenfalls scheidet eine Anfechtung des Folgebescheids wegen § 351 Abs. 2 AO aus.

► *Schätzung:* Werden die Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft wegen Nichtabgabe der Feststellungserklärung geschätzt, ist grds. zwischen dem Anteil der Mitunternehmer am Gewinn der PersGes. und den Ergebnissen ihrer Sonderbereiche zu trennen (zur Schätzung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft bei Verlusten im SonderBV vgl. BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 unter III.1.c).

Rechtsbehelfs- und Klagebefugnis:

► *Bei Rechtsstreitigkeiten, die auch Sonderbetriebsvermögen betreffen,* sind neben den zur Vertretung berechtigten Personen (§§ 352 Abs. 1 Nr. 1 AO, 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), auch der entsprechende Mitunternehmer persönlich rechtsbehelfs- und klagebefugt (§§ 352 Abs. 1 Nr. 5 AO, 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO). Haben die Vertretungsberechtigten für die Gesellschaft einen Rechtsbehelf eingelegt, ist der Mitunternehmer notwendig hinzuziehen (§ 360 Abs. 3 AO) bzw. notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 FGO; vgl. BFH v. 15.3.2000 – VIII R 8/99, BFH/NV 2000, 1214; v. 28.8.2001 – VIII R 9/01, BFH/NV 2002, 6 mwN). Hat dagegen der Mitunternehmer geklagt, sind wiederum die vertretungsberechtigten Gesellschafter notwendig beizuladen (BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871). Eine unterlassene Hinzuziehung wird durch Beiladung im FG-Verfahren geheilt. Der betroffene Mitunternehmer kann gegen die Einspruchsentscheidung auch selbst klagen, wenn er zum Einspruchsverfahren nicht hinzugezogen war und ihm die Einspruchsentscheidung deshalb nicht bekanntgegeben wurde (BFH v. 23.3.2000 – IV B 91/99, BFH/NV 2000, 1217; v. 14.10.2003 – VIII R 32/01, BStBl. II 2004, 359, unter Aufgabe früherer entgegenstehender Rspr. des BFH).

► *Gewerbesteuer:* Da Steuerschuldner die PersGes. ist, ist ein nicht zur Vertretung berechtigter Mitunternehmer auch dann nicht einspruchs- oder klagebefugt, wenn der Rechtsstreit sein SonderBV betrifft. Folglich ist er auch nicht nach § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399, unter B.III.4.; v. 26.1.2000 – IV B 134/98, BFH/NV 2000, 1104).

Einstweilen frei.

708–711

B. Rechtsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens

I. Die in Rechtsprechung und Schrifttum vertretenen Auffassungen

712

Sonderbetriebsvermögen I:

► *Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 als Rechtsgrundlage:* Nach hM folgt die Zuordnung zum BV der Gesellschaft von solchen WG, die ein Mitunternehmer der PersGes. entgeltlich zur Nutzung überlässt, unmittelbar aus dem Sondervergütungsstatbestand (Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2); wenn die Sondervergütungen gewerbliche Einkünfte des Mitunternehmers seien, müssten auch die überlassenen WG als gewerbliches BV qualifiziert werden.

So bereits BFH v. 15.9.1971 – I R 166/68, BStBl. II 1972, 174 (175); v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647 (648); v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241

(243); v. 15.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 (765 f.); glA LADEMANN/SÖFFING, § 15 Rn. 344; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 459; SÖFFING, Besteuerung der Mitunternehmer, 5. Aufl. 2005, Rn. 594; RAUPACH, DStZ 1992, 692 (695).

Das gelte auch dann, wenn die Nutzungsüberlassung nicht gegen Sondervergütungen erfolgt, sondern unentgeltlich oder gegen einen höheren Gewinnanteil; für die estl. Qualifikation mache es keinen Unterschied, auf welcher Rechtsgrundlage der Mitunternehmer dem Betrieb objektiv dienende WG zur Verfügung stelle (BFH v. 3.12.1996 – VIII S 3/96, BFH/NV 1997, 292 [293]; ähnlich der Beitragsgedanke von WOERNER, DStZ/A 1977, 299 [303 f.]; WOERNER, DStZ 1980, 203 [206]; RAUPACH, DStJG 2 [1979], 87 [105]).

► § 4 Abs. 1 als Rechtsgrundlage: Häufig wird das SonderBV I auch (ganz oder teilweise) auf § 4 Abs. 1 gestützt; die BV-Qualifikation folge bereits aus der betrieblichen Nutzung (zB BFH v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215; SCHMIDT/WACKER XXVII, § 15 Rn. 506). Der Umqualifizierung der Sondervergütungen durch Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 wird lediglich eine ergänzende oder klarstellende Bedeutung beigemessen. Dem liegt die Wertung zugrunde, dass der Mitunternehmer der „wahre Unternehmer“ des Betriebs der PersGes. sei (zB BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616, [621 f.]).

► § 6 Abs. 5 EStG: Seit 1999 wird der Begriff des SonderBV erstmalig im EStG verwendet, nämlich in § 6 Abs. 5. Hierin wird allgemein eher nicht die Rechtsgrundlage des SonderBV gesehen, aber doch eine Bestätigung der Existenz dieses Rechtsinstituts durch den Gesetzgeber (zB WENDT, FR 2008, 1016).

► Keine Rechtsgrundlage: zT wird selbst das SonderBV I als unzulässige Rechtsfortbildung angesehen (zB KNOBBE-KEUK, StuW 1974, 1 [32 ff.]; KRUSE, DStJG 2 [1979], 37 ff.; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 225; gegen die These der Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer insbes. SCHÖN, DStR 1993, 185 ff.).

Sonderbetriebsvermögen II: Die Rechtsgrundlage des SonderBV II ist besonders str.

► Der BFH leitet das SonderBV II – das sich mit dem Sondervergütungstatbestand nicht erklären lässt – zT aus dem Sinnzusammenhang diverser Normen ab. Aus § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 16 Abs. 2 folge, dass nicht nur der Betrieb der PersGes., sondern auch die Beteiligung des Mitunternehmers eine gewerbliche Betätigung sei. Folglich müssten alle durch die Beteiligung verursachten Umstände (WG, Einnahmen und Ausgaben) im Sonderbereich erfasst werden (BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 [190]; v. 5.12.1979 – I R 184/76, BStBl. II 1980, 119 [120]). Insbes. in jüngerer Zeit stellt der BFH zT unmittelbar auf § 4 Abs. 1 ab (Wertung des Mitunternehmers als dem wahren Unternehmer der PersGes.).

BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 (621 f.); v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 (252); v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104; SCHMIDT/WACKER XXVII, § 15 Rn. 506; KSM/REISS, § 15 Rn. E 45; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 535.

Im Schrifttum wird das SonderBV II dagegen zT als unzulässige Rechtsfortbildung abgelehnt (zB LBP/BITZ, § 15 Rn. 73; SÖFFING, DStR 2003, 1105 ff.; SÖFFING, BB 2003, 616; SCHÖN, DStR 1993, 185 ff.; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 444; HEY in TIPKE/LANG, Steuerrecht, 19. Aufl. 2008, § 18 Rn. 71; TIEDTKE/HILS, DStZ 2004, 482 [484 ff.]).

II. Eigene Auffassung

Fehlende konkrete gesetzliche Grundlage: Eine explizite gesetzliche Grundlage für das SonderBV fehlt. Sowohl § 6 Abs. 5 als auch § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG lassen zwar inzwischen erkennen, dass der Gesetzgeber von der Existenz eines estl. SonderBV ausgeht. § 6 Abs. 5 Sätze 2 ff. stellen jedoch weder die eigentliche Rechtsgrundlage des SonderBV dar noch lassen sie Rückschlüsse auf diese oder den Umfang des SonderBV zu. Das gilt erst recht für § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG. Die Rechtsgrundlage ist deshalb eigenständig zu bestimmen und daraus der zulässige Umfang abzuleiten (ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 137 ff.).

Sonderbetriebsvermögen I: Das SonderBV I beruht uE auf Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 iVm. §§ 4 ff.

► *Überlässt der Mitunternehmer der Personengesellschaft Wirtschaftsgüter gegen Sondervergütung zur Nutzung*, ergibt sich deren Zugehörigkeit zum SonderBV I unmittelbar aus dem Wortlaut von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. Da die Sondervergütungen danach gewerbliche Einkünfte sind, muss diese Qualifikation auch das überlassene Vermögen erfassen. Denn das EStG qualifiziert Einkünfte und damit zusammenhängendes Vermögen grds. gleich. Die entsprechenden Einkünfte sind – da gewerblich und mangels spezieller Einkunftsermittlungsregelung – zwingend (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1) nach §§ 4 ff. zu ermitteln. Folglich ist das eingesetzte Vermögen stets BV, und zwar unabhängig davon, ob die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 oder Abs. 3 erfolgt (dazu Anm. 756).

► *Erfolgt die Überlassung ohne Sondervergütung* (zB unentgeltlich oder gegen Gewinnvorab oder höhere Gewinnbeteiligung), lässt sich die Zugehörigkeit dieser WG zum SonderBV I nicht unmittelbar aus Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ableiten, wohl aber unter Berücksichtigung des Zwecks des Sondervergütungstatbestands, unmittelbare Leistungen des Gesellschafters von ihrem zivilrechtl. Rechtsgrund und der gewählten Entgeltregelung unabhängig zu machen und – da sie typischerweise wirtschaftlich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind – in Bezug auf die gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers (nicht bloß des Gesellschaftsgewinns) nach Art einer typisierten Manipulationsverhinderungsnorm im estl. Ergebnis einheitlich zu behandeln (vgl. RAUPACH, JbFfStR 1977/78, 177 [183]; TIPKE, StuW 1978, 193 [197 f.]; WOERNER, StBKongrRep. 1982, 193 [200]). Diese estl. Gleichbehandlung muss aus Sicht des Gesellschafters das gesamte der Gesellschaft überlassene Vermögen als BV erfassen.

Sonderbetriebsvermögen II: Stehen die dem SonderBV II zugeordneten WG nicht im Zusammenhang mit einer Überlassung von WG an die PersGes., so fehlt insoweit eine gesetzliche Grundlage für das SonderBV II (ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 142 ff.).

► *Sondervergütungstatbestand legt den Umfang der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers abschließend fest:* Neben der Beteiligung am Gewinn der PersGes. wird durch den Sondervergütungstatbestand eine punktuelle Erweiterung in den individuellen Bereich des Mitunternehmers angeordnet; diese hat konstitutiven Charakter. Eine davon losgelöste umfassende Erweiterung auf alle individuellen Umstände oder WG des Mitunternehmers ist deshalb nicht möglich. Folglich ist auch die These von der Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer auf diesen Bereich begrenzt (nur partielle Gleichstellung).

Zutreffend insofern BFH v. 11.3.1992 – XI R 57/89, BStBl. II 1992, 798 (800); v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BFHE 175, 231 (237); v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (96); v. 23.4.1996 – VIII R 53/94, BStBl. II 1996, 515; v. 23.4.1996 – VIII R

13/95, BStBl. II 1998, 325; v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BFH/NV 1999, 1690.

Daher erlauben weder eine Zusammenschau von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 und § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 noch deren „Sinnzusammenhang“ eine weitere, gesetzlich nicht geregelte Ausdehnung der gewerblichen Einkünfte des Mitunternehmers (so aber die Rspr.). Auch die unmittelbare Ableitung aus § 4 und dem Begriff des BV überzeugt nicht, und zwar insbes., weil nach dem System des EStG die §§ 13 ff. den Umfang der stbaren Einkünfte allein determinieren; die Einkünftermittlungsnormen (und damit §§ 4 ff.) haben lediglich eine Quantifizierungsfunktion; § 4 Abs. 1 kann daher nicht den durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 umschriebenen Umfang der gewerblichen Einkünfte ausdehnen. Andernfalls wäre der Sondervergütungstatbestand überflüssig, was weder seiner gesetzlichen Entwicklung noch seiner Funktion gerecht würde (zutreffend zB SÖFFING, DStR 2003, 1105). Anders wäre dies nur, wenn der Mitunternehmer einen eigenständigen „Beteiligungsbetrieb“ neben dem Betrieb der PersGes. unterhalten würde (so HALLERBACH, Die PersGes. im EStRecht, 1999, 137 ff.); dafür finden sich in Nr. 2 Satz 1 aber keine Anhaltspunkte (so auch die stRspr., wonach der Gesellschafter keinen selbständigen Betrieb neben der Gesellschaft unterhält; vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401 [403]; v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463]).

► *Rechtsfolge* der hier vertretenen Auffassung ist, dass es grds. keine Rechtsgrundlage für die bisher vorgenommene Zurechnung von Anteilen an KapGes. zum SonderBV II gibt (dazu Anm. 735 ff.). Etwas anderes gilt jedoch für die bisherige Zuordnung von mittelbar zur Nutzung überlassenen WG zum SonderBV II (dazu Anm. 746), sofern der Mitunternehmer die Weiterüberlassung an die PersGes. rechtl. oder in sonstiger Weise beherrscht. Die Erfassung dieser WG als SonderBV II ist über den Sondervergütungstatbestand noch gedeckt; eines Rückgriffs auf § 42 AO bedarf es insoweit nicht (ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 219 ff.).

715–719 Einstweilen frei.

C. Voraussetzungen für die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Sonderbetriebsvermögen

720

I. Wirtschaftsgut als Zuordnungsgegenstand

Gegenstand des SonderBV kann jedes WG sein, also zB materielle WG, immaterielle WG jeder Art (vgl. zu beidem Anm. 721), Forderungen, zB aus Darlehen (dazu Anm. 728), Beteiligungen an KapGes. (vgl. Anm. 738 ff.). Zu ganzen Betrieben bzw. den dazugehörigen WG vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667; v. 25.3.2004 – IV R 49/02, BFH/NV 2004, 1247. Beteiligungen an anderen Mitunternehmerschaften können nach hM kein SonderBV sein (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 507 mwN; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 536, sowie – jedenfalls zu nichtgewerblichen Mitunternehmerschaften – BMF v. 13.5.1996, BStBl. I 1996, 621).

II. Persönliche Zurechnung des Wirtschaftsguts zum Mitunternehmer

721

Das WG gehört nur insoweit zum SonderBV, als es dem Mitunternehmer estl. persönlich zuzurechnen ist (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 286/81, BStBl. II 1986, 55 [57]; v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]; zur anteiligen Zurechnung vgl. BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244]; LBP/Brtz, § 15 Rn. 74a). Entscheidend ist das wirtschaftliche Eigentum iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741).

Kein Gesellschaftsvermögen: SonderBV liegt nicht vor, wenn das WG im wirtschaftlichen Eigentum der PersGes. steht. Dieses wird aber nicht bereits durch bloße Nutzungsüberlassung eines WG durch den Mitunternehmer begründet; das gilt unabhängig von der Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung sowie der Entgeltbemessung (BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 [753]; ADS VI. § 246 Rn. 439; IdW, RS HFA 7, WPg. 2002, 1259 Tz. 13).

Bei der Überlassung quoad sortem, bei der der Mitunternehmer zivilrechtl. Eigentümer bleibt, aber die PersGes. über die bloße Nutzungsbefugnis hinaus den Gegenstand „dem Werte nach“ erhält (Wertsteigerungen und -minderungen sowie das Risiko des zufälligen Untergangs gehen zu Gunsten und zu Lasten der Gesellschaft), ist str., ob die PersGes. wirtschaftlicher Eigentümer ist. Der BFH hat die Frage offen gelassen (zB BFH v. 29.7.1992 – IV B 7/91, BFH/NV 1993, 43; v. 21.6.1994 – VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856); das überwiegende Schrifttum bejaht sie uE zu Recht, sofern die PersGes. eine rechtl. gesicherte Position hat (vgl. IdW, RS HFA 7, WPg. 2002, 1259 Tz. 13; BERNINGER, Die Societas Quoad Sortem, 1994, 241 ff.; REINHARDT, DStR 1991, 588 [589 ff.]; aA KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 71; LANGEL, StbJb. 1983/84, 189 [190 ff.]; LANGEL, JbFfStR 1992/93, 131 [133 f.], wonach nur der Wertanspruch bei der PersGes. zu aktivieren sei, das WG selbst aber zum SonderBV gehöre).

Wirtschaftsgüter, die einer Schwester-Personengesellschaft gehören: Es kommt darauf an, welche Einkünfte die Schwester-PersGes. erzielt (ausführlich dazu Anm. 726).

Gebäude auf fremdem Grund und Boden: Das wirtschaftliche Eigentum am Gebäude steht dem Hersteller zu, wenn er es im Einverständnis mit dem zivilrechtl. Eigentümer des Grund und Bodens auf eigene Gefahr und Rechnung hergestellt hat und ihm bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses ein Anspruch auf Entschädigung in Höhe des Gebäudewerts zusteht (ausführlich BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 ff. mwN). Folglich kann ein Grundstück SonderBV des Mitunternehmers sein, während das darauf von der PersGes. errichtete Gebäude dieser zuzurechnen ist. Im umgekehrten Fall gilt Entsprechendes. Überlässt der Mitunternehmer sein Grundstück zur Bebauung einem Dritten, der es dann seinerseits im bebauten Zustand der PersGes. überlässt, so bleibt das Grundstück gleichwohl SonderBV des Mitunternehmers (BFH v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578).

Nießbrauch zugunsten eines Dritten an Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens steht der Annahme wirtschaftlichen Eigentums des Mitunternehmers nicht entgegen. Das gilt zumindest dann, wenn die Gesellschaft das Grundstück nach Beendigung des Nießbrauchs weiter nutzen kann (BFH v. 1.3.1994 – VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241 [244 ff.]; SCHMIDT/WEBER-GRELLET XXVII. § 5 Rn. 655). Dagegen führt die Übertragung des Eigentums an einem

Grundstück des SonderBV auf einen Nicht-Mitunternehmer auch dann zu einem Ausscheiden des WG aus dem SonderBV, wenn sich der Mitunternehmer den lebenslänglichen Nießbrauch vorbehält (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781).

Eine Scheidungsklausel, nach der sich ein Ehegatte verpflichtet, im Fall der Scheidung ein WG unentgeltlich auf den Mitunternehmer-Ehegatten zu übertragen, begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum des Mitunternehmer-Ehegatten an dem Grundstück (BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 [544]).

Eine unwiderrufliche Vollmacht zugunsten eines Mitunternehmers zur Verfügung über WG, die sein Ehegatte der PersGes. überlassen hat, begründet noch kein wirtschaftliches Eigentum des Mitunternehmers (BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5 zur ESt.; anders beim Einheitswert des BV: wegen der Sonderregelung des § 26 BewG gehört das Grundstück zum SonderBV, vgl. BFH v. 18.5.1995 – IV R 127/92, BStBl. II 1996, 126).

III. Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zum Betrieb (notwendiges Sonderbetriebsvermögen I)

722 1. Begriff des notwendigen Sonderbetriebsvermögens I

Die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV I setzt voraus, dass das WG objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, dem Betrieb der Gesellschaft zu dienen oder diesen zu fördern (zB BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]), wobei es dem Betrieb der PersGes. unmittelbar dergestalt dienen muss, dass es objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt ist (BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 667 [668]; v. 16.2.1995 – IV R 62/94, BStBl. II 1995, 592). Ohne Bedeutung ist, ob das WG in der Buchführung ausgewiesen ist (BFH v. 6.3.2003 – XI R 52/01, BStBl. II 2003, 658 unter II.2.d mwN; zu den Folgen bei „unerkanntem SonderBV“ vgl. zB § 16 Anm. 233).

723 2. Unmittelbare Überlassung von Wirtschaftsgütern durch Mitunternehmer

Zum SonderBV I gehören alle WG, die der Gesellschafter selbst unmittelbar der PersGes. zur betrieblichen Nutzung überlässt.

Gegenstand einer zu Sonderbetriebsvermögen I führenden Nutzungsüberlassung können sein:

- ▶ *Bebaute und unbebaute Grundstücke* (BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797 [798]), selbst wenn sie von untergeordneter Bedeutung iSd. § 8 EStDV sind (BFH v. 6.7.1978 – IV R 164/74, BStBl. II 1978, 647 f.; v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709 [710]),
- ▶ *bewegliche Wirtschaftsgüter* (BFH v. 28.1.1981 – IV R 111/77, BStBl. II 1981, 430: Schiff),
- ▶ *Rechte* (BFH v. 30.11.1978 – IV R 15/73, BStBl. II 1979, 236: Urheberrechte von Autoren; v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757: Werknutzungsrechte; v. 18.3.1986 – VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713: Nießbrauchsrecht an Grundstück; v. 13.9.1988 – VIII R 263/81, BStBl. II 1989, 37 [39]: Bodenschatz),
- ▶ *Anteile an Kapitalgesellschaften* (dazu ausführlich Anm. 738 ff.),

► *andere immaterielle Wirtschaftsgüter* (zB Lizenzen, Patente, Know-how; zu Darlehen vgl. Anm. 728).

Unschädliche Umstände für Begründung als Sonderbetriebsvermögen I sind bei unmittelbarer Nutzungsüberlassung zB:

► *Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsüberlassung*: Es ist unerheblich, ob das WG tatsächlich dem Betrieb der PersGes. bereits dient oder ob es erst für eine spätere Nutzungsüberlassung bestimmt ist, sofern die abschließende Entscheidung über den zukünftigen Einsatz bereits gefallen ist (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [320]).

► *Notwendigkeit des Wirtschaftsguts für den Betrieb der Personengesellschaft* (BFH v. 30.9.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]).

► *Ein tatsächlicher Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft* ist nicht erforderlich. Der Qualifikation als SonderBV steht nicht entgegen, wenn die PersGes. das WG an einen Dritten weiter überlässt (BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/97, BStBl. II 1999, 279 unter 2.a), zB auch im Rahmen einer bestehenden Betriebsaufspaltung (BFH v. 22.1.2002 – VIII R 9/01, BFH/NV 2002, 906). Unerheblich ist auch, dass die PersGes. den für die Weiterüberlassung erhaltenen Mieterlös vollständig an den Gesellschafter weiterleitet und ihr somit kein Gewinn verbleibt (BFH v. 23.5.1991 – IV R 94/90, BStBl. II 1991, 800; Hess. FG v. 11.10.1994, EFG 1995, 527, rkr.).

► *Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung* (zB gesellschaftsrechtl., schuldrechtl. oder dingliche Rechtsgrundlage; BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [622]).

► *Entgeltregelung*: Ohne Bedeutung ist, ob die Überlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt (BFH v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BFHE 185, 205 [206]) oder ob das Entgelt in einem höheren Anteil am Gesellschaftsgewinn oder in einer schuldrechtl. Vergütung besteht (BFH v. 23.5.1979 – I R 163/77, BStBl. II 1979, 757 [761]).

► *Eine bereits bestehende Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zu einem Betriebsvermögen des Mitunternehmers* hindert nach hM die Qualifikation als SonderBV nicht (vgl. dazu Anm. 758). Anders ggf., wenn die Überlassung durch den Mitunternehmer aus seinem BV „im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs“ erfolgt (Beispiel: Baumaschinen-Verleiher überlässt Maschine an Bau-PersGes., an der er beteiligt ist).

So KLEIN, NWB F 17, 1727 (1733) unter Anknüpfung an die Einschränkung des Sondervergütungstatbestands bei zufälligem Zusammentreffen von Leistung und Mitunternehmerstellung; dazu BFH v. 24.1.1980 – IV R 156–157/77, BStBl. II 1980, 271.

Dem ist im Grundsatz zuzustimmen. Für die Frage, ob bzw. wann eine für Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 relevante Leistungsbeziehung (mit Umqualifizierung des überlassenen WG zu SonderBV) stattfindet, hängt uE maßgeblich von der Zeitdauer der Überlassung ab (vgl. unten).

► *Dauer der Nutzungsüberlassung*: Nicht abschließend geklärt ist, ob SonderBV zu verneinen ist, wenn die Nutzungsüberlassung nur kurzfristig ist und wann eine „Kurzfristigkeit“ noch vorliegt. Der BFH hat dies bisher offen gelassen und die Überlassung von Grundstücken für mehr als 1 ½ Jahre jedenfalls als nicht mehr kurzfristig angesehen (BFH v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 [556]; v. 2.12.1982 – IV R 72/79, BStBl. II 1983, 215 [218] betr. 2 ½-jährige Überlassung). UE muss die Dauer berücksichtigt werden, um dem Veranlassungsprinzip gerecht zu werden; die Zuordnung eines WG zum SonderBV kommt uE daher erst in Betracht, wenn die Nutzungsüberlassung an die PersGes. bei Grundstücken mehr als ein Jahr beträgt und bei anderen (idR deutlich kurzlebigeren) WG

über 10 % der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer hinausgeht (ähnlich LBP/BRITZ, § 15 Rn. 74d; ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 214 ff.).

► *Beteiligungsquote des Mitunternehmers an der Personengesellschaft*: BFH v. 11.7.2008 – IV B 121/07, BFH/NV 2008, 2002.

724–725 Einstweilen frei.

726 3. Überlassung eines Wirtschaftsguts durch eine Gesamthands- oder Bruchteilsgemeinschaft, an der ein Mitunternehmer beteiligt ist

Gehört das überlassene WG zum Gesamthandsvermögen einer PersGes., an der ein oder mehrere oder alle Mitunternehmer der nutzenden PersGes. beteiligt sind (Schwester-PersGes.), so ist wie folgt zu differenzieren (ausführlich zB KLEIN, NWB F 17, 1727 ff.):

Erzielt die Personengesellschaft nur vermögensverwaltende Einkünfte (und liegt auch keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor, s.u.), wird sie als transparent behandelt, dh. die WG werden ihren Gesellschaftern mit dem jeweiligen ideellen Anteil zugeordnet (§ 39 Abs. 2 Nr. 2 AO). Ist der Gesellschafter der überlassenden PersGes. zugleich Gesellschafter der nutzenden PersGes., so ist sein Anteil SonderBV bei der nutzenden PersGes. (zB BFH v. 18.5.1995 – IV R 125/92, BStBl. II 1996, 5 [6] zur GbR im EStG; v. 16.12.1997 – VIII R 11/95, BFHE 185, 205 [206]).

Für die Erbengemeinschaft und die Bruchteilsgemeinschaft gilt Vorstehendes entsprechend (zur Erbengemeinschaft BFH v. 24.4.1975 – IV R 115/73, BStBl. II 1975, 580 [582]; zur Bruchteilsgemeinschaft BFH v. 8.3.1990 – IV R 60/89, BStBl. II 1994, 559 [560]).

Erzielt die Gesellschaft originär gewerbliche Einkünfte, so erfolgt kein Durchgriff. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO wird durch §§ 5 Abs. 1, 6 Abs. 1 EStG und §§ 238 ff. HGB verdrängt. Mangels Zuordnung ideeller Anteile an den Doppelgesellschafter liegt für ihn kein SonderBV vor (BFH v. 6.11.1980 – IV R 5/77, BStBl. II 1981, 307; v. 20.2.2003 – III R 34/01, BStBl. II 2003, 700).

Bei Überlassung durch eine gewerblich geprägte Gesellschaft (Abs. 3 Nr. 2) erfolgt ebenfalls kein Durchgriff; anteiliges SonderBV des Doppelgesellschafters liegt nicht vor (BFH v. 16.6.1994 – IV R 84/93, BStBl. II 1996, 82: GmbH & Co. KG; v. 22.11.1994 – VIII 63/93, BStBl. II 1996, 93, 96: gewerblich geprägte GbR; v. 26.11.1996 – VIII 42/94, BStBl. II 1998, 328: gewerblich geprägte atypisch stille Gesellschaft).

Besitzgesellschaft bei Betriebsaufspaltung: Ebenfalls kein anteiliges SonderBV liegt nach der Rspr. vor, wenn zwischen überlassender und nutzender PersGes. eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vorliegt (dazu Anm. 780).

BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325 (326); zustimmend: BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583; zusammenfassend KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 111 ff. Vgl. BFH v. 30.8.2007 – IV R 50/05, BStBl. II 2008, 129: SonderBV-Eigenschaft lebt mit Wegfall der Betriebsaufspaltung wieder auf.

Dieser Vorrang der Betriebsaufspaltung vor dem SonderBV soll aber nicht gelten bei einer Gemeinschaft ohne Gemeinschaftsvermögen (BFH v. 3.7.1997 – IV R 31/96, BStBl. II 1997, 690 zur Eigentümergemeinschaft; ausführlich zu diesem Problemkreis Anm. 780).

Doppelstöckige Personengesellschaft: Überlässt die Obergesellschaft ein WG an die Untergesellschaft, so liegt SonderBV I der Obergesellschaft bei der Untergesellschaft vor (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 unter

B.IV.1; v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [319]). Wegen Nr. 2 Satz 2 liegt SonderBV auch vor, wenn die Überlassung durch den Gesellschafter der Obergesellschaft erfolgt (SEER, StuW 1992, 35 [43 f.]).

4. Mittelbare Überlassung über eine dritte Person

727

Überlässt ein Gesellschafter ein WG an einen Dritten, der es dann an die Gesellschaft weiter überlässt, so liegt idR SonderBV II vor (vgl. Anm. 737).

5. Forderungen des Gesellschafters aus Kapitalüberlassungen

a) Gegenstand der Forderungen

728

Zum SonderBV I gehören auch Forderungen des Mitunternehmers gegen die PersGes. aus Kapitalüberlassungen. Auf den Rechtsgrund der Forderung kommt es grds. nicht an.

Beispiele für Forderungen des Sonderbetriebsvermögens I: Darlehen, auch wenn diese eigenkapitalersetzend sind (ausführlich BFH v. 28.3.1999 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347); typisch stille Beteiligungen (BFH v. 10.11.1983 – IV R 62/82, BStBl. II 1984, 605); Gesellschafterkonten mit Forderungscharakter; gestundete Beträge oder Ausgleichsansprüche als Bürge (BFH v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871); bei Doppelgesellschaftern uU auch Forderungen des Gesamthandsvermögens einer anderen gewerblich tätigen PersGes., wenn die Forderung bei dieser PersGes. nicht zum stl. BV zählt (BFH v. 19.4.1984 – IV R 207/83, BStBl. II 1985, 6). Im Fall von SonderBV erfolgt eine Aktivierung der Forderung in der Sonderbilanz des Mitunternehmers und eine Passivierung in der Bilanz der PersGes.

Forderungen des laufenden Geschäftsverkehrs eines auch eigengewerblich tätigen Mitunternehmers gegen die PersGes. (zB aus Lieferungen und Leistungen) sind kein SonderBV, soweit und solange die Ausgestaltung dieser Forderungen und ihre tatsächliche Abwicklung fremdüblichen Bedingungen entsprechen (BFH v. 18.7.1979 – I R 38/76, BStBl. II 1979, 673). Sie können jedoch SonderBV I werden, wenn sie ihren Charakter als Forderungen des laufenden Geschäftsverkehrs verlieren, zB durch Novation in eine Darlehensforderung oder spätere Vereinbarung unüblicher Bedingungen (zB bei fortgesetzter Kreditierung oder Nichtgeltendmachung bei Fälligkeit). SonderBV liegt aber vor, wenn zB der Wareneinkauf der PersGes. in der Hauptsache bei den Gesellschaftern erfolgt und die durch fortgesetzte Kreditierung bewirkte Zufuhr von Mitteln die wirtschaftliche Grundlage der Gesellschaft bildet (BFH v. 22.1.1981 – IV R 160/76, BStBl. II 1981, 427).

Abgrenzung zum Eigenkapital: Forderungen des Mitunternehmers (und damit SonderBV) liegen nur vor, wenn das überlassene Kapital nicht Eigenkapital der PersGes. ist. Bei den (grds. frei gestaltbaren) Kapitalkonten ist daher eine Abgrenzung notwendig. Eigenkapital liegt vor, wenn auf dem entsprechenden Konto auch Verlustanteile verbucht werden (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 28/98, BStBl. II 2000, 347; BMF v. 30.5.1997, BStBl. I 1997, 627 unter 4.). Weitere Indizien für ein Kapitalkonto sind: das Konto geht im Fall des Ausscheidens des Gesellschafters oder der Liquidation der PersGes. in die Ermittlung des Abfindungsguthabens des Gesellschafters ein (bei Forderungskonten allenfalls Verrechnung mit einem Abfindungsguthaben); auf dem Konto werden Entnahmen und Einlagen verbucht. Für ein Darlehenskonto spricht dagegen die Vereinbarung von Tilgungs- oder sonstigen Rückzahlungsmodalitäten und/oder die Gestellung von Sicherheiten (vgl. BFH v. 4.5.2000 – IV R 16/99, BStBl. II 2001,

171; v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598; zu weiteren Einzelheiten vgl. § 15a Anm. 89 f. sowie LEY, KÖSDI 2002, 13459 ff. und CARLÉ/BAUSCHATZ, FR 2002, 1153 ff.).

729 b) Rechtsfolgen der Zuordnung von Forderungen zum Sonderbetriebsvermögen I

Gesellschafterdarlehen als Eigenkapital der Gesamtbilanz: Nach stRspr. des BFH führt die Behandlung von Gesellschafterdarlehen als SonderBV I zu „Eigenkapital in der Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft“.

BFH v. 22.5.1984 – VIII R 35/84, BStBl. II 1985, 243 (244); v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871 unter III.2.c mwN.

UE steht die Rspr. im Widerspruch zu der anerkannten zweistufigen Gewinnermittlung und ist zudem überflüssig und missverständlich. Forderungen des SonderBV werden als Aktivvermögen in der Sonderbilanz des Mitunternehmers erfasst und in der Bilanz der PersGes. als Fremdkapital passiviert. Zu Auswirkungen bei § 15a (Kapitalkonto iSd § 15a ist nur das Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz, inkl. Ergänzungsbilanz, vgl. Anm. 761 sowie § 15a Anm. 82 ff.). Auch für die Frage der Bewertung dieser SonderBV-Forderungen und den Aufschub der Verlustrealisierung (s.u.) bedarf es der Figur einer angeblichen Gesamtbilanz nicht.

Keine vorzeitige Verlustrealisierung bei Wertminderung oder Wertloswerden: Nach hM gilt das Imparitätsprinzip bei der Bewertung der Forderung des Mitunternehmers einerseits und der Verbindlichkeit der PersGes. andererseits nicht.

BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277 unter 4. aE mwN; v. 5.6.2003 – IV R 36/02, BStBl. II 2003, 871; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 544.

► *Realisation bei Beendigung der Mitunternehmerschaft:* Wertminderungen oder der Verlust der Forderung wirken sich deshalb erst bei Beendigung der Mitunternehmerstellung durch Ausscheiden aus der PersGes. oder deren Vollbeendigung aus (stRspr.: BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277 unter 4. aE mwN; v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874 mwN). Dieses Ergebnis beruht auf dem Prinzip der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung (dazu Anm. 756); ein Rückgriff auf die angebliche Figur der Gesamtbilanz ist nicht notwendig.

► *Eine vorgezogene Verlustrealisierung* ist allerdings grds. durch Übertragung der Forderung aus dem SonderBV möglich, da die Forderung dadurch aus dem SonderBV des bisherigen Forderungsinhabers ausscheidet (BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03, BFH/NV 2005, 1523 mwN). Dabei reicht grds. auch die Übertragung an nahestehende Personen oder gar Mitunternehmer derselben PersGes. aus (PYSZKA, BB 1998, 1557 [1558]); sofern dabei die Übertragung zu einem Preis erfolgt, der im Rahmen des Fremdüblichen liegt, begründet allein die Verlustrealisierung durch die gewählte Maßnahme keinen Missbrauch iSd. § 42 AO (so auch BFH v. 1.3.2005 – VIII R 5/03 aaO).

730 c) Sonderfälle: Unverzinsliche Darlehen, Forderungsverzicht, Rangrücktritt

Unverzinsliche Darlehen: Aus dem Prinzip der korrespondierenden Bilanzierung folgt uE auch, dass es bei unverzinslichen Darlehen des Mitunternehmers an die PersGes. trotz § 6 Abs. 1 Nr. 3 nicht zur Beeinflussung des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft kommen darf. UE ist § 6 Abs. 1 Nr. 3 auf

derartige SonderBV-Darlehen bei der Schuldner-PersGes. gar nicht anwendbar, da dem Mitunternehmer über die Beteiligung am (wegen der Unverzinslichkeit erhöhten) Gesellschaftsgewinn ein „anderer Vorteil“ gewährt wird (unklar BMF v. 26.5.2005, BStBl. I 2005, 699 Tz. 23). Falls die Darlehensverbindlichkeit in der Gesamthandsbilanz doch abzuzinsen ist, ist zur Vermeidung von Verschiebungen zwischen den Mitunternehmern entweder

(1) bei gewinnwirksamer Abzinsung in der Gesamthandsbilanz ein entsprechender Aufwand beim Darlehensgeber-Mitunternehmer zu erfassen; der – ausschließlich stl. erhöhte – Gewinn in der Gesamthandsbilanz ist diesem Mitunternehmer allein zuzurechnen, oder

(2) – was vorzugswürdig erscheint – der Abzinsungsbetrag in der Gesamthandsbilanz erfolgsneutral als Einlage (Aufwandseinlage) des entsprechenden Mitunternehmers zu erfassen und in dessen Sonderbilanz entsprechend zu behandeln (so auch KORN/STRAHL, § 6 Rn. 368).

Forderungsverzicht durch den Mitunternehmer: Es ist nach dem Grund des Verzichts zu differenzieren:

► *Ein Forderungsverzicht aus gesellschaftlichen Gründen* (uE der Regelfall) erfolgt nach hM erfolgsneutral (Behandlung des Verzichts wie eine Übertragung der Forderung zum Buchwert gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 in das Gesamthandsvermögen mit anschließendem Untergang durch Kollusion (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 550; iE glA KSM/REISS, § 15 Rn. 404; LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13465]; aA PAUS, FR 2001, 113 [116]).

► *Ein Forderungsverzicht aus betrieblichen Gründen* (zB zur Erhaltung von Geschäftsbeziehungen) führt dagegen bei der PersGes. (entsprechend der Grundsätze des BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307 zu Verzicht gegenüber KapGes.) in Höhe des nicht mehr werthaltigen Teils der Forderung zu Ertrag und beim verzichtenden Gesellschafter zu Aufwand (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 550; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 606; PYSZKA, BB 1557 [1558]; aA LEY, KÖSDI 2002, 13459 [13464 f.]: erfolgsneutral).

Rangrücktritt: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 8.9.2006, BStBl. I 2006, 497) soll bei einem Rangrücktritt – je nach dessen Formulierung – eine Passivierung der entsprechenden Verbindlichkeit in der StBil. der Schuldnerin wegen § 5 Abs. 2a ausscheiden (dagegen uE zu Recht SUCHANEK, FR 2004, 1129 f.). Sofern die Regelung bei einer PersGes. auf Gesellschafter-Forderungen angewendet wird, muss der Vorgang uE wegen des Prinzips der korrespondierenden Bilanzierung im Erg. gewinnneutral sein (dh. aufwandswirksame Ausbuchung der Forderung im SonderBV).

6. Sonderbetriebsvermögen I ohne Nutzungsüberlassung

731

Nach der Rspr. des BFH sind auch außerhalb der unmittelbaren Nutzungsüberlassung Fälle des SonderBV I denkbar, sofern ein „unmittelbarer Einsatz im Betrieb der PersGes.“ vorliegt.

Überlassung von Grundstücken zur Planung und Vermarktung: Der BFH bejaht SonderBV I, wenn der Gesellschafter einer Baubetreuungs-KG Grundstücke an Bauinteressenten unter der Bedingung verkauft, dass diese einer Bauherrengemeinschaft beitreten und mit der KG einen Baubetreuungsvertrag abschließen (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 65/89, BStBl. II 1991, 789). Dies soll auch dann gelten, wenn der Gesellschafter das Grundstück an die Baubetreuungs-KG verkauft, die es an die Bauinteressenten weiterveräußert (BFH v. 19.2.1991 – VIII R 84/88, BFH/NV 1992, 161 [162]). Diese Behandlung steht je-

doch im Widerspruch zu BFH v. 6.5.1986 – VIII R 160/85 (BStBl. II 1986, 838 [839]), wonach gerade kein SonderBV I vorliegt, wenn der Gesellschafter der PersGes. ein – für den Gesellschaftszweck wesentliches oder notwendiges – Grundstück verkauft und dieses der Gesellschaft vor der Übertragung lediglich „zur Planung“ zur Verfügung gestanden hat. Das SonderBV I ist uE auf den Bereich der unmittelbaren Nutzungsüberlassungen zu beschränken und erfasst nicht solche Verkaufsfälle (im Erg. glA LBP/Brz, § 15 Rn. 74). Die bloße „Bestimmung zum Einsatz im Betrieb der PersGes.“ ist gerade keine solche Überlassung zur Nutzung (so auch BFH v. 19.2.1991 – VIII R 84/88, BFH/NV 1992, 161). UE liegt in solchen Konstellationen auch kein SonderBV II vor.

Überlassung von Wirtschaftsgütern an Dritte, die mit der Personengesellschaft in engem wirtschaftlichen Kontakt stehen: Es liegt kein SonderBV I vor, aber uU (bei Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers) SonderBV II (vgl. Anm. 737; aA FG Düss. v. 29.9.1998, EFG 1998, 1674, rkr.; v. 9.1.1992, EFG 1992, 579, rkr.).

732–734 Einstweilen frei.

IV. Sachliche Zuordnung des Wirtschaftsguts zur Beteiligung (notwendiges Sonderbetriebsvermögen II)

735 1. Begriff und Umfang des notwendigen Sonderbetriebsvermögens II

Die Zugehörigkeit eines WG zum SonderBV II setzt voraus, dass das WG objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft zu dienen oder diese zu fördern (BFH v. 31.1.1991 – IV R 2/90, BStBl. II 1991, 786; v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385] mwN). Notwendiges SonderBV II liegt vor, wenn das WG unmittelbar zur Begründung oder zur Stärkung der Beteiligung dient (stRspr., vgl. zB BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96 aaO; v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 [217], jeweils mwN). Zum SonderBV II gehören:

Wirtschaftsgüter, die der Einflussnahme auf die Gesellschaft dienen (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 f.: zB Beteiligungen an der geschäftsführenden Komplementär-GmbH, dazu Anm. 739).

Wirtschaftsgüter, die für das Unternehmen bzw. den Betrieb der Gesellschaft vorteilhaft sind (zB Beteiligung an wirtschaftlich verbundener KapGes., dazu Anm. 742, mittelbar an die PersGes. überlassene WG, dazu Anm. 737). Dabei ist die faktische Verstärkung des Einflusses auf die Gesellschaft und innerhalb der Gesellschaft ausreichend (rechtl. Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers nicht erforderlich, BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]; v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 [252]). Nicht ausreichend ist dagegen, wenn der Einsatz des WG nur mittelbar günstige Wirkungen („Reflex“) für den Betrieb der PersGes. mit sich bringt (BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 [723]; zur Abgrenzung zwischen unmittelbaren Vorteilen und bloß mittelbaren Wirkungen s. Anm. 736).

736 2. Abgrenzung zu außerbetrieblichen Interessen des Mitunternehmers

Dient ein WG des Mitunternehmers nicht ausschließlich der Begründung und Stärkung der Beteiligung an der PersGes., sondern kann auch eine außerhalb dieser Sphäre begründete Veranlassung vorliegen (insbes. ein privates Kapital-

anlageinteresse des Mitunternehmers), so ist die Zuordnung zum SonderBV II grds. davon abhängig, ob der Zusammenhang mit der PersGes. überwiegt.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530; v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (716); BFH v. 17.12.2008 – IV R 65/07, GmbHR 2009, 382 (385 f.); ohne eine solche Überwiegens-Prüfung aber BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BFH/NV 2005, 610.

Diese Abwägung unterschiedlicher Interessen des Mitunternehmers wird durch Rspr. und FinVerw. in den verschiedenen Fallgruppen zT sehr unterschiedlich gewichtet (vgl. zB zu der Beteiligung an einer Komplementär-GmbH Anm. 739, bei wirtschaftlich verflochtenen KapGes. Anm. 742, sowie Anm. 737 zu mittelbaren Nutzungsüberlassungen).

3. Mittelbare Nutzungsüberlassung über eine dritte Person

737

Überlässt der Mitunternehmer ein WG einer dritten Person, die das WG ihrerseits der PersGes. zur Nutzung zur Verfügung stellt, liegt unstr. SonderBV II vor, wenn der Dritte zur Überlassung des WG an die Gesellschaft vertraglich verpflichtet ist (BFH v. 15.1.1981 – IV R 76/77, BStBl. II 1981, 314 [316]). Gleiches gilt, wenn die weitere Überlassung an die PersGes. den sonst getroffenen Vereinbarungen zwischen Mitunternehmer und Drittem entspricht (BFH v. 7.4.1994 – IV R 11/92, BStBl. II 1994, 796 [798]; v. 24.2.2005 – IV R 23/03, BStBl. II 2005, 578). Besteht bei der erstmaligen Nutzungsüberlassung an die Gesellschaft kein unmittelbarer Zusammenhang mit einem Mitunternehmer, soll nach der Rspr. gleichwohl SonderBV II angenommen werden können, wenn sich dieser Zusammenhang später ergibt (BFH v. 26.3.1987 – IV R 23/85, BFH/NV 1987, 507 [508]; v. 9.9.1993 – IV R 14/91, BStBl. II 1994, 250 [252]). UE ist das zT zu weit. SonderBV II kann nur bejaht werden, wenn der Mitunternehmer die Weiterüberlassung rechtl. oder faktisch beherrscht.

4. Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

a) Überblick

738

Zum SonderBV II können Beteiligungen an KapGes. gehören, die wiederum selbst (unmittelbar oder ggf. mittelbar) an der PersGes. beteiligt sind (insbes. Komplementär-GmbH, dazu Anm. 739) oder die in engen wirtschaftlichen Beziehungen zur PersGes. stehen (vgl. Anm. 741 ff.). In der letzteren Fallgruppe ist die SonderBV-Qualifikation unter Berücksichtigung aller Umstände des jeweiligen Einzelfalls vorzunehmen (BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2002, 825 [826]). Eine Zuordnung der Anteile zum SonderBV hat uU eine zusätzliche Reflexwirkung für weitere WG, die von dem jeweiligen Mitunternehmer an diese KapGes. überlassen werden (so BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 unter II.2.b cc; HG, DStR 2002, 447).

b) Beteiligung an einer Komplementär-GmbH und ähnliche Beteiligungen

739

Die Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH, die sich auf Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG beschränkt, wird stets dem SonderBV II zugeordnet (BFH v. 26.2.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937 mwN). Durch die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG mittels der Beteiligung an der Komplementär-GmbH wird die Stellung des Mitunternehmer-Kommanditisten gestärkt.

BFH v. 15.10.1975 – I R 16/73, BStBl. II 1976, 188 (189); v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510 (511); v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825;

OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032; krit. KNOBBE-KEUK, Festschr. von Wallis, 1985, 373 (379).

Unterhält die Komplementär-GmbH einen weiteren Geschäftsbetrieb neben der Geschäftsführung für die GmbH & Co. KG, so gehören die Anteile an ihr nur dann zum SonderBV II, wenn der anderweitige Geschäftsbetrieb von ganz untergeordneter Bedeutung ist.

StRspr., s. zB BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241 (242); v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 (329); v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 (826) mwN.

In diesem Fall ist davon auszugehen, dass der Mitunternehmer mit der GmbH-Beteiligung mindestens gleichrangig außerbetriebliche Kapitalanlageinteressen verfolgt (BFH v. 7.12.1984 III R 91/81 aaO). Dies gilt nicht nur für das Bewertungsrecht, sondern auch für das EStRecht (vgl. die angeführten Urteile des VIII. Senats). Dem stimmt die FinVerw. grds. zu.

Vgl. OFD Frankfurt v. 17.8.1998, FR 1998, 1011; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032, die jedoch – uE zu weitgehend – die Anteile dann dem SonderBV II zu rechnet, wenn die Komplementär-GmbH zugleich wirtschaftlich mit der KG verflochten ist und diese Geschäftsbeziehung aus Sicht der GmbH & Co. KG von nicht geringer Bedeutung ist.

Hält die Komplementär-GmbH mehrere Beteiligungen (Sternbeteiligungen) soll nach BFH v. 7.5.1986 – II R 137/79 (BStBl. II 1986, 615 [619]) ein Geschäftsbetrieb von nicht untergeordneter Bedeutung vorliegen, der die Qualifikation als SonderBV ausschließt (aA OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032 unter 2.).

Die Beteiligung der KG-Komplementäre an der Kommanditisten-GmbH ist kein notwendiges SonderBV II (aber ev. gewillkürtes SonderBV II, s. Anm. 750), da durch diese Beteiligung die Einflussnahmemöglichkeiten in der PersGes. grds. nicht vergrößert werden (BFH v. 24.6.1982 – IV R 151/79, BStBl. II 1982, 751 [752]). Ausnahmsweise liegt SonderBV II vor, wenn wegen besonderer Umstände im Einzelfalls doch eine Stärkung der Komplementärstellung eintritt (vgl. BFH v. 23.1.2001 – VIII R 12/99, BStBl. II 2001, 825 [827] mit zust. Anm. HG, DStR 2001, 615).

Für Kommanditaktien eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA gelten die vorstehenden Ausführungen entsprechend (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; vgl. auch Anm. 767).

Die Beteiligung an der GmbH bei GmbH & atypisch Still ist nach hM grds. wie diejenige an einer Komplementär-GmbH zu behandeln (vgl. BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 [289 ff.] mwN; zust. HG, DStR 2001, 612, und HFR 2001, 553; FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032 Tz. 4.; unklar OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299, Tz. 3.2.2.2: stets SonderBV ohne Differenzierung).

Bei einer doppelstöckigen GmbH & Co KG gehören die Anteile eines Kommanditisten der Untergesellschaft an der Komplementär-GmbH der Obergesellschaft nur dann zu seinem SonderBV bei der Untergesellschaft, wenn der betreffende Kommanditist in der Obergesellschaft einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (BFH v. 11.12.1990 – VIII R 14/87, BStBl. II 1991, 510).

740 c) Beteiligungen an einer Organgesellschaft

Besteht zwischen einer Mitunternehmerschaft (Organträger – OT) und einer KapGes. (Organgesellschaft – OG) ein Organisationsverhältnis, so gilt für die SonderBV-Eigenschaft von Anteilen der Mitunternehmer an der OG nach

neuerer Rspr. (BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 = FR 2003, 1280 m. Anm. WENDT) Folgendes:

Ist die Organgesellschaft ausschließlich für die Organträger-Personengesellschaft tätig, so gehören die eigenen Anteile der Mitunternehmer stets zum SonderBV II. Es kommt nicht darauf an, ob die Anteile zur Vermittlung der finanziellen Eingliederung notwendig sind.

Ist die Organgesellschaft nicht ausschließlich für die Organträger-Personengesellschaft tätig, gehören die Anteile jedenfalls dann zum SonderBV II, wenn sie notwendig sind, um die Stimmrechtsmehrheit der OG zu vermitteln und damit die finanzielle Eingliederung herzustellen (so bereits BFH v. 24.4.1991 – II B 99/90, BStBl. II 1991, 623 [624]; R 58 Satz 4 KStR; WITT, Die Organschaft im Ertragsteuerrecht, 1998, 95; s. aber unten).

► *Besteht die Stimmrechtsmehrheit bereits anderweitig* (dh. aufgrund der im Gesamthandsvermögen befindlichen Anteile), können die Anteile der Mitunternehmer nur dann zum SonderBV II gehören, wenn sie in anderer Weise die Stellung des Mitunternehmers in der PersGes. stärken. Dies ist jedenfalls bei geringfügigen Beteiligungen nicht der Fall. Eine solche Geringfügigkeit liegt nach BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02 (BStBl. II 2004, 216 = FR 2003, 1280 m. Anm. WENDT) zumindest bei Beteiligungen unter 1 % vor.

► *Seit dem Veranlagungszeitraum 2003* kann die finanzielle Eingliederung wegen § 14 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 KStG idF des StVergAbG nicht durch die Anteile der Mitunternehmer begründet werden, da die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur PersGes. selbst erfüllt sein muss. Etwas anderes gilt nur noch bei der USt.-Organschaft (vgl. Abschn. 21 Abs. 4 Satz 5 UStR), die aber offenbar für die SonderBV-Qualität nicht ausreichen soll (BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02, BStBl. II 2004, 216 unter 2.c aa aE).

Eine Mehrmütter-Organschaft, bei der die Anteile an der OG zwei oder mehreren Unternehmen gehören und die Koordinierung der einheitlichen Willensbildung mittels einer Innen-GbR erfolgt, ist seit VZ 2003 nicht mehr möglich (vgl. ausführlich zum Begriff und zur Rechtsentwicklung § 14 KStG Anm. 18 ff.). Wegen § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG können auch die Anteile der Mehrmütter die finanzielle Eingliederung nicht mehr begründen. Von den Mitunternehmern direkt gehaltene Anteile können uE deshalb nur noch nach den oben dargestellten Grundsätzen des BFH v. 28.8.2003 – IV R 46/02 (BStBl. II 2004, 216) zu SonderBV werden, falls die OG entweder ausschließlich für die PersGes. tätig ist oder es sich um nicht geringfügige Beteiligungen der Mitunternehmer handelt, die aus anderen beachtlichen Gründen ihre Stellung in der PersGes. in sonstiger Weise stärken.

d) Beteiligungen an der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung

741

Zu Anteilen der Gesellschafter einer Besitz-PersGes. an einer Betriebs-KapGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung vgl. ausführlich Anm. 766 und 823.

e) Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei enger wirtschaftlicher Verflechtung

742

Grundsätzlich enge wirtschaftliche Verflechtung notwendig: Anteile des Mitunternehmers an KapGes. gehören dann zu seinem SonderBV II, wenn er die Machtstellung, die er allein oder gemeinsam mit weiteren Mitunternehmern aufgrund seines Anteilsbesitzes an der KapGes. über diese ausüben kann, in den Dienst des Unternehmens der PersGes. stellt (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87,

BStBl. II 1993, 328 [329 f.]; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652 [656]). Das ist der Fall, wenn er die Anteile im Interesse der PersGes. einsetzt und damit zugleich seine eigenen Interessen bezüglich der Beteiligung dem Interesse der PersGes. unterordnet (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 unter 2.c bb. aE; SCHULZE ZUR WIESCHE, FR 1993, 37 [41]), was idR nur dann der Fall ist, wenn eine „besonders enge wirtschaftliche Verflechtung“ zwischen der PersGes. und der KapGes. besteht, und zwar dergestalt, dass „die KapGes. für die PersGes. eine wesentliche wirtschaftliche Funktion erfüllt“ (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378 unter II.6. mwN; OFD Frankfurt v. 17.8.1998, BB 1998, 2245 [2246] unter 3.). Bloße mittelbare Effekte oder Reflexwirkungen für die PersGes. reichen nicht aus (BFH v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721). Gleiches gilt für Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. II 2007, 378 unter II.6. mwN). Keine ausreichend enge Verflechtung besteht, wenn die PersGes. keine aktive gewerbliche Tätigkeit ausübt, sondern nur eine Holding-Funktion hat (BFH v. 7.3.1996 – IV R 12/95, BFH/NV 1996, 736).

Ist die Kapitalgesellschaft in erheblichem Maße anderweitig tätig, ist trotz bestehender wirtschaftlicher Verflechtung beider Gesellschaften der Schluss auf den Einsatz der Anteile im Interesse der PersGes. nicht mehr gerechtfertigt, weil dann davon auszugehen ist, dass die beiden Gesellschaften mit ihrem Tätigkeitsbereich und damit zugleich auch die verschiedenen Interessenbereiche des Gesellschafters gleichrangig nebeneinander stehen (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385 f.]). Eine Ausnahme soll wiederum dann gelten, wenn weitere Umstände hinzukommen, die den Schluss zulassen, dass der Gesellschafter die Beteiligung dennoch primär im Interesse der PersGes. einsetzt (so BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 [330]; v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Die FinVerw. will – uE unzutreffend – die Beteiligung bei besonders enger wirtschaftlicher Verflechtung ohne Rücksicht auf eine anderweitige Tätigkeit der KapGes. stets als SonderBV behandeln, wenn der Mitunternehmer die KapGes. beherrscht (OFD Frankfurt v. 17.8.1998, BB 1998, 2245 [2246] unter 3.; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032 unter 3.; glA FG Münster v. 20.3.1998, EFG 1998, 1631 [1633], rkr.).

Die Beherrschung der Kapitalgesellschaft durch den Mitunternehmer ist nach hM keine zwingende Voraussetzung für die SonderBV-Eigenschaft (BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 [385]). Umgekehrt reicht eine Beherrschungsmöglichkeit allein auch nicht aus, um SonderBV zu begründen, sondern ist allenfalls ein Indiz, dessen Wirkung entfällt, wenn die KapGes. für die PersGes. unwesentlich ist und/oder sich auch noch anderweitig betätigt (BFH v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677 [678]). Fehlt eine Beherrschungsmöglichkeit aufgrund des Anteilsbesitzes, ist dies meist ein wesentliches Indiz gegen die SonderBV-Eigenschaft (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 [532]). Zu weitgehend daher BFH v. 3.3.1998 – VIII R 66/96, BStBl. II 1998, 383 (385); ablehnend dazu KK, KÖSDI 1998, 11562; LBP/Bitz, § 15 Rn. 75; ausführlich SCHNEIDER, SonderBV, 2000, 102 ff.).

743 f) Weitere Fallgruppen

Betriebsverpachtung durch GmbH an Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH gehören zum SonderBV II (BFH v. 14.8.1975 – IV R 30/71, BStBl. II 1976, 88 [90]), es sei denn, die GmbH-Anteile gewähren den Mitunternehmern keinen Einfluss, weil die GmbH einen Beherr-

schungsvertrag mit einer personenidentischen Erbengemeinschaft abgeschlossen hat (BFH v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75 [79]; uE aber ggf. SonderBV II bei der Erbengemeinschaft).

Betriebsverpachtung durch Personengesellschaft an GmbH: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH sind zumindest dann SonderBV II, wenn sie die Beherrschung der KapGes. sichern und damit eine Betriebsaufspaltung begründen (vgl. dazu Anm. 741).

Produktions-GmbH bei Vertrieb durch die Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an dieser GmbH sind grds. SonderBV II (BFH v. 6.7.1989 – IV R 62/86, BStBl. II 1989, 890 [891]). Dies soll auch gelten, wenn die KG wegen weiterer Betätigungsfelder nicht von der KapGes. wirtschaftlich abhängig ist (BFH v. 29.10.1986 – II R 226/82, BStBl. II 1987, 99 [100]; uE zu weitgehend).

Vertriebs-GmbH bei Produktion durch Personengesellschaft: Die Anteile der Mitunternehmer an der GmbH sind grds. SonderBV II (BFH v. 7.12.1984 – III R 35/79, BStBl. II 1985, 236 unter 3.b), es sei denn, über die Vertriebs-GmbH wird nur ein unwesentlicher Teil der Produkte der KG vertrieben und die GmbH verfügt gleichzeitig über einen erheblichen eigenen Geschäftsbetrieb (BFH v. 28.6.1989 – II R 242/83, BStBl. II 1989, 824; v. 31.10.1989 – VIII R 374/83, BStBl. II 1990, 677) oder es liegt zugleich eine Betriebsaufspaltung zwischen einer personenidentischen Besitz-PersGes. und der Vertriebs-GmbH vor (FG Düss. v. 2.4.2004, EFG 2004, 981, rkr.).

Steuerberatungs-GmbH: Anteile der Mitunternehmer einer Steuerberatungs-GbR an dieser GmbH sind SonderBV II, wenn die GbR mit der GmbH ihre wesentlichen Umsätze erzielt (FG Münster v. 8.6.2005, DStRE 2006, 962, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 38/05).

Reiner Ertragsnießbrauch an einer Kapitalgesellschaft: idR kein SonderBV II (FG Ba.-Württ. v. 27.9.2005, ZEV 2006, 520, rkr.).

Einstweilen frei.

744–745

5. Überlassung von Wirtschaftsgütern an wirtschaftlich verbundene Dritte 746

Notwendiges SonderBV II kann auch vorliegen, wenn WG an Dritte überlassen werden, die mit der PersGes. in engem wirtschaftlichem Kontakt stehen.

Überlassung an Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung: Besteht bereits eine Betriebsaufspaltung und überlässt ein Mitunternehmer WG unmittelbar an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung, so gehören diese zum notwendigen SonderBV II, wenn die Überlassung primär durch den Betrieb der (Besitz-)PersGes. veranlasst ist.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 (532); v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 (359); v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717).

Dies ist anhand aller Umstände des einzelnen Falls zu prüfen (BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98 aaO; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 [336] zu Darlehen). Für die Veranlassung durch die betrieblichen Interessen der PersGes. sprechen dabei folgende Indizien (zusammenfassend BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95 aaO und v. 10.6.1999 – IV R 21/98 aaO):

► *Überlassung zu nicht fremdüblichen Bedingungen* führt stets zur Annahme von SonderBV II (BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 [336]). Dies liegt zB bei Darlehen des Mitunternehmers an die Betriebsgesellschaft vor, wenn keine oder nur geringe Zin-

sen vereinbart werden und/oder trotz langer Laufzeit keine werthaltige Sicherheit gewährt wird (BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99 aaO; v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452). Übliche, jederzeit ersetzbare WG (zB Darlehen) sind dagegen kein SonderBV (LBP/Brz, § 15 Rn. 74b), wenn keine sonstigen Indizien für eine primäre Veranlassung der Überlassung durch die PersGes. vorliegen.

► *Nutzungsüberlassung an die Dauer der Beteiligung an der Betriebs-GmbH gekoppelt:* s. BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452.

► *Enger zeitlicher Zusammenhang mit der Begründung der Betriebsaufspaltung:*

BFH v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452 (454f.); v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335 (337); OFD Frankfurt v. 2.11.2001, StEK EStG § 15 Nr. 320 unter 3.3.3.

Fehlt dagegen ein solcher zeitlicher Zusammenhang, kann das – jedenfalls bei der Vereinbarung fremdüblicher Bedingungen – entscheidend gegen SonderBV sprechen (BFH v. 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356 [357]; OFD Frankfurt v. 2.11.2001, StEK EStG § 15 Nr. 320; FG Ba.-Württ. v. 6.3.1996, EFG 1997, 56 [58], rkr.).

► *Wert und Bedeutung des Wirtschaftsguts:* Nach der Rspr. ist es für die Zuordnung zum SonderBV II irrelevant, ob das WG eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Maßgebend ist allein, ob es für die Betriebs-GmbH unverzichtbar ist oder ob es nur von dieser genutzt werden kann.

BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 (532f.); v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 (359); v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717).

Hieran sind höhere Anforderungen zu stellen als an eine bloße „wesentliche Betriebsgrundlage“ iSd. Rspr. zur Betriebsaufspaltung.

BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 (717f.); bei Überlassung zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage ggf. aber weitere Betriebsaufspaltung unmitelbar zu dem Überlassenden, vgl. BFH v. 10.6.1999 – IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 unter II.4.

Liegen diese Kriterien vor, ist es unschädlich, dass der Wert oder die Bedeutung des vom Gesellschafter direkt überlassenen WG denjenigen der von der PersGes. überlassenen WG weit übersteigt (BFH v. 13.10.1998 – VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357 [359 unter 3.]).

► *Fehlende Beherrschung als Indiz gegen Sonderbetriebsvermögen:* Erfolgt die Überlassung weiterer WG nicht durch einen oder alle Mitunternehmer, sondern durch eine Grundstücksgemeinschaft, an der auch Nicht-Besitzgesellschafter beteiligt sind, so ist die fehlende Beherrschung dieser Gemeinschaft durch die Besitz-Personengesellschafter wichtiges Indiz gegen SonderBV II (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530 [532]).

Überlassung an eine Organgesellschaft: Es liegt kein SonderBV II vor, wenn der Mitunternehmer Darlehen zu marktüblichen Bedingungen an eine Organgesellschaft der PersGes. überlässt (BFH v. 30.3.1993 – VIII R 8/91, BStBl. II 1993, 864 [866]) oder ihr ein Grundstück vermietet, das einer eigenen, von der PersGes. unabhängigen Geschäftstätigkeit dient (FG Düss. v. 25.9.2006, EFG 2007, 34, rkr.).

Bei Überlassung von Wirtschaftsgütern an andere Dritte kann SonderBV II in Betracht kommen, wenn die Überlassung primär durch die Beteiligung an der PersGes. veranlasst ist, so zB, wenn die PersGes. mit dem nutzenden Dritten wirtschaftlich eng verflochten ist und andere außerbetriebliche Interessen des Mitunternehmers (insbes. ein privates Kapitalanlageinteresse) nicht überwie-

gen (ausführlich FG Münster v. 27.2002, EFG 2002, 529, rkr.; zB SonderBV II bei Vermietung von Werkswohnungen an ArbN der PersGes., wenn Mietverträge an bestehendes Arbeitsverhältnis gekoppelt sind, vgl. FG Ba.-Württ. v. 7.12.2000 – 14 K 187/96, nv.).

6. Zur Erzielung von Einkünften aus der Beteiligung eingesetzte Wirtschaftsgüter

747

Zum SonderBV II gehören des Weiteren auch andere WG, die der Mitunternehmer einsetzt, um seine Einkünfte aus der Beteiligung an der PersGes. zu erzielen, ohne diese WG jedoch an die PersGes. zur Nutzung zu überlassen (sonst bereits SonderBV I; vgl. BFH v. 14.4.1988 – IV R 271/84, BStBl. II 1988, 687: Arbeitszimmer, das der Erzielung von Sondervergütungen dient).

Einstweilen frei.

748–749

V. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

750

Gewillkürtes SonderBV liegt vor, wenn das WG zwar nicht unmittelbar dem Betrieb oder der Beteiligung dient (sonst bereits notwendiges SonderBV), aber zumindest objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, entweder den Betrieb der PersGes. (gewillkürtes SonderBV I) oder die Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. (gewillkürtes SonderBV II) zu fördern.

Grundlegend BFH v. 23.7.1975 – I R 210/73, BStBl. II 1976, 180; v. 5.4.1979 – IV R 48/77, BStBl. II 1979, 554 (556); v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 (463); v. 27.8.1998 – IV R 77/97, BStBl. II 1999, 279 (280).

Der Widmungsakt („subjektive Bestimmung“) ist zeitnah zu dokumentieren (BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]), idR durch Ausweis in der Buchführung (zur Buchführungspflicht beim SonderBV vgl. Anm. 757), oder – wenn die Widmung klar und eindeutig nach außen erkennbar wird – auch in anderer Weise (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 2/87, BStBl. II 1993, 328 [331] mwN; vgl. dazu auch BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064). Gewillkürtes BV ist grds. auch bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 anzuerkennen (so jetzt BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985 = FR 2004, 90 mit Anm. KANZLER und DRÜEN; vgl. auch DRÜEN, DB 2003, 2351).

Voraussetzungen für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen entsprechen denjenigen für gewillkürtes Betriebsvermögen:

► *Erforderlich ist eine objektive Eignung des Wirtschaftsguts zur Förderung des Betriebs oder der Beteiligung*, dh. es muss ein mittelbarer, potentieller, zukünftiger oder teilweiser Sach- oder Förderungszusammenhang bestehen; ein bloßer Widmungsakt reicht nicht. Ein ausreichender betrieblicher Nutzen ist anzunehmen, wenn das WG zur finanziellen Absicherung des Betriebs (zB Einsatz zur Sicherung betrieblicher Kredite) oder der potentiellen Steigerung der Ertragsfähigkeit (Zuführung zusätzlicher Mittel für betriebliche Zwecke, zB durch die Erzielung von Mieterträgen) führen kann (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 [217]; v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463] mwN), zB auch Finanzvermögen, wie Wertpapiere, Aktien oder Obligationen (vgl. BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401: kein gewillkürtes SonderBV bei fehlender erkennbarer Widmung).

► *Die betriebliche Nutzung der Wirtschaftsgüter muss mindestens 10 % betragen* (BFH v. 2.10.2003 – IV R 13/03, BStBl. II 2004, 985).

► *Verlustgeneigte Wirtschaftsgüter*: Im Zeitpunkt der Einlage-/Widmungshandlung darf nicht bereits erkennbar sein, dass das WG dem Betrieb nicht nutzt, sondern nur schadet (zB bei risikobehafteten Finanzgeschäften, wie Termin- oder Optionsgeschäften, vgl. BFH v. 20.4.1999 – VIII R 63/96, BStBl. II 1999, 466 [467], oder Anteilen an KapGes., wenn absehbar ist, dass daraus ein Verlust entstehen wird).

Grundstücke kommen als gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen in Betracht, wenn sie zwar noch nicht von der PersGes. genutzt werden und auch die Entscheidung über einen zukünftigen Einsatz für die PersGes. noch nicht endgültig gefallen ist (sonst notwendiges SonderBV I), ihr Einsatz für betriebliche Zwecke der PersGes. in Zukunft aber zumindest in Betracht kommt, zB als Tauschobjekte oder Vorratsgelände (BFH v. 21.10.1976 – IV R 71/73, BStBl. II 1977, 150; v. 19.3.1981 – IV R 39/78, BStBl. II 1981, 731).

► *Fremdvermietete Grundstücke* können gewillkürtes SonderBV sein, wenn das Grundstück bereits zum gewillkürten BV eines Einzelunternehmers gehört hat, der seinen Betrieb in die PersGes. einbringt (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 [217]; v. 7.4.1992 – VIII R 86/87, BStBl. II 1993, 21 [22]) oder das vermietete Grundstück zur finanziellen Absicherung des Betriebs (Einsatz zur Sicherung betrieblicher Kredite) und der potentiellen Steigerung der Ertragsfähigkeit (Zuführung zusätzlicher Mittel für betriebliche Zwecke durch Mieterträge) geeignet ist (BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216; v. 25.11.1997 – VIII R 4/94, BStBl. II 1998, 461 [463]).

► *Eigengenutzte oder unentgeltlich an Dritte überlassene Grundstücksteile* sind grds. kein gewillkürtes SonderBV. Anders noch die frühere Auffassung der Rspr. und FinVerw., wenn das gesamte Grundstück zu mehr als 50 % notwendiges oder zulässigerweise gewillkürtes SonderBV war, vgl. BFH v. 17.5.1990 – IV R 27/89, BStBl. II 1991, 216 [217] mwN; uE unzutreffend, da wegen der estl. Aufteilung nach Nutzungszusammenhängen verschiedene WG vorliegen (glA SCHMIDT/HEINCKE XXVII. § 4 Rn. 203); so jetzt auch die FinVerw. für Grundstücke, die nach dem 31.12.1998 angeschafft wurden (R 4.2 Abs. 9 f. EStR).

Beteiligungen an Kapitalgesellschaften können grds. gewillkürtes SonderBV sein, es sei denn, zum Zeitpunkt der Widmung ist bereits ersichtlich, dass die Beteiligung keinen Nutzen, sondern lediglich Verluste bringen wird (BFH v. 20.6.1985 – IV R 36/83, BStBl. II 1985, 654 [655]; v. 23.1.1992 – XI R 36/88, BStBl. II 1992, 721 [723]).

VI. Negatives Sonderbetriebsvermögen

Zum (notwendigen oder gewillkürten) SonderBV können auch Passivposten (zB Verbindlichkeiten, Rückstellungen) gehören (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]; v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874; MÜCKL, DStR 2008, 2137). Zwischen negativem SonderBV I und II wird idR nicht unterschieden (vgl. SCHNEIDER, Sonder-BV, 2000, 107 mwN; vgl. auch KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 412: „vollends sinnlos“; anders aber BFH v. 20.9.2007 – IV R 68/05, BStBl. II 2008, 483, unter II.1.a).

Notwendiges negatives Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn Passivposten unmittelbar durch den Betrieb der PersGes. oder durch die Beteiligung des Mitunternehmers an der PersGes. veranlasst sind. Entscheidend ist die wirtschaftliche Veranlassung; ein bloßer rechtl. Zusammenhang reicht nicht aus

(BFH v. 24.7.1990 – VIII R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]; v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874).

Verbindlichkeiten kommen als negatives Sonder-BV in Betracht bei:

▶ *Finanzierung der gesellschaftsrechtlichen Einlage, einer Kapitalerhöhung oder einer Sacheinlage:*

Zur Einlage BFH v. 27.11.1984 – VIII R 2/81, BStBl. II 1985, 323 (324); v. 13.2.1996 – VIII R 18/92, BStBl. II 1996, 291 (293); zur Kapitalerhöhung BFH v. 18.12.1991 – XI R 42–43/88, BStBl. II 1992, 585 (588); zur Sacheinlage BFH v. 20.6.2000 – VIII R 57/98, BFH/NV 2001, 28 (29 f.).

▶ *Finanzierung von Wirtschaftsgütern des aktiven Sonderbetriebsvermögens I:* BFH v. 18.12.1991 – XI R 42–43/88, BStBl. II 1992, 585 (588); v. 28.10.1999 – VIII R 42/98, BStBl. II 2000, 390.

▶ *Finanzierung von aktivem Sonderbetriebsvermögen II:* BFH v. 30.3.1993 – VIII R 63/91, BStBl. II 1993, 706 (708).

▶ *Finanzierung von betrieblichem Aufwand der Gesellschaft:* BFH v. 8.11.1990 – IV R 127/86, BStBl. II 1991, 505 (506) betr. Darlehen zur Umschuldung einer Kontokorrentschuld der PersGes.

▶ *Finanzierung von Sonderbetriebsaufwand:* BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 (286): Pensionsrückstellung der Komplementär-GmbH für Geschäftsführer; BFH v. 27.11.1997 – IV R 95/96, BStBl. II 1998, 375 (376): Rückstellung für Regressansprüche gegen Gesellschafter einer WP-Sozietät.

Bürgschaften können negatives SonderBV sein bei unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb der PersGes. oder der Beteiligung des Mitunternehmers.

▶ *Bürgschaften eines Mitunternehmers für Verbindlichkeiten der Personengesellschaft* sind stets negatives SonderBV (BFH v. 24.3.1999 – I R 114/97, BStBl. II 2000, 399 unter B.IV.1.b mwN).

▷ *Gleichstellung mit Darlehensgewährung:* Die Verbürgung für Schulden der PersGes. gegenüber Dritten ist im Vergleich zur unmittelbaren Gewährung von Darlehen des Mitunternehmers an die PersGes. eine – wirtschaftlich gleich zu behandelnde – „Umwegfinanzierung“ (HG, DStR 2002, 447; MÄRKLE, DStR 2002, 1153 [1160]). Ein etwaiger Ersatzanspruch des Mitunternehmers gegen die PersGes. für den Fall der Inanspruchnahme ist SonderBV I (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 524).

▷ *Eine gewinnmindernde Passivierung* ist nach stRspr. erst dann möglich, wenn der Mitunternehmer aus der PersGes. ausscheidet oder die PersGes. vollends beendet ist (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226 unter III.4.; v. 27.6.2006 – VIII R 31/04, BStBl. II 2006, 874 mwN; zu Darlehen des Mitunternehmers s. Anm. 728).

▶ *Bürgschaften für Verbindlichkeiten Dritter, die wirtschaftlich mit der Personengesellschaft verbunden sind*, können ebenfalls SonderBV sein, insbes. wenn Dritter eine Gesellschaft ist, an der der Mitunternehmer beteiligt ist und die Beteiligung zu seinem SonderBV II gehört, wie vor allem bei Bürgschaften der Mitunternehmer für eine Betriebs-GmbH bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 [734]; ausführlich Anm. 765). Dagegen war die Rspr. bisher eher restriktiv bei der Annahme von negativem SonderBV, wenn nur die PersGes. an dem Dritten eine Beteiligung hält oder in engeren wirtschaftlichen Verbindungen steht und der Mitunternehmer zugunsten dieses Dritten eine Bürgschaft übernimmt (so insbes. BFH v. 24.7.1990 – VIII

R 226/84, BFH/NV 1991, 588 [590]; aA zB FG Düss. v. 1.10.1996, EFG 1997, 1020 [1022], rkr.). Davon ist BFH v. 27.6.2006 – VIII R 31/04 (BStBl. II 2006, 874, [877]) jetzt zu Recht abgerückt und stellt auf den wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang ab (zustimmend KEMPERMANN, FR 2007, 31). Ein Rückschluss auf diesen ist danach insbes. möglich, wenn die Bürgschaft zu nicht fremdüblichen Bedingungen übernommen wurde und auch sonst kein Anhaltspunkt für eine überwiegende private Veranlassung erkennbar ist (dazu MÜCKL, DStR 2008, 2137).

752–754 Einstweilen frei.

D. Rechtsfolgen der Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen

I. Sonderbetriebsvermögen als Teil der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft

755 1. Sonderbetriebsvermögen als Teil des steuerverstrickten Gesamtbetriebsvermögens

Mit der Qualifikation als SonderBV wird das entsprechende WG zu betrieblichem Vermögen im Rahmen der Mitunternehmerschaft und damit steuerverstrickt. Es gehört damit zugleich zum sog. „Gesamtbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft“, bestehend aus dem Gesamthands-/Gesellschaftsvermögen der PersGes. (ggf. zzgl. etwaiger Korrekturwerte aus Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer, vgl. Anm. 465 f.) sowie der SonderBV der einzelnen Mitunternehmer zusammen. Träger des SonderBV ist jedoch weiterhin der einzelne Mitunternehmer.

Zu den Auswirkungen im Bewertungs-/Erbrecht s. Anm. 763.

756 2. Die Ermittlung des Sondergewinns

Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft setzt sich aus den Gewinnanteilen der Mitunternehmer laut StBil. der PersGes. (ggf. korrigiert um Ergebnisse aus Ergänzungsbilanzen) und dem Ergebnis der Gewinnermittlung im Sonderbereich zusammen (s. Anm. 453 ff.).

Die Gewinnermittlungsart im Sonderbereich folgt derjenigen im Gesellschaftsbereich (vgl. BFH v. 11.3.1992 – XI R 38/89, BStBl. II 1992, 797; v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 [742]; KSM/REISS, § 15 Rn. 349; zu aA vgl. auch Anm. 453 sowie SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 404).

Korrespondierende Bilanzierung: Für den im Sonderbereich durchzuführenden BV-Vergleich gilt das Prinzip einer „korrespondierenden Bilanzierung“ (vgl. insbes. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781; v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720; v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612; v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182; GSCHWENDTER, DStZ 1998, 777). Dieses Prinzip ist allerdings nur im unmittelbaren Anwendungsbereich des Sondervergütungstatbestands von Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 zu beachten (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99 aaO; v. 11.12.2003 – IV R 42/02, BStBl. II 2004, 353 unter 3.b; zust. SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 404; LEY, KÖSDI 2003, 13907 [13908]), dh. vor allem bei Nutzungsüberlassungen und Tätigkeitsvergütungen. Daraus folgt:

► *Bei einer Abbruchverpflichtung* der PersGes. in Bezug auf ein von ihr errichtetes Gebäude auf einem vom Mitunternehmer überlassenen Grundstück ist in der Sonderbilanz des Mitunternehmers kein gewinnwirksamer Anspruch zu erfassen (der Abbruch ist nicht Gegenleistung für die Nutzungsüberlassung, vgl. BFH v. 28.3.2000 – VIII R 13/99, BStBl. II 2000, 612 unter 2.).

► *Forderungen des Mitunternehmers an die Personengesellschaft* können in seiner Sonderbilanz nicht auf einen niedrigeren Teilwert abgeschrieben werden, solange die Mitunternehmerschaft besteht und die Forderung zum SonderBV gehört (ausführlich Anm. 728 und 453).

► *Gesamtbilanz*: Nach Auffassung des BFH sind – über die Grundsätze der additiven Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung hinaus – der Gesamtgewinn und das Gesamt-BV der Mitunternehmerschaft in einer „Gesamtbilanz“ der Mitunternehmerschaft zu erfassen.

BFH v. 12.12.1995 – VIII R 59/92, BStBl. II 1996, 219 (225); v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BFH/NV 1998, 781 (782); v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BFH/NV 1998, 783 (784); v. 6.7.1999 – VIII R 46/94, BStBl. II 1999, 720.

Dieser angeblichen Gesamtbilanz bedarf es uE jedoch nicht, da aus ihr keine weitergehenden Rechtsfolgen ableitbar sind (gegen die Gesamtbilanz auch KSM/REISS, § 15 Rn. E 67; GROH, StuW 1995, 383 [389]; im Erg. ev. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 403: „ohne zusätzliche Rechtsfolge“).

► *Bei Pensionszusagen der Personengesellschaft an einen tätigen Mitunternehmer* ist zwar in der StBil. der PersGes. eine gewinnmindernde Rückstellung zu bilden; diese ist aber zeit- und betragsgleich durch Aktivierung eines entsprechenden Aktivpostens in der Sonderbilanz zu neutralisieren, und zwar – was nunmehr geklärt ist – ausschließlich in der Sonderbilanz des begünstigten Mitunternehmers.

BFH v. 14.2.2006 – VIII R 40/03, BStBl. II 2008, 182 und v. 30.3.2006 – IV R 25/04, BStBl. II 2008, 171, jeweils mwN; ausführlich jetzt BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 mit Übergangsregelung; vgl. auch Anm. 514.

Bei Umwandlung einer KapGes. in eine PersGes. wird die bereits gebildete Pensionsrückstellung in der Bilanz der Gesellschaft nicht aufgelöst. In der Sonderbilanz des Mitunternehmers findet keine gewinnerhöhende Einbuchung statt (BFH v. 22.6.1977 – I R 8/75, BStBl. II 1977, 798; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 06.03; jedoch anteilige Auflösung, soweit der Erdienenszeitraum noch nicht abgelaufen ist, vgl. FG Nürnberg v. 26.6.2002, DStRE 2002, 1292, rkr., mwN). Zur Behandlung einer durch die PersGes. abgeschlossenen Rückdeckungsversicherung vgl. BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; BMF v. 29.1.2008, BStBl. I 2008, 317 Tz. 19.

3. Buchführungspflicht für das Sonderbetriebsvermögen

757

Die PersGes. ist handelsrechtl. nur zur Bilanzierung ihres Vermögens verpflichtet. Aus § 140 AO iVm. § 238 HGB ergibt sich daher keine Buchführungspflicht der PersGes. für das SonderBV. Rspr. und FinVerw. leiten diese aber aus § 141 Abs. 1 AO ab.

BFH v. 23.10.1990 – VIII R 142/85, BStBl. II 1991, 401; v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 mwN; H 4.1 EStH „Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten“; AEAO § 141 Nr. 1; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 508.

UE ist dies unzutreffend (im Erg. glA zB SCHÖN, DStR 1993, 185 (193); HHSp./GÖRKE, Vor § 140 AO Rn. 19 f. § 141 AO begründet für das SonderBV keine Buchführungspflicht der PersGes., da das SonderBV zwar dem gleichen Betrieb dient wie das Gesellschaftsvermögen, stl. aber zwei verschiedene

Rechtsträger vorliegen. Vielmehr ist jeder Mitunternehmer selbst buchführungspflichtig. Diese Pflicht ist uE Annex zu der Pflicht, den Gewinn im Sonderbereich nach derselben Methode zu ermitteln wie im Gesamthandsbereich (s. Anm. 756). Allerdings lässt der BFH nunmehr zu, dass Bilanzierungswahlrechte in der Sonderbilanz vom jeweiligen Mitunternehmer auszuüben sind (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418 zur Rücklage nach § 6b Abs. 3; zustimmend LEX, Wpg. 2006, 906).

758

II. Zuordnung von Eigenbetriebsvermögen zum Sonderbetriebsvermögen (Bilanzierungskonkurrenz)

Ein WG des SonderBV ist Teil des Gesamt-BV der Mitunternehmerschaft (s. Anm. 755).

Vorrang des Sonderbetriebsvermögens: SonderBV sind nicht nur WG, die sonst PV des Mitunternehmers wären, sondern auch solche, die zu einem (anderen) betrieblichen BV des Mitunternehmers gehören. Das betroffene WG wechselt aus dem Eigen-BV des Mitunternehmers in sein SonderBV bei der PersGes. Dies gilt unabhängig von der Rechtsform des Mitunternehmers, also zB auch bei KapGes (sog. Subsidiaritätsthese).

StRSpr.; grundlegend BFH v. 18.7.1979 – I R 199/75, BStBl. II 1979, 750 (753 f.); v. 24.2.2005 – IV R 12/03, BStBl. II 2006, 361 mwN; BMF v. 10.12.1979, BStBl. I 1979, 683; aA zB G. SÖFFING, DB 2007, 1994 mwN.

Der Grund liegt darin, dass der BFH Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht als bloße Umqualifizierungsnorm versteht, sondern zugleich als Zuordnungsregel. Hieran hält er auch weiterhin fest, nachdem er bei einer Überlassung durch gewerbliche (tätige oder geprägte) PersGes., einschließlich Besitzgesellschaften bei Betriebsaufspaltung, vom Vorrang der Zuordnung zum BV dieser Schwester-PersGes. ausgeht.

BFH v. 22.11.1994 – VIII R 63/93, BStBl. II 1996, 93 (95); v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; v. 28.10.1999 – VIII R 41/98, BStBl. II 2000, 339; v. 20.3.2003 – III R 50/96, BStBl. II 2003, 613; BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583 unter 6.; zu den Auswirkungen KLEIN, NWB F. 17, 1727 ff. Vgl. dazu Anm. 726 und ausführlich Anm. 780.

III. Zugehörigkeit des Sonderbetriebsvermögens zum Mitunternehmeranteil

759 1. Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens bei Anteilsübertragungen und Einbringungen

Das SonderBV bildet zusammen mit dem Gesellschaftsanteil den Mitunternehmeranteil iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 6 Abs. 3 EStG, §§ 20, 24 UmwStG.

StRSpr., vgl. BFH v. v. 19.3.1991 – VIII R 76/87, BStBl. II 1991, 635; v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890; v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173 mwN; H 16 Abs. 4 „Sonder-BV“ EStH; aA KSM/REISS, § 16 Rn. C 52; SCHÖN, BB 1988, 1866 (1871 f.). Ausführlich dazu auch § 16 Anm. 229.

Sonderbetriebsvermögen als wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils: Entsprechend den allg. Grundsätzen können auch WG des SonderBV nur dann eine wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils sein, wenn sie funktional wesentlich sind; nur im Bereich des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 können bloße quantitative Merkmale (= erhebliche

stille Reserven) ausreichend sein (normspezifische Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlagen, vgl. BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; ausführlich § 16 Anm. 121). Dabei ist wie folgt zu differenzieren:

► *Für das Sonderbetriebsvermögen I* gelten die allg. Grundsätze, dh. das WG ist wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb der PersGes. funktional wesentlich ist oder wenn es – soweit es um § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 3 geht – erhebliche stille Reserven enthält.

► *Sonderbetriebsvermögen II*: Soweit eine wesentliche Betriebsgrundlage allein durch das Vorhandensein erheblicher stiller Reserven begründet werden kann, betrifft dies zweifellos auch das SonderBV II (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]). Ob SonderBV II dagegen auch als funktional wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils in Betracht kommt, ist nicht abschließend entschieden. Der I. Senat des BFH hat dies – allerdings nur als obiter dictum – abgelehnt.

BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 (344) zu § 20 UmwStG; zustimmend WIDMANN/MAYER, Umwandlungsrecht, § 20 UmwStG Rn. 30, 119; BLÜMICH/STUHRMANN, § 16 Rn. 116; ablehnend zB MÄRKLE, DStR 2001, 685 (688); PATT in DÖTSCH/PATT/PUNG/JOST, UmwStG, § 20 Rn. 136 f.; differenzierend hinsichtlich des Anteils an der Komplementär-GmbH BRANDENBERG, DB 2003, 2563 f.; REICHE, DStR 2005, 1205 (1208); SCHULZE ZUR WIESCHE, GmbHR 2008, 238, (240); OFD Münster v. 6.11.2008, StuB 2009, 113 f.

Dagegen geht der IV. Senat in BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96 (BStBl. II 1998, 104 [106] unter 3.) davon aus, dass SonderBV II auch funktional wesentlich sein kann. Die FinVerw. sieht SonderBV II auch als mögliches funktional wesentliches Vermögen an (OFD Münster v. 10.9.2002, DStR 2002, 1860 zu Anteilen an Komplementär-GmbH; allg. BMF v. 16.8.2000, BStBl. I 2000, 1253; unklar noch BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 20.08). Dem ist uE zuzustimmen (vgl. auch § 16 Anm. 232). SonderBV II kann funktional wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils sein, und zwar insbes. bei funktionaler Wesentlichkeit für den Betrieb der Gesellschaft (zB mittelbar überlassene Grundstücke, vgl. Anm. 737, oder Anteile an KapGes. bei wesentlicher wirtschaftlicher Verflechtung). Dies gilt ebenso bei bloßer funktionaler Wesentlichkeit für den Mitunternehmer und seine Beteiligung, vor allem also hinsichtlich der Beteiligung des Mitunternehmer-Kommanditisten an der Komplementär-GmbH.

2. Rechtsfolgen bei der Aufspaltung von Gesellschaftsanteil und Sonderbetriebsvermögen

760

Die Zusammenfassung von Gesellschaftsanteil und SonderBV kann erhebliche Probleme verursachen, wenn es zu einer Aufspaltung der beiden bei Übertragungen kommt und das SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlage zu qualifizieren ist (ausführlich zB MÄRKLE, DStR 2000, 797 [800 ff.]; LEY, KÖSDI 2004, 14024).

Übertragung ins Privatvermögen: Veräußert der Mitunternehmer den Gesellschaftsanteil und überführt er das SonderBV ins PV, liegt insgesamt eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (Folge: Aufdeckung aller stillen Reserven, Begünstigung nach §§ 16, 34, vgl. BFH v. 31.8.1995 – VIII B 21/93, BStBl. II 1995, 890 [892]; vgl. § 16 Anm. 233).

Überführung in anderes Betriebsvermögen: Überführt der Mitunternehmer das SonderBV in ein anderes BV, so ist hierfür der Buchwert anzusetzen (§ 6 Abs. 5 Satz 2). In Bezug auf den ganzen Mitunternehmeranteil werden damit aber nicht alle stillen Reserven aufgedeckt, so dass die im Gesellschaftsanteil

enthaltenen und aufgedeckten stillen Reserven ohne Begünstigung zu versteuern sind (BFH v. 2.10.1997 – IV R 84/96, BStBl. II 1998, 104 [105]; v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342 [343 f.] zu § 20 UmwStG; vgl. § 6 Anm. 1447, Bsp. 1).

Teilanteilsveräußerung: Nach hM ist der Vorgang nur dann nach §§ 16, 34 begünstigt, wenn wesentliches SonderBV quotal mitveräußert wird; vgl. zB BFH v. 24.8.2000 – IV R 51/98, BStBl. II 2005, 173; v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173 mwN, sowie ausführlich § 16 Anm. 280. Für Veräußerungen seit dem 31.12.2001 ist die Begünstigung ganz entfallen, da nur noch die Übertragung ganzer Mitunternehmeranteile von § 16 Abs. 1 Satz 2 erfasst wird (vgl. ausführlich SCHMIDT/WACKER XXVII. § 16 Rn. 411 mwN).

Unentgeltliche Anteilsübertragung: Es ist zu differenzieren, ob der ganze Anteil übertragen wurde oder nur ein Teil und ob und in welchem Umfang dabei wesentliches SonderBV übertragen, zurückbehalten oder zB in ein anderes BV überführt wurde. Vgl. BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458 Tz. 4 ff., sowie zB ROGALL/STANGL, DStR 2005, 1073; SCHIFFERS, GmbH-StB 2005, 139 und 175; ausführlich dazu § 6 Anm. 1361 ff.

IV. Einbeziehung des Sondergewinns in die Gewerbesteuer der Personengesellschaft

Gewstl. wird nicht nur der Gewinn der PersGes. als Ausgangsgröße des Gewerbeertrags (§ 7 Abs. 1 GewStG) erfasst, sondern der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92, BStBl. II 1993, 616 [623] mwN; ROSER in LENSKI/STEINBERG, GewStG, § 7 Rn. 125 ff.; vgl. auch Anm. 596 f.), so dass gewstl. auch die Ergebnisse des gesamten Sonderbereichs zu erfassen sind, dh. nicht nur Sondervergütungen, sondern auch alle durch das SonderBV I und auch II veranlassten Gewinnauswirkungen (ausführlich BFH v. 3.4.2008 – IV R 54/04, BStBl. II 2008, 742 mwN; aA allerdings SCHÖN, DStR 1993, 185 [193]). Auch Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG sind auf alle WG des SonderBV anzuwenden (vgl. BFH v. 17.6.1993 – IV R 10/92, BStBl. II 1993, 843; Abschn. 39 Abs. 2 Satz 12, Abschn. 45 Abs. 13 GewStR).

Ausgleich von Mehr- oder Minderbelastungen durch Sonderbetriebsvermögen: Da der Mitunternehmer der alleinige wirtschaftlich Berechtigte hinsichtlich der Erträge des SonderBV ist, eine aus dem Sonderbereich resultierende GewStMehrbelastung aber die PersGes. (und damit auch die anderen Mitunternehmer) trifft, kann es zu nicht gerechtfertigten Verzerrungen kommen. Dies gilt auch im umgekehrten Fall von GewStMinderbelastungen durch Aufwendungen/Verluste im Sonderbereich. Diese Verschiebungen werden in der Praxis häufig durch entsprechende Ausgleichsklauseln im Gesellschaftsvertrag zu neutralisieren versucht (vgl. Formulierungen bei RITZROW, StBp. 1999, 1 [6]). Fehlen entsprechende Klauseln, soll kein Ausgleichsanspruch bestehen (LBP/BRITZ, § 15 Rn. 73; aA KNOBBE-KEUK, StuW 1985, 383). Zusätzlich verkompliziert wird die Problematik durch den (gegenläufigen) Effekt einer ev. ESt.-Entlastung gewstbelasteter Einkünfte durch § 35 (dazu Anm. 762 sowie § 35 Anm. 62).

Verlustvorträge: Da die Mitunternehmer und nicht die PersGes. die Träger des Unternehmens sind, gehen gewstl. Verlustvorträge (§ 10a GewStG) beim Ausscheiden eines Mitunternehmers partiell unter (BFH v. 3.5.1993 – GrS 3/92,

BStBl. II 1993, 616). Bei einem Wechsel der Stellung vom unmittelbaren zu einem mittelbaren Gesellschafter (Beteiligung über eine unmittelbar beteiligte PersGes.) gilt dies auch für den anteiligen Verlustvortrag, soweit dieser auf Verlustanteile aus dem Gesamthandsbereich entfällt; soweit er auf Verluste aus dem Sonderbereich entfällt, bleibt der Verlustvortrag dagegen wegen Nr. 2 Satz 2 erhalten (BFH v. 6.9.2000 – IV R 69/99, BStBl. II 2001, 731 [733] mwN; HG, DSr 1999, 1855; SCHIFFERS, GmbHR 1999, 1266).

V. Weitere Rechtsfolgen im Einkommensteuerrecht

762

§ 3 Nr. 66 aF/Sanierungsgewinne: Der Gewinn aus dem Erlass von Verbindlichkeiten des SonderBV ist nur dann nach § 3 Nr. 66 aF begünstigt, wenn die Gesellschaft ohne den Erlass sanierungsbedürftig würde (BFH v. 27.1.1998 – VIII R 64/96, BStBl. II 1998, 537); die bloße Sanierungsbedürftigkeit des Gesellschafters reicht nicht aus, wenn nicht auch die Gesellschaft ohne den Erlass der Schulden des Gesellschafters in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten wäre (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 43/99, BFH/NV 2000, 1330; FG Köln v. 9.10.2002, EFG 2003, 69, rkr.). Diese Grundsätze gelten uE entsprechend für Stundung oder Erlass von Steuern aus Sanierungsgewinnen auf Basis von BMF v. 27.3.2003 (BStBl. I 2003, 240).

§ 4h: Das SonderBV gehört im Rahmen der Zinsschranke zum Betrieb der Mitunternehmenschaft (ausführlich § 4h Anm. 29 mwN).

§ 6 Abs. 3: vgl. Anm. 759, § 6 Anm. 1361 ff., sowie BMF v. 3.3.2005, BStBl. I 2005, 458.

§ 6 Abs. 5: Zu Überführungen des SonderBV in ein BV, ein anderes SonderBV des entsprechenden Mitunternehmers oder in das Gesamthandsvermögen der PersGes. s. § 6 Anm. 1446.

§ 6a: Für Pensionszusagen gegenüber ihrem Gesellschafter hat die PersGes. in ihrer Bilanz eine Pensionsrückstellung unter Beachtung des § 6a zu bilden. Der begünstigte Gesellschafter hat betrags- und zeitgleich einen entsprechenden Anspruch in seiner Sonderbilanz zu aktivieren (vgl. Anm. 756). Hat die PersGes. eine Rückdeckungsversicherung abgeschlossen, sind die Prämien keine BA der Gesellschaft, sondern Entnahmen aller Gesellschafter (BFH v. 28.6.2001 – IV R 41/00, BStBl. II 2002, 724; krit. PAUS, FR 2002, 75).

§ 6b: Für WG des SonderBV kann bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen eine Übertragung stiller Reserven nach § 6b in Betracht kommen (zu den Übertragungsmöglichkeiten vgl. R 6b. 2 Abs. 6 und 7 EStR). Das bilanzielle Wahlrecht steht grds. dem Mitunternehmer zu (BFH v. 25.1.2006 – IV R 14/04, BStBl. II 2006, 418).

§ 7g: Auch für WG des SonderBV kommt eine Förderung in Betracht. Die Bildung der Ansparrücklage erfolgt in der Sonderbilanz des betreffenden Mitunternehmers (SCHMIDT/DRENECK XXVII. § 7g Rn. 20). Für die Prüfung der Größenmerkmale des § 7g Abs. 2 und der Begrenzung der Gesamtücklage auf 154000 € sind Gesamthands- und Sonderbereich zusammen zu betrachten (vgl. § 7g Anm. 44 und 115).

§ 15 Abs. 3 Nr. 1: Beteiligungen einzelner Mitunternehmer einer nicht-gewerblichen PersGes. an einer gewerblichen PersGes. sind keine SonderBV (vgl. Anm. 720) und führen nicht zur gewerblichen Infizierung bei der Obergesellschaft (vgl. Anm. 1427).

§ 15a: Positives oder negatives SonderBV gehören nicht zum Kapitalkonto iSd. § 15a; die Beschränkungen betreffen also nicht Verluste im SonderBV (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 30/98, BStBl. II 2002, 741 [746] mwN); ausführlich dazu § 15a Anm. 81 ff.).

§ 15b: Einkunftsquelle ist im Rahmen des § 15b der Mitunternehmeranteil, bestehend aus Gesamthands- und SonderBV (BMF v. 17.7.2007, BStBl. 2007, 542).

§ 16: SonderBV gehört zum Mitunternehmeranteil iSd. § 16 (ausführlich Anm. 759).

§ 35: Die EStErmäßigung bezieht sich auf alle gewerblichen Einkünfte eines Mitunternehmers und damit auch den Sonderbereich (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2). Die Verteilung des anzurechnenden GewStMessbetrags der PersGes. erfolgt jedoch nur auf Basis des allg. handelsrechtl. Gewinnverteilungsschlüssels; ua. Ergebnisse der Sonderbilanz (inkl. SonderBV) sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 3 Satz 2; BMF v. 15.5.2002, BStBl. I 2002, 533 Tz. 21). Dies kann insbes. bei Vorhandensein von SonderBV zu deutlichen Verzerrungen und dem Verlust von Anrechnungspotential bei sog. Anrechnungsüberhängen führen (ausführlich § 35 Anm. 64 mwN). Zur Vermeidung dieser Schwierigkeiten bietet sich bei Nutzungsüberlassungen von WG des SonderBV ggf. deren Einbringung in eine zwischengeschaltete PersGes. mit gewerblichen Einkünften an, da dadurch die Qualifikation als SonderBV entfällt (HERZIG/LOCHMANN, DB 2000, 1728 [1732]; zum Wegfall der SonderBV-Qualifikation vgl. Anm. 726).

VI. Rechtsfolgen bei anderen Steuerarten

Bewertungsrecht: Bewertungsrechtl. werden im Rahmen des Einheitswerts des BV einer PersGes. sowohl das SonderBV I als auch das SonderBV II erfasst, jedoch mit Sonderregelungen, insbes. beim Grundbesitz. So sind Grundstücke, bei denen nicht alle Miteigentümer auch Mitunternehmer sind, auch anteilig kein BV, sondern Grundvermögen (§ 99 Abs. 2 Satz 3 BewG). Bei Miteigentum von Ehegatten wird dagegen das gesamte Grundstück als SonderBV behandelt, auch wenn einer der Ehegatten kein Mitunternehmer ist (§ 26 BewG; zum ErbStG s.u.). Im Rahmen der Aufteilung des Einheitswerts des BV werden die WG des SonderBV den entsprechenden Gesellschaftern vorweg zugerechnet (§ 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG; dazu WEINMANN, ZEV 2002, 49).

Erbschaftsteuerrecht: Das SonderBV gehört erbschaftstl. zum Mitunternehmeranteil (§ 97 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 BewG). Es profitiert deshalb bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen von den Begünstigungen des neuen ErbStG für BV (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 iVm § 13a ErbStG). Wie im bisherigen Recht setzt dies uE voraus, dass das SonderBV zusammen mit dem Geschäftsanteil oder zumindest einem Teil davon übertragen wird (zum bisherigen Recht BFH v. 14.11.2005 – II B 51/05, BFH/NV 2006, 305; FUM, DB 2003, 970; JÜLICHER in TROLL/GEBEL/JÜLICHER, ErbStG, § 13a Rn. 136a).

Gewerbesteuerrecht: Zur Einbeziehung des SonderBV in die GewSt. der PersGes. vgl. Anm. 761.

Grunderwerbsteuerrecht: Für die GrESt. stehen sich Mitunternehmer und PersGes. als zwei verschiedene, selbständige Rechtssubjekte gegenüber. Die Übertragung eines Grundstücks des SonderBV auf die PersGes. (sei es entgeltlich, gegen Gesellschaftsrechte oder unentgeltlich) ist deshalb ein grunderwerbsteuerbarer Tatbestand (§ 1 Abs. 1 GrEStG). Jedoch ist die Übertragung uU in Höhe der Beteiligungsquote des Gesellschafters stfrei (§ 5 Abs. 2 GrEStG; aller-

dings 5jährige „Veränderungssperre“ bzgl. Beteiligungsquote, § 5 Abs. 3 GrEStG).

Investitionszulagenrecht: SonderBV kann sachlich zulagenbegünstigt sein (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316). Persönlich zulagenberechtigt für WG des SonderBV ist nach hM aber nicht der Mitunternehmer, sondern die Gesellschaft

BFH v. v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 (319) mwN; BMF v. 20.1.2006, BStBl. I 2006, 119 Tz. 6.

Bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung ist zulagenberechtigt die Besitzgesellschaft (BFH v. 7.12.2000 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316 [320]). Hat der Mitunternehmer das WG zunächst für seinen eigenen Betrieb angeschafft/hergestellt, wird es durch die spätere SonderBV-Qualifikation (zB wegen Vermietung an die PersGes.) zulagenschädlich – weil nicht eigenbetrieblich – verwandt (BFH v. 20.3.2003 – III R 50/96, BStBl. II 2003, 613).

Umwandlungssteuerrecht: Da SonderBV auch wesentliche Grundlage des Mitunternehmeranteils sein kann (vgl. Anm. 759), ist es bei begünstigten Umstrukturierungen unter Einbeziehung des Mitunternehmeranteils grds. mit dem Anteil mit zu übertragen.

► §§ 20 und 15 *UmwStG*: Bei Einbringung des Mitunternehmeranteils in eine GmbH liegen die Voraussetzungen des § 20 *UmwStG* nur vor, wenn das wesentliche SonderBV dinglich auf die aufnehmende GmbH übertragen wird (BFH v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl. II 1996, 342, mwN; HERRMANN in FROTSCHER/MAAS, KStG/*UmwStG*, § 20 *UmwStG* Rn. 21; BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.06). Das gilt bei der Übertragung eines Mitunternehmeranteils durch Auf- oder Abspaltung nach § 15 *UmwStG* entsprechend (SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, *UmwG/UmwStG*, 5. Aufl. 2009, § 15 *UmwStG* Rn. 90 f.).

► § 24 *UmwStG*: Wird der Mitunternehmeranteil in eine PersGes. eingebracht, ist eine dingliche Übertragung des bisherigen SonderBV in das Gesamthandsvermögen der aufnehmenden PersGes. nicht zwingend. Für die Anwendung des § 24 *UmwStG* reicht es, wenn die WG des bisherigen SonderBV auch bei der neuen PersGes. SonderBV sind (BMF v. 25.3.1998, BStBl. I 1998, 268 Tz. 24.06). Die Überführung sämtlicher WG eines Einzelunternehmens in das SonderBV bei einer PersGes. ohne gleichzeitige Einbringung zumindest von Teilen des BV in das Gesamthandsvermögen ist kein Fall des § 24 *UmwStG* (das gilt nach hM auch nach der Neufassung durch das SEStEG weiterhin, vgl. SCHMITT in SCHMITT/HÖRTNAGL/STRATZ, *UmwG/UmwStG*, 5. Aufl. 2009, § 24 *UmwStG* Rn. 34 mwN; FG Düss. v. 30.4.2003, EFG 2003, 1180, rkr.).

Umsatzsteuerrecht: Ein der Mitunternehmerschaft vergleichbares Rechtsinstitut kennt das UStG nicht (BFH v. 9.3.1989 – V B 48/88, BStBl. II 1989, 580). Folglich wird das SonderBV nicht dem unternehmerischen Bereich der PersGes. zugerechnet. Aus der Anschaffung von SonderBV und dessen laufender Unterhaltung durch den Gesellschafter kann daher die PersGes. keinen eigenen Vorsteuerabzug gelten machen (BFH v. 26.1.1984 – V R 65/76, BStBl. II 1984, 231; WENZEL in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 15 Rn. 246). Ob der Gesellschafter selbst einen Vorsteuerabzug hat, hängt davon ab, ob er mit dem SonderBV (insbes. durch dessen entgeltliche Überlassung) als Unternehmer Leistungen im Rahmen eines entgeltlichen Leistungstauschs erbringt. Das ist dann der Fall, wenn er eine konkrete Leistung gegen gesondertes Entgelt erbringt (zB im Rahmen eines Mietvertrags mit der PersGes., vgl. BFH v. 7.11.1991 – V R 116/86,

BStBl. II 1992, 269: kein Missbrauch; EuGH v. 27.1.2000 – Rs. C-23/98, HFR 2000, 316). Ein gesondertes Entgelt in diesem Sinne liegt nur vor, wenn das Entgelt von der konkreten Leistung abhängig ist und nicht vom Gewinn der PersGes. Unerheblich ist, ob das gesonderte Entgelt in einem gesonderten schuldrechtl. Vertrag oder im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist (BFH v. 16.3.1993 – XI R 52/90, BStBl. II 1993, 529). Fehlt dagegen ein gesondertes Entgelt (zB unentgeltliche Überlassung oder Überlassung gegen eine gewinnabhängige Vergütung oder Vorabgewinn), so liegt kein stbarer Leistungsaustausch, sondern nur ein nicht stbarer Gesellschafterbeitrag vor (BIRKENFELD, UStHandbuch, Bd. I, Rn. 540 ff.; Abschn. 6 Abs. 3f. UStR; aA SCHÖN, DStJG 13 [1990], 81 [103 ff.]; zu weiteren Einzelfragen vgl. HUSCHENS, Inf. 2000, 204).

E. Sonderbetriebsvermögen in Sonderkonstellationen

764

I. GmbH & Co. KG

SonderBV I kommt bei einer GmbH & Co. KG dann in Betracht, wenn der Mitunternehmer ein WG an diese zur Nutzung überlässt. Dies gilt auch bei Nutzungsüberlassungen durch die Komplementär-GmbH (vgl. Anm. 758).

Anteile an der Komplementär-GmbH bzw. Kommanditisten-GmbH: s. ausführlich Anm. 739.

Anteile an einer „Reserve-Komplementär-GmbH“ (aufschiebend befristet oder bedingt in die KG als Komplementär eingetretene GmbH) sind bis zum Wirksamwerden des Eintritts noch kein SonderBV II (zutreffend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 715).

Pensionszusagen gegenüber einem direkt beteiligten Mitunternehmer führen bei diesem zu einer zeit- und betragsgleichen Aktivierung eines entsprechenden Postens in seiner Sonderbilanz (vgl. Anm. 756). Das gilt auch dann, wenn die Pensionszusage dem Mitunternehmer nicht von der KG, sondern der Komplementär-GmbH erteilt wurde (BFH v. 30.3.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 171). Bei der Komplementär-GmbH führt dies zur Passivierung einer entsprechenden Rückstellung als passives SonderBV. Insgesamt ist der Vorgang damit in Bezug auf den Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft neutral. Hat die Komplementär-GmbH dagegen einem Fremdgeschäftsführer, der nicht an der GmbH & Co. KG beteiligt ist, eine Pensionszusage erteilt, hat die Komplementär-GmbH wiederum eine Rückstellung zu passivieren (BFH v. 13.7.1993 – VIII R 50/92, BStBl. II 1994, 282 [286]; v. 7.2.2002 – IV R 62/00, BFHE 198, 112 = GmbHR 2002, 656 mit Anm. HOFFMANN), und zwar auch dann, wenn die GmbH wiederum einen Aufwendungsersatzanspruch gegen die KG hat (dann Aktivierung dieses Anspruchs bei der GmbH und Passivierung der Aufwendungsersatzverpflichtung bei der KG).

765

II. Atypisch stille Gesellschaft und GmbH & atypisch Still

Bei der atypisch stillen Gesellschaft kommt SonderBV für den atypisch stillen Gesellschafter in Betracht (BFH v. 3.2.1994 – III R 23/89, BStBl. II 1994, 709). Dabei gelten die allg. Grundsätze. Der Inhaber des Handelsgeschäfts kann dagegen grds. kein SonderBV haben, weil die ihm gehörenden WG wie das Gesamthandsvermögen einer Außen-PersGes. behandelt werden. Bezieht sich die atypisch stille Gesellschaft dagegen nur auf einen bestimmten Bereich des Ge-

schäftsbetriebs, soll auch der Inhaber des Handelsgeschäfts SonderBV begründen können (so GROH, Festschr. Kruse, 2001, 417 [425]; SUCHANEK/HAGEDORN, FR 2004, 1149 [1151]; anders wohl BFH v. 2.5.1984 – VIII R 276/81, BStBl. II 1984, 820 unter II.3.).

Bei der GmbH & atypisch Still gehören die Anteile des atypisch stillen Gesellschafters an der GmbH grds. zum SonderBV II. Dies ist der Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementär-GmbH vergleichbar. Eine Ausnahme greift aber dann ein, wenn die GmbH noch einen anderen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung hat, auf den sich die atypisch stille Beteiligung nicht bezieht.

BFH v. 15.10.1998 – IV R 18/98, BStBl. II 1999, 286 (289 ff.) mit umfassenden Nachweisen zum Streitstand; zustimmend HG, DStR 2001, 612; HG, HFR 2001, 553; FG Nürnberg v. 13.9.2000, EFG 2001, 566, rkr.; OFD München v. 2.4.2001, DStR 2001, 1032 Tz. 4; unklar OFD Erfurt v. 23.10.2003, FR 2003, 1299 Tz. 3.2.2.2: stets SonderBV ohne Differenzierung; LEY, KÖSDI 2003, 13907 (13910); aA CARLÉ, KÖSDI 1999, 12193.

III. Sonderbetriebsvermögen bei Betriebsaufspaltungen

766

Anteile an der Betriebsgesellschaft, die im Eigentum der Gesellschafter einer Besitz-PersGes. im Rahmen einer Betriebsaufspaltung stehen, sind notwendiges SonderBV II, wenn die Anteile die Beherrschung der KapGes. sichern (BFH v. 7.12.1984 – III R 35/79, BStBl. II 1985, 236 [238]; v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185). Sind mehrere PersGes. gleichzeitig als BesitzGes. einer einzigen Betriebs-GmbH anzusehen, sind die Anteile – entsprechend der Zurechnung bei einer Komplementär-GmbH mit Sternbeteiligungen (s. Anm. 739) – bei der zuerst begründeten Besitzgesellschaft zu erfassen (FICHTELMANN, EStB 2004, 207 mwN). Anteile der Mitunternehmer der Besitz-PersGes. an anderen KapGes., die wiederum wirtschaftlich eng mit der Betriebs-KapGes. verflochten sind, können im Einzelfall auch notwendiges SonderBV II sein (so FG Münster v. 24.3.2004, EFG 2004, 1372, aufgeh. durch BFH v. 27.7.2005 – II R 35/04, nv.). Die Zuordnung zum SonderBV II bei der Besitz-GbR geht der Zurechnung zum SonderBV II bei einer anderen PersGes., die mit der KapGes. auch wirtschaftlich verflochten ist, vor (FG Düss. v. 2.4.2004, EFG 2004, 981, rkr.).

Darlehen des Besitz-Gesellschafters an die Betriebsgesellschaft sind dann SonderBV II, wenn deren Überlassung primär durch die Beteiligung des Mitunternehmers an der Besitz-PersGes. und nicht durch seine privaten Interessen veranlasst ist (zu den Kriterien ausführlich Anm. 746).

Bürgschaften der Mitunternehmer zugunsten der Betriebs-GmbH bei Betriebsaufspaltung sind dann negatives SonderBV, wenn die Bürgschaften zu nicht fremdüblichen Bedingungen übernommen worden sind, so zB bei unentgeltlichen Bürgschaften trotz angespannter finanzieller Lage der GmbH ohne angemessene Risikoprämie (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733 [734]; zustimmend HG, DStR 2002, 447; MÄRKLE, DStR 2002, 1153 [1160]). Sind die Bürgschaften SonderBV, gilt Gleiches für ev. korrespondierende Regressforderungen (BFH v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 733).

IV. Kommanditgesellschaft auf Aktien

767

Allgemein zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und zur Behandlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA vgl. Anm. 900 ff.

Auch bei der Einkunftsermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters sind – jedenfalls grds. – die gleichen Regeln wie beim Mitunternehmer anzuwenden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 unter 2.e; vgl. dazu Anm. 940). Der persönlich haftende Gesellschafter kann deshalb nicht nur Sondervergütungen erzielen, sondern auch SonderBV haben (vgl. BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; FISCHER, DStR 1997, 1519; JANSSEN, NWB F. 18, 3811; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77). Seine Einkünfte aus dem Sonderbereich sind – wie bei der KGaA – durch BV-Vergleich zu ermitteln (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 unter 3.d; OFD Köln v. 27.6.1991, DB 1991, 1547).

Sonderbetriebsvermögen I des persönlich haftenden Gesellschafters entsteht, wenn der persönlich haftende Gesellschafter ein ihm gehörendes WG (insbes. auch Kapital) der PersGes. zur Nutzung überlässt.

Sonderbetriebsvermögen II kommt in Betracht, wenn der persönlich haftende Gesellschafter WG einsetzt, um seine Beteiligung in der PersGes. zu stärken, weil die entsprechenden WG für das Unternehmen der PersGes. selbst vorteilhaft sind. Eine relative Einflussverstärkung innerhalb der KGaA mit Hilfe bestimmter WG kommt wegen der bereits sehr stark ausgeprägten Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters dagegen nicht in Betracht.

► *Kommanditaktien eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA* gehören nie zum SonderBV II, da durch sie der Einfluss des persönlich haftenden Gesellschafters in der KGaA grds. nicht vergrößert wird. Zudem klammert Nr. 3 diesen Bereich generell aus den gewerblichen Einkünften des persönlich haftenden Gesellschafters aus (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 891; FISCHER, DStR 1997, 1519; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 146; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 152 ff.; H 15.8 Abs. 4 EStH). Dies gilt nicht nur für Kommanditaktien des Komplementärs der KGaA, sondern – sofern Komplementär wiederum eine PersGes. (GmbH & Co. KG) ist – für von deren Gesellschaftern gehaltene Kommanditaktien der KGaA (FISCHER, DStR 1997, 1519 [1523]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 152).

► *Pensionszusagen* an den persönlich haftenden Gesellschafter sind zeit- und betragsgleich zur Passivierung in der Bilanz der KGaA in der Sonderbilanz ertragswirksam zu aktivieren (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 891; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 154 ff.; aA GÖCKE, DB 1994, 2162). Ist persönlich haftender Gesellschafter eine GmbH, kann diese für die ihrem Geschäftsführer erteilte Pensionszusage allerdings ertragswirksam eine Pensionrückstellung in ihrer Sonderbilanz passivieren (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [484f.]).

768–769 Einstweilen frei.

Anhang 2 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Betriebsaufspaltung

A. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: BARTH, Steuerliche Probleme der Betriebsaufspaltung, DB 1968, 814; TILLMANN, Vorweggenommene Erbfolge bei Betriebsaufspaltung, GmbHR 1973, 250; BOPP, Die Besteuerung von Betriebstätten, DStZ/A 1974, 91; GÜNKEL/KUSSEL, Betriebsaufspal-

tung mit ausländischer Besitzgesellschaft, FR 1980, 553; STRECK, Betriebsaufspaltung in der Betriebsprüfung, FR 1980 83; GLADE, Besondere Bilanzierungsfragen bei Betriebsaufspaltung, GmbHR 1981, 268; KALIGIN, Betriebsaufspaltung über die Grenze, WPg. 1983, 457; KNOBBE-KEUK, Aktuelle Rechts- und Steuerprobleme des mittelständischen Unternehmens, StbJb. 1983/84, 73; WENDT, Aktuelle Fragen zur Betriebsaufspaltung, GmbHR 1983, 20; BECKERMANN/JAROSCH, Schlußfolgerungen aus dem Grundsatzurteil des BFH zum Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung für verschiedene Fallgruppen, DB 1984, 2483; SACK, Betriebsaufspaltung in steuerlicher Sicht, GmbHR 1986, 352; GROH, Die Betriebsaufspaltung in der Selbstauflösung, DB 1989, 748; UNVERICHT, Beweiszeichen für die Annahme einer personellen Verflechtung bei Eheleuten als Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung, DB 1989, 995; WIENANDS, Anmerkungen zur kapitalistischen Betriebsaufspaltung, DStZ 1994, 623; GAIL, Auswirkungen von Erbstreitigkeiten auf eine Betriebsaufspaltung, BB 1995, 2502; KEMPERMANN, Anm. zu BFH v. 26.11.1996 VIII R 42/94, FR 1997, 445; KEMPERMANN, Bürogebäude als wesentliche Betriebsgrundlage, DStR 1997, 1441; SÖFFING, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, BB 1997, 337; GEBHARDT, Aktuelle Entwicklungen bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung, GmbHR 1998, 1022; KROSCHEL/WELLISCH, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bei Schwesterpersonengesellschaften, DStR 1999, 167; BOCK, „Sonderbetriebsvermögen II und Betriebsaufspaltung“, DStZ 2000, 42; BRANDENBERG, Wiedereinführung des Mitunternehmererlasses?, FR 2000, 1182; FICHTELMANN, Die fehlgeschlagene Betriebsaufspaltung als gewerbliche Betriebsverpachtung oder unschädliche Unterbrechung der gewerblichen Tätigkeit, Inf. 2000, 4; GOSCH, Anm. zu BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, StBp. 2000, 185; GOSCH, Anm. zu BFH v. 7.12.1999 VIII R 50, 51/96, StBp. 2000, 187; HOFFMANN, Von der phasengleichen Dividendenvereinnahmung zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger steuerlicher Bilanzierung, DStR 2000, 1809; KLOSTER/KLOSTER, Zurechnung von Wirtschaftsgütern bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung, GmbHR 2000, 111; KNEBEL, Unternehmensnachfolgeplanung bei Personengesellschaften, DB 2000, 169; MÄRKLE, Die Betriebsaufspaltung an der Schwelle zu einem neuen Jahrtausend, BB 2000, Beil. 7 zu Heft 31, I; NEUFANG, Steuersenkungsgesetz aus Sicht der Praxis, BB 2000, 1913; RICHTER/STANGL, Die sachliche Verflechtung bei Bürogebäuden im Spiegel der jüngsten Rechtsprechung – eine kritische Bestandsaufnahme, BB 2000, 1166; SALZMANN, Gewerbesteuerliche Optimierung mit Hilfe der Abschirmwirkung von Kapitalgesellschaften, DStR 2000, 1329; SCHIFFERS, Anm. zu BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, GmbHR 2000, 578; SCHIFFERS, Anm. zu BFH v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, FR 2000, 819; WENDT, Keine phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen, GStB 2000, 392; DÖRNER, Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Verschmelzung der Betriebs-GmbH mit einer Dritt-AG, Inf. 2001, 397; FISCHER, Anm. zu BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, FR 2001, 34; HARITZ, Beendigung einer Betriebsaufspaltung durch Umwandlung, BB 2001, 861; HOERGER/PAULI, Betriebsaufspaltung durch Übertragung von Einzel-WG, GmbHR 2001, 1139; HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, GmbHR 2001, 207; HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 20.12.2000 – I R 50/95, DB 2001, 736; HOFFMANN, Anm. zu BFH v. 28.2.2001 – I R 48/94 DB 2001, 1067; KEMPERMANN, Anm. zu BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, FR 2001, 355; KESSLER/TEUFEL, Die klassische Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform, BB 2001, 17; KESSLER/TEUFEL, Die umgekehrte Betriebsaufspaltung zwischen Schwestergesellschaften – eine attraktive Rechts formkombination nach der Unternehmenssteuerreform 2001, DStR 2001, 869; KIESEL, Die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung in der Beratungspraxis, DStR 2001, 520; KLOSTER/KLOSTER, Neues zur Umstrukturierung von Mitunternehmerschaften, GmbHR 2001, 420; KLOSTER/KLOSTER, Einkünfte- und Vermögenszuordnung bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung – die Sicht des Rechtsanwenders, BB 2001, 1449; LIST, Die phasengleiche Aktivierung von Dividendenansprüchen – ein Problem zwischen EuGH, BGH und BFH, WM 2001, 941; RIEKE, Vorteile und Risiken einer körperschaftsteuerlichen Organschaft bei Betriebsaufspaltung, Inf. 2001, 269; SÖFFING, Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung, DStR 2001, 158; WEHRHEIM, Die Betriebsaufspaltung im Spannungsfeld zwischen wirtschaftlicher Einheit und rechtlicher Selbstständigkeit, BB 2001, 913; GRÜTZNER, Bedeutung von Einstimmigkeitsabreden bei Besitzunternehmen für das Vorliegen einer personellen Verflechtung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, StuB 2002, 1106; KÜHN, Die steuerlich angemessene Pacht im Rahmen der Betriebsaufspaltung, GStB 2002, 153; LANGMAYR/DRESSLER, Keine erbschaft- oder schenkungsteuerliche Bewertung von Grundstücken nach vereinbarter Miete bei Betriebsaufspaltung, DStR 2002, 1555; MÄRKLE,

Beratungsschwerpunkt Betriebsaufspaltung – neueste Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen, DStR 2002, 1109; 1153; SCHOOR, Bilanzierung bei zunächst nicht erkannter Betriebsaufspaltung, StBp. 2002, 208; SEER, Gewerbesteuerliche Merkmalsübertragung als Sachgesetzlichkeit der Betriebsaufspaltung, BB 2002, 1833; STAPELFELD, Die aktuelle BFH-Rspr. zur Problematik der Büro- und Verwaltungsgebäude, DStR 2002, 161; STRAHL, Betriebsaufspaltung nach der Unternehmenssteuerreform?, StbJb. 2001/2002, 137; FICHELTMANN, Gewinnerzielungsabsicht bei Betriebsaufspaltung, EStB 2003, 223; HONERT, Willentliche Beendigung einer Betriebsaufspaltung, EStB 2003, 310; KEMPERMANN, Aktuelle Entwicklungen bei der Betriebsaufspaltung, NWB F 3, 12501; MEYER/BALL, Erbbaurecht und Betriebsaufspaltung, DB 2003, 1597; NEUMANN, Die Einstimmigkeitsfälle bei der Betriebsaufspaltung, DB 2003, 2356; SCHOOR, Personelle Verflechtung bei Betriebsaufspaltung und Einstimmigkeitsprinzip; StBp. 2003, 42; STAHL, Beratungsfeld echte und unechte Betriebsaufspaltung, KÖSDI 2003, 13794; TIEDTKE/SZCZESNY, Gesetzlicher Vertrauensschutz bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung, DStR 2003, 757; BURSCHATZ, Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften, FR 2004, 571; FICHELTMANN, Insolvenz in der Betriebsaufspaltung, EStB 2004, 75; NEUFANG, Einstimmigkeits- und Mehrheitsbeschlüsse bei der Betriebsaufspaltung, DB 2004, 730; G. SÖFFING, Betriebsaufspaltung: Beherrschung einer GbR durch deren alleinigen Geschäftsführer, BB 2004, 1303; DRÜEN, Über konsistente Rechtsfortbildung, GmbHR 2005, 69; KEMPERMANN, Beherrschung der Geschäfte des täglichen Lebens, GmbHR 2005, 317; RUF, Die Betriebsaufspaltung über die Grenze, IStR 2006, 232; BURG/BLASCHE, Eigenkapitalersetzende Nutzungsüberlassung nach dem MoMiG, GmbHR 2008, 1250; FORST/GINSBURG, Neue gewerbesteuerliche Hinzurechnung für Mietentgelte, EStB 2008, 31; GEHRLEIN, Die Behandlung von Gesellschafterdarlehen durch das MoMiG, BB 2008, 846; HAVERKAMP, Betriebsaufspaltung über die Grenze – Ein Steuersparmodell?, IStR 2008, 165; LEVEDAG, Die Betriebsaufspaltung im Fadenkreuz der Unternehmensteuerreform 2008 und des JStG 2008 – eine Bestandsaufnahme, GmbHR 2008, 281; WEHRHEIM/RUPP, Die Neuerungen bei der GewSt. im Zuge der Unternehmensteuerreform 2008 und deren Konsequenzen für die Betriebsaufspaltung, BB 2008, 920.

I. Überblick über die Betriebsaufspaltung

Voraussetzungen: Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein einheitliches Unternehmen in ein Besitzunternehmen und ein Betriebsunternehmen aufgespalten wird (echte Betriebsaufspaltung, Anm. 777) oder von Beginn an zwei derartige Unternehmen gegründet werden (unechte Betriebsaufspaltung, Anm. 778). Das Besitzunternehmen überlässt dem Betriebsunternehmen WG zur Ausübung seiner gewerblichen Tätigkeit. Die von dem Besitzunternehmen eigentlich ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit wird dabei dann in eine gewerbliche Tätigkeit umqualifiziert, wenn zwischen den beiden Unternehmen eine sachliche und eine personelle Verflechtung besteht. Die sachliche Verflechtung liegt dann vor, wenn zumindest eines der überlassenen WG für das Betriebsunternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (Anm. 810 ff.). Die personelle Verflechtung ist zu bejahen, wenn die hinter beiden Unternehmen stehenden Gesellschafter einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in den Unternehmen entfalten können (Anm. 796 ff.). Beide Unternehmen stellen – im Gegensatz etwa zur Organshaft – aber kein einheitliches gewerbliches Unternehmen dar, sondern bleiben rechtl. selbständig. Eine Rechtsgrundlage für die Betriebsaufspaltung fehlt. Sie war zwar Mitte der 80er Jahre geplant (BRDrucks. 165/85), wurde allerdings nie geschaffen. Das stl. Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung ist Richterrecht und wird von Rspr. und Schrifttum heute weitgehend anerkannt.

Die Betriebsaufspaltung wird vielfach als Rechtsinstitut bezeichnet (vgl. zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; SCHMIDT, DStR 1979, 699). Mit dieser Bezeichnung wird verdeutlicht, dass eine gesetzliche Grundlage fehlt (s. Anm. 795) und die Betriebsaufspaltung letztlich auf Richterrecht zurückzuführen ist.

Zur Rechtsentwicklung s. SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 35 ff.
Einstweilen frei.

771

II. Bedeutung der Betriebsaufspaltung

772

Die Betriebsaufspaltung ist vielfach haftungsrechtl. motiviert (Anm. 789). Daneben wird ihre stl. Vorteilhaftigkeit ins Feld geführt. Dabei ist jedoch zu unterscheiden:

Rechtslage bis VZ 2000: KESSLER/TEUFEL (BB 2001, 17 ff.) haben in einem Belastungsvergleich der Betriebsaufspaltung mit Einzelunternehmen und GmbH zur Rechtslage bis VZ 2000 und einer unterstellten Vollausschüttungspolitik der GmbH anhand von unterschiedlichen Modellfällen festgestellt, dass die Betriebsaufspaltung im Vergleich zum Einzelunternehmen und der GmbH im Rahmen der laufenden Besteuerung stets die Unternehmensform mit der geringsten laufenden StBelastung war. Lediglich für den Fall, dass das Besitzunternehmen nach Berücksichtigung der Tätigkeitsvergütungen und der Vergütungen für die Nutzungsüberlassung nur noch über einen geringfügigen Gewinn vor Steuern verfügte (50 000 DM) und zugleich § 8 Nr. 7 GewStG aF wegen des Überschreitens der Freigrenze einschlägig war, standen sich die Steuerlast im Einzelunternehmen und in der Betriebsaufspaltung ungefähr gleich.

Seit VZ 2001 sind die stl. Vorteile der Betriebsaufspaltung grds. entfallen. Dies ist auf den Wegfall des Anrechnungsverfahrens zurückzuführen, an dessen Stelle eine definitive StBelastung bei der KapGes. von zunächst 25 % bis zum VZ 2007 und seit dem VZ 2008 von 15 % (§ 23 KStG) getreten ist (zu Einzelheiten LEVEDAG, GmbHR 2008, 281; mit Belastungsvergleich WEHRHEIM/RUPP, BB 2008, 920).

► *Die Wirkung des § 8 Nr. 1 GewStG* (Anm. 788) ist ab 2008 zu beachten (vgl. auch FORST/GINSBURG, EStB 2008, 31). In Fällen, in denen diese Vorschrift einschlägig ist, kann sich die Betriebsaufspaltung auch im Vergleich zur reinen GmbH in eine nachteilige Gestaltungsform umwandeln. Dies ist zum einen auf die größere Bedeutung der GewSt. für die Besteuerung der GmbH zurückzuführen. Durch die Hinzurechnung des Miet- und Pachtzinses nach § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG erhöht sich bei Überschreiten des Freibetrags von 100 000 € die GewStSchuld der Betriebsgesellschaft. Sie führt jedoch aufgrund des KStSatzes von 15 % ab VZ 2008 nur noch zu einer im Vergleich zur alten Rechtslage geringfügigeren KStEntlastung, zumal die GewSt. nach § 4 Abs. 5b nicht mehr als BA abziehbar ist. Hinzu kommt, dass mit der Erhöhung der GewStSchuld der BetriebsKapGes. keine Reduktion derselben auf der Ebene des Besitzunternehmens mehr einhergeht. Denn § 9 Nr. 4 GewStG ist ab 2008 entfallen. Die auf die Pacht entfallende GewSt. ist aber nach § 35 auf die ESt. anzurechnen.

Weitere Vorteile der Betriebsaufspaltung sind (vgl. hierzu auch LBP/BRtz, § 15 Rn. 313 f.):

► *Doppelter GewStFreibetrag:* Durch die Minderung des Gewinns der Betriebs-GmbH ergibt sich trotz der GewStPflicht der Vergütungen auf der Ebene des Besitzunternehmens eine Steuerersparnis aufgrund des GewStFreibetrags des § 11 Abs. 1 GewStG. Es liegen zwei GewStSubjekte vor.

► *Tarifiermäßigung:* Die gewerblichen Gewinne im Bereich der ESt. fallen unter die Tarifiermäßigung des § 35.

- ▶ *Tätigkeitsvergütungen* des Gesellschafter-Geschäftsführers mindern bei der Betriebs-GmbH als BA deren Gewinn.
- ▶ *Begünstigung nicht entnommener Gewinne nach § 34a* für das Besitzunternehmen. In Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (Anm. 780) ist diese Begünstigung für beide Unternehmen möglich. Zudem erfolgt die GewStAnrechnung nach § 35 für beide Unternehmen.
- ▶ *Steuerwirksame Bildung von Pensionsrückstellungen* ist möglich.
- ▶ *Unmittelbare Verlustzurechnung* an die Gesellschafter des Besitzunternehmens.

Nachteile der Betriebsaufspaltung sind:

- ▶ *Bewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer*: Nachteile ergaben sich bis zum 31.12.2008, da für Betriebsgrundstücke uU die ungünstige Bewertung nach § 146 BewG anzuwenden war (BFH v. 2.2.2005 – II R 4/03, BStBl. II 2005, 426). Zudem waren die Anteile an der Betriebs-GmbH mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen, der regelmäßig nach dem Stuttgarter Verfahren ermittelt wurde und gegenüber der reinen Bestandsbewertung, gerade bei ertragstarken Personenunternehmen, nachteilig war. Mit dem Inkrafttreten des Erbschaftsteuerreformgesetzes zum 1.1.2009 (BGBl. I 2008, 3016) sind durch die Einführung des vereinfachten Ertragswertverfahrens iSd §§ 199 ff. BewG diese Unterschiede entfallen (s. Anm. 788).
- ▶ *Gefahr der „zwangsweisen“ Beendigung der Betriebsaufspaltung*: Die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung hat die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge, die im Einzelfall hoch sein können. Problematisch kann dies dann sein, wenn keine liquiden Mittel zur Verfügung stehen (zu Gestaltungen s. Anm. 839).
- ▶ *Risiko von verdeckten Gewinnausschüttungen* für überhöhte Leistungsvergütungen, wie Pacht, Miete, Geschäftsführergehalt.
- ▶ *Höherer Kosten- und Verwaltungsaufwand*: Es sind zwei Buchführungen und zwei Jahresabschlüsse erforderlich. Prüfungs- und Publizitätspflichten können in beiden Unternehmen bestehen.
- ▶ *Doppelte Gewerbesteuerbelastung*: Gewährt das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft ein Darlehen, so erfolgt eine Hinzurechnung beim Gewerbeertrag des Betriebsunternehmens nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG.

III. Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung

Das BVerfG hat bereits mehrfach entschieden, dass die Anwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung verfassungsgemäß ist. Hierin liege kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BVerfG v. 14.1.1969 – 1 BvR 136/62, BStBl. II 1969, 389; v. 7.9.1987 – 1 BvR 1159/86, HFR 1988, 121; v. 13.1.1995 – 1 BvR 1946/94, GmbHR 1995, 308; v. 25.3.2004 – 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513; v. 26.10.2004 – 2 BvR 246/98, FR 2005, 139). Zudem stehe die Rspr. des BFH zur Betriebsaufspaltung in Einklang mit Art. 20 Abs. 3 GG. Es liege kein unzulässiges Überschreiten der Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung vor (BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475).

Im Schrifttum wird diese Rspr. zT kritisiert (ROELLECKE, Festschr. Duden, 1977, 481 ff.; KNOBBE-KEUK, StbJb. 1980/81, 335 [349]; LBP/BITZ, § 15 Rn. 304; CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 13; DRÜEN, GmbHR 2005, 69). Im Wesentlichen wird eingewandt, dass eine gesetzliche Grundlage fehle, die die Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung bestimmen. Hierdurch sei für den Stpfl. nicht mehr vorauszusehen, wann eine Betriebsauf-

spaltung vorliege. Es liege ein Verstoß gegen den Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung als Ausdruck des Rechtsstaatsprinzips vor.

Stellungnahme: UE stellt zumindest die unechte Betriebsaufspaltung (Anm. 778) einen unzulässigen steuerverschärfenden Analogieschluss dar. Denn die Tätigkeit des Besitzunternehmens stellt sich im Rahmen der Betriebsaufspaltung als reine private Vermögensverwaltung dar. Hiervon vermag auch die ggf. zeitlich spätere Überlassung an ein Betriebsunternehmen in Form einer KapGes. nichts zu ändern. Die ursprüngliche Tätigkeit stellt weiterhin eine reine Vermögensverwaltung dar. Mit dem Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung ist daher die unechte Betriebsaufspaltung nicht zu vereinbaren. Die grundsätzlichen Bedenken bestehen darüber hinaus auch für die echte Betriebsaufspaltung (Anm. 777). Gerade wegen der fehlenden gesetzlichen Grundlage (s. hierzu Anm. 795) ist auch hier für den Steuerbürger die Reichweite der Grundsätze der Betriebsaufspaltung, wie sie von der Rspr. entwickelt wurde, nicht überschaubar. Die Rspr. dehnt die Grundsätze der Betriebsaufspaltung immer weiter aus, ohne dass es dem Stpfl. möglich wäre, in diesem Bereich die Rechtsfolgen seines Handelns exakt voraussehen zu können. Da die stl. Nachteile einer Betriebsaufspaltung durchaus gravierend sein können, insbes. bei einer zwangsweisen Beendigung einer unerkannten Betriebsaufspaltung, ist auch die Behandlung der echten Betriebsaufspaltung ohne gesetzliche Grundlage verfassungsrechtl. bedenklich.

IV. Geltungsbereich der Betriebsaufspaltung

1. Sachlicher Geltungsbereich

774

Betroffene Einkunftsarten: Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten für Einkünfte aus allen Einkunftsarten, soweit sie den Rechtsgrundsätzen der Betriebsaufspaltung zugänglich sind. Das sind alle Gewinneinkunftsarten sowie bei den Überschusseinkünften die Einkünfte iSd. §§ 21, 22 Nr. 2 iVm. § 23. Sobald das Betriebsunternehmen ein gewerblich tätiges Unternehmen betreibt, werden die Einkünfte des Besitzunternehmens, die zuvor den Einkünften iSd §§ 13, 18, 21, 22 Nr. 2 iVm. 23 zuzuordnen waren, zu gewerblichen Einkünften (zB BFH v. 13.11.1997 – IV R 67/96, BStBl. II 1998, 254 zur Vermietung von Praxisräumen durch eine Zahnarzt-GbR an die Labor-GmbH; BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621 zur Überlassung eines Ingenieurbüros). Dies gilt unabhängig von der Erscheinungsform der Betriebsaufspaltung (Anm. 777 ff.). Ohne Bedeutung ist auch, ob das Betriebsunternehmen gemeinnützig tätig ist (BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; BMF v. 11.6.2002, BStBl. I 2002, 647; SCHICK, DB 1999, 1187 [1190]) oder aber nach § 3 Nr. 20 GewStG von der GewSt. befreite Einkünfte erzielt (BFH v. 18.12.1997 – X B 133/97, BFH/NV 1998, 743; zu Einzelheiten s. Anm. 788).

2. Persönlicher Geltungsbereich

775

Den Rechtsgrundsätzen der Betriebsaufspaltung unterliegen natürliche Personen, PersGes. und KapGes.

Das Besitzunternehmen kann jede Rechtsform haben. Auch eine Erbengemeinschaft (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120), eine Bruchteilsgemeinschaft (BFH v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185) oder Gütergemeinschaft (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876) kann Besitzunternehmen sein.

Das Betriebsunternehmen muss gewerbliche Einkünfte erzielen. Es kann nicht die Rechtsform eines Einzelunternehmens haben (KROSCHEL/WELLISCH, DStZ 1999, 167 [168]). Denn nutzt der Betriebsunternehmer in seinem Unternehmen ein WG, welches in seinem Alleineigentum steht, so ist dieses WG notwendiges BV seines Einzelunternehmens. Entsprechendes gilt, wenn der Betriebsunternehmer an einer nicht gewerblich tätigen GbR oder einer Bruchteilsgemeinschaft beteiligt ist, die seinem Einzelunternehmen ein WG zur Nutzung überlässt. Der Miteigentumsanteil zählt zum notwendigen BV des Einzelunternehmens (BFH v. 26.1.1978 – IV R 160/73, BStBl. II 1978, 299). Wird das WG von einer KapGes. überlassen, an der der Einzelunternehmer beteiligt ist, so ist das WG weiterhin dem BV der KapGes. zuzurechnen. Die Anteile an der KapGes. können allerdings notwendiges oder gewillkürtes BV des Einzelunternehmens sein (SCHMIDT/HEINICKE XXVII. § 4 Rn. 252). Im Übrigen ist für das Betriebsunternehmen aber jede andere Rechtsform denkbar.

776 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

Entscheidungen des EuGH, die etwaige europarechtl. Grenzen der Betriebsaufspaltung aufzeigen, existieren nicht (zur Frage, ob sich die Betriebsaufspaltung über die Grenze als Gestaltung lohnt s. HAVERKAMP, IStR 2008, 165). Str. ist allerdings die Frage, ob eine Betriebsaufspaltung über die Grenze möglich ist.

Hat das Betriebsunternehmen seinen Sitz im Inland, während sich der Sitz des Besitzunternehmens im Ausland befindet, so ist str., ob die Grundsätze zur Betriebsaufspaltung anzuwenden sind.

► *Der BFH* hält eine Betriebsaufspaltung über die Grenze zwar dem Grunde nach für möglich, fordert jedoch eine im Inland belegene Betriebsstätte (§ 12 AO) des Besitzunternehmens.

BFH v. 28.7.1982 – I R 196/79, BStBl. II 1983, 77 betr. eine BesitzKapGes. Eine Entscheidung zu einem von einer natürlichen Person oder einer PersGes. geführten Besitzunternehmen liegt bislang noch nicht vor.

Auf die Staatsangehörigkeit des Besitzunternehmers komme es dagegen nicht an. Auch begründe die inländ. Betriebsstätte der Betriebsgesellschaft keine Betriebsstätte des Besitzunternehmens (zur Frage der Begründung einer Betriebsstätte s. auch § 49 Anm. 1256 „Betriebsaufspaltung über die Grenze“). Fehle es hieran und sei die Betriebsgesellschaft auch nicht als ständiger Vertreter des Besitzunternehmens anzusehen (vgl. hierzu BFH v. 8.6.1972 – IV R 129/66, BStBl. II 1972, 784), dann unterliege das ausländ. Besitzunternehmen nicht der GewSt. Der BFH bejaht allerdings die isolierende Betrachtungsweise für die ESt. und KSt.

► *Die Auffassung im Schrifttum* ist uneinheitlich. Ein Teil des Schrifttums stellt bei der Möglichkeit einer Betriebsaufspaltung über die Grenze die isolierende Betrachtungsweise des § 49 Abs. 2 in den Vordergrund. Da Voraussetzung einer Betriebsaufspaltung der einheitliche geschäftliche Betätigungswille in beiden Unternehmen sei, dieser Wille aber im Besitzunternehmen gebildet werde, müsse dieses Besteuerungsmerkmal aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise unberücksichtigt bleiben. Das Besitzunternehmen erziele Einkünfte iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6. Diese unterlägen mangels inländ. Betriebsstätte nicht der GewSt.

So LBP/BITZ, § 15 Rn. 316; BARTH, DB 1968, 814; CHRISTIANSEN, JbFfStR 1986/87, 146; GEBBERS, RIW 1984, 711; KALIGIN, WPg. 1983, 457; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 4. Aufl. 2001, 200 f.; KRUG, Betriebsaufspaltung 1985, 125; KUMPF, Besteuerung inländischer Betriebsstätten von Steuerländern, 1982, 200; PILTZ, DB 1981, 2044; RUF, IStR 2006, 232.

Ein anderer Teil des Schrifttums verneint eine Betriebsaufspaltung über die Grenze mit der Begründung, sie könne ohnehin nur vorliegen, wenn eine Betriebsstätte begründet werde oder ein ständiger Vertreter vorhanden sei. Diese Auffassung kommt ebenfalls zu dem Ergebnis, dass die Pachteinnahmen im Inland gem. § 49 Abs. 1 Nr. 6 estpfl. sind, sie aber nicht der GewSt. unterliegen. Etwaige Veräußerungsgewinne würden von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f erfasst (so SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 862).

Eine weitere Auffassung im Schrifttum lehnt generell eine ESt-, KSt- und GewStPflcht der ausländ. Besitzunternehmer ab. Sie erzielen gewerbliche Einkünfte, die aber mangels Betriebsstätte nicht unter § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a fielen. § 49 Abs. 2 sei nicht anzuwenden, da bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung subsidiär seien und zudem die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Inland belegen seien.

So BOPP, DStZ/A 1974, 91 (94); FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, 318; GASSNER, BB 1973, 1352; GÜNDEL/KUSSEL, FR 1980, 553; GÜNDEL/BECKER, JbFfStR 1986/87, 148; SACK, GmbHR 1986, 352 (355).

► *Stellungnahme:* UE erzielt das ausländ. Besitzunternehmen Einkünfte aus VuV iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6. (s. auch § 49 Anm. 1256). Findet die Bildung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens im Ausland statt, so muss dieses Besteuerungsmerkmal nach § 49 Abs. 2 außer Betracht bleiben. Zudem steht dieses Ergebnis in Einklang mit den Regelungen des internationalen StRechts, wonach das Besteuerungsrecht für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen dem Belegenheitsstaat zusteht (vgl. Art. 6 OECD-MA). Es verbleibt daher bei Einkünften iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6, sofern die Tatbestandsmerkmale dieser Vorschrift erfüllt sind. Das ist zB nicht der Fall, wenn nur einzelne Maschinen von einem ausländ. Unternehmen überlassen werden, da diese keine Sachinbegriffe iSd. § 49 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 21 Abs. 1 Nr. 2 darstellen (s. § 21 Anm. 140).

Hat das Besitzunternehmen seinen Sitz im Inland, während sich der Sitz des Betriebsunternehmens im Ausland befindet, so ist uE ist eine Betriebsaufspaltung über die Grenze selbst dann möglich, wenn die Betriebsgesellschaft keine Betriebsstätte im Inland hat. Denn der einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird im Inland gebildet und wesentliche Betriebsgrundlagen werden an das ausländ. Betriebsunternehmen überlassen (glA KALIGIN, WPg. 1983, 457; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2008, 235 f.; aA SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2001, 168, 207, der verlangt, dass beide Unternehmen eine inländ. Betriebsstätte haben, andernfalls würde die auf Richterrecht zurückzuführende Betriebsaufspaltung zu extensiv ausgelegt). Entscheidungen des BFH liegen zu dieser Frage noch nicht vor.

V. Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung

1. Echte Betriebsaufspaltung

777

Die echte Betriebsaufspaltung ist der klassische Fall dieses Rechtsinstituts. Sie ist dadurch gekennzeichnet, dass ein in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer PersGes. betriebenes Unternehmen in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen aufgespalten wird. Zu diesem Zweck wird regelmäßig eine KapGes. gegründet, die das bisherige Unternehmen fortführt. Die funktional und quantitativ wesentlichen Betriebsgrundlagen (Anm. 811) verbleiben ganz oder teilweise im Besitzunternehmen. Sie werden an das Betriebsunternehmen

vermietet oder verpachtet. Wird keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage überlassen, so liegt keine Betriebsaufspaltung vor. Stattdessen kann der Tatbestand einer Betriebsveräußerung iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder der Betriebsaufgabe iSd § 16 Abs. 3 erfüllt sein (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014). Beide Unternehmen müssen zudem personell miteinander verflochten sein (Anm. 796).

778 2. Unechte Betriebsaufspaltung

Die unechte Betriebsaufspaltung entsteht im Gegensatz zur echten Betriebsaufspaltung nicht durch Aufspaltung eines einheitlichen Unternehmens in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen, sondern durch das Hinzutreten eines Besitzunternehmens zu einem bereits bestehenden Betriebsunternehmen. Das Besitzunternehmen muss dem Betriebsunternehmen wiederum wesentliche Betriebsgrundlagen zur Nutzung überlassen und es muss zwischen beiden Unternehmen eine personelle Verflechtung bestehen (zu den Bedenken gegen die Zulässigkeit der unechten Betriebsaufspaltung vgl. Anm. 795). Echte und unechte Betriebsaufspaltung werden stl. gleichbehandelt (zB BFH v. 24.2.1994 – IV R 8–9/93, BStBl. II 1994, 466; v. 12.4.1991 – III R 39/86, BStBl. II 1991, 773; v. 17.4.2002 – X R 81/00, BStBl. II 2002, 527).

779 3. Umgekehrte Betriebsaufspaltung

Eine umgekehrte Betriebsaufspaltung liegt uE vor, wenn das Betriebsunternehmen das Besitzunternehmen beherrscht. Sie kann zB entstehen, wenn eine KapGes. ihren aktiven Geschäftsbetrieb einstellt und ihr Anlagevermögen ganz oder teilweise an eine BetriebsPersGes. verpachtet, die von den Gesellschaftern der KapGes. beherrscht wird oder die selbst die BesitzKapGes. beherrscht (zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; LBP/Bitz, § 15 Rn. 302; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 803; KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17 [24]; KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869). Soweit dagegen eine BesitzKapGes. eine BetriebsPersGes. beherrscht, liegt keine umgekehrte Betriebsaufspaltung vor, sondern eine kapitalistische Betriebsaufspaltung (Anm. 781; aA KIESEL, DStR 1998, 962; ausführlich zur unterschiedlichen Begriffsverwendung auch KESSLER/TEUFEL, DStR 2001, 869 [871]).

780 4. Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

Begriff: Bei der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung haben sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer PersGes. Sie kann durch eine echte oder eine unechte Betriebsaufspaltung entstehen (s. Anm. 777 f.).

Verhältnis zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2: Das Verhältnis der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 ist str.

► *Nach Auffassung des BFH* verdrängt die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung die Anwendung des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; best. mit BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483; v. 24.11.1998 – VIII R 30/97, BFH/NV 1999, 77). Damit ist der BFH zu seiner bis zum Jahr 1979 (vgl. zB BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750) vertretenen Auffassung zurückgekehrt.

► *Die Finanzverwaltung* hat sich der Auffassung der neueren Rspr. des BFH angeschlossen (zur Übergangsregelung s. BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583). Sie dehnt die vom BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze auch auf Bruchteilsgemein-

schaften als Besitzunternehmen aus, fordert aber stets eine mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Nutzungsüberlassung, die insbes. bei unentgeltlicher Überlassung entfällt.

► *Das Schrifttum* stimmt überwiegend der Auffassung der neueren Rspr. zu.

KSM/REISS, § 15 Rn. 434, 439; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 858; BERZ/MÜLLER, DSrR 1996, 1919; BRANDENBERG, FR 1997, 87; KIESEL, DSrR 2001, 520; KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2000, 111 ff.; KLOSTER/KLOSTER, BB 2001, 1449; KORN, KÖSDI 1996, 10842; MOOG, DB 1997, 298; NEU, DSrR 1996, 1757; SCHULZE ZUR WISCHE, BB 1997, 1229; STRAHL, KÖSDI 1998, 11533.

Die gegenteilige Auffassung räumt Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 den Vorrang vor der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ein. Sie begründet dies im Wesentlichen damit, dass die Betriebsaufspaltung Richterrecht sei und nicht dem Gesetzesrecht des Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 vorgehen könne.

SÖFFING, BB 1997, 337; SÖFFING, BB 1998, 1973; SÖFFING, DSrR 2001, 158; SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 2001, 187 ff.; in diesem Sinne PAUS, FR 1997, 80; GEBHARDT, GmbHR 1998, 1022.

► *Stellungnahme*: UE ist eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung möglich, wenn die BesitzPersGes. der BetriebsPersGes. wesentliche Betriebsgrundlagen mit Gewinnerzielungsabsicht überlässt. Diese hat zur Folge, dass sowohl die BetriebsPersGes. als auch die BesitzPersGes. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen. Der in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 normierten Umqualifizierung der Einkünfte der BesitzPersGes. bedarf es dann nicht mehr. Diese greift erst dann ein, wenn die BesitzPersGes. unter keinem rechtl. Gesichtspunkt gewerbliche Einkünfte erzielt, weil zB die Voraussetzungen der personellen Verflechtung nicht erfüllt sind.

Im Übrigen gelten aber folgende Einschränkungen:

- ▷ *Fehlende Gewinnerzielungsabsicht*: Werden wesentliche Betriebsgrundlagen unentgeltlich überlassen, fehlt es an dem Tatbestandsmerkmal „Gewinnerzielungsabsicht“ (Anm. 1045), das erst die Annahme eines Gewerbebetriebs rechtfertigt. Entsprechendes gilt bei teilentgeltlicher Überlassung, sofern dauerhaft nicht mit einem Gewinn der BesitzPersGes. zu rechnen ist. In diesem Fall wird Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 nicht verdrängt.
- ▷ *Fehlender Gewerbebetrieb*: Betreibt die BetriebsPersGes. keinen Gewerbebetrieb, sondern erzielt sie zB Einkünfte aus §§ 13 oder 18, so sind die Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung nicht anwendbar. Die überlassenen WG stellen in diesem Fall SonderBV der Gesellschafter der BetriebsPersGes. iSd. § 18 Abs. 4 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 dar (glA BFH v. 10.11.2005 – IV R 29/04, BStBl. II 2006, 173; BRANDENBERG, JbFfStR 1997/98, 288; NEU, DSrR 1998, 1250; NEU, Inf. 1999, 492; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 858; SCHMIDT/SEGER XXVII. § 18 Rn. 55). Nicht gefolgt werden kann der Gegenansicht (PATT/RASCHE, DSrZ 1999, 127; KSM/REISS, § 15 Rn. 87). Sie argumentiert, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 sei über § 13 Abs. 5 und § 18 Abs. 4 entsprechend anzuwenden, so dass auch die Grundsätze der Betriebsaufspaltung gelten würden. Zudem sei die Einkunftsart des Besitzunternehmens ohne Bindung an das Betriebsunternehmen nur nach den gesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen. Nimmt man diese aber nach den gesetzlichen Bestimmungen vor, so erzielt das Besitzunternehmen, etwa im Fall der Überlassung eines Grundstücks an eine Freiberufler-GbR, grds. Einkünfte aus VuV. Diese könnten nur dann in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, wenn die BetriebsPersGes. gewerbliche Einkünfte erzielt. Dies ist aber gerade nicht der Fall. Denkbar wäre allenfalls, dass die Ein-

künfte aus der Überlassung der Immobilie bei der BesitzPersGes. ebenfalls zu Einkünften iSd. § 18 führen. Diese Schlussfolgerung scheidet aber aus, da die reine Überlassung von Immobilien keine originär freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 ist. Scheidet aber die Anwendung der Rechtsgrundsätze der Betriebsaufspaltung aus, gilt § 18 Abs. 4 iVm. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2. Die überlassenen WG stellen SonderBV der Gesellschafter der BetriebsPersGes. dar. Ein Nur-Besitzgesellschafter der BesitzPersGes. erzielt Einkünfte iSd. § 21. Entsprechendes gilt für Einkünfte iSd. § 13.

781 5. Kapitalistische Betriebsaufspaltung

Der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung wird uneinheitlich interpretiert.

Die Rechtsprechung bezeichnet mit diesem Terminus die Fälle, in denen das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes. hat (zB BFH v. 26.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723 [727]; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75 [78]). Auf die Rechtsform der Betriebsgesellschaft stellt die Rspr. dagegen nicht ab.

Das Schrifttum verwendet den Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung dagegen überwiegend dann, wenn das Besitz- und das Betriebsunternehmen die Rechtsform einer KapGes. aufweisen (zB LBP/BITZ, § 15 Rn. 302; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 420; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 12; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2008, 22; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 803).

SÖFFING (Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 44) gebraucht den Begriff, um die Rechtsform des Betriebsunternehmens als KapGes. zu bezeichnen. Die Fallgruppen, die die Rspr. und das überwiegende Schrifttum unter diesen Begriff subsumieren, fasst er unter den Begriff der umgekehrten Betriebsaufspaltung.

Stellungnahme: UE sollte der Begriff der kapitalistischen Betriebsaufspaltung nur für die Fälle gebraucht werden, in denen das Besitzunternehmen stets die Rechtsform einer KapGes. hat. Die Rechtsform des Betriebsunternehmens ist ohne Bedeutung. Weist das Betriebsunternehmen ebenfalls die Rechtsform einer KapGes. auf, so kann die erforderliche personelle Verflechtung aber nur vorliegen, wenn sich die Anteile an der BetriebsKapGes. im BV der BesitzKapGes. befinden (BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77; SCHMIDT, FR 1980, 51). Denn wegen des sog. Durchgriffsverbots (vgl. hierzu BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; v. 26.2.1998 – III B 170/94, BFH/NV 1998, 1258) fehlt es an der personellen Verflechtung, wenn die Anteile an der BesitzKapGes. dem PV der Gesellschafter zuzurechnen sind. Die kapitalistische Betriebsaufspaltung bildet so die Kehrseite der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Auf diese Weise ist außerdem eine klare Abgrenzung zur umgekehrten Betriebsaufspaltung (Anm. 779) gewährleistet.

782 6. Wiesbadener Modell

Als Wiesbadener Modell werden Gestaltungen unter Ehegatten bezeichnet, bei denen der eine Ehegatte Inhaber des Besitzunternehmens ist oder alle Anteile an der BesitzPersGes. hält, während der andere Ehegatte alle Anteile am Betriebsunternehmen innehat. Auf diesem Wege wird eine Betriebsaufspaltung verhindert oder beendet, da der einheitliche geschäftliche Betätigungswille in beiden Unternehmen fehlt (BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155). Das Besitzunternehmen erzielt Einkünfte iSd. § 21.

7. Dreistufige Betriebsaufspaltung

783

Eine dreistufige Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen nicht Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlagen ist, sondern diese selbst von dritter Seite gemietet oder gepachtet hat (DONATH, Die Betriebsaufspaltung, 1991, 8; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 14). Letztlich geht es bei dieser Erscheinungsform um die Frage, ob eine sachliche Verflechtung möglich ist, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage nicht dem Betriebsunternehmen gehört, sondern einem fremden Dritten (ausf. Anm. 812).

8. Mehrfache Betriebsaufspaltung

784

Eine Betriebsaufspaltung zu mehreren Betriebsunternehmen ist gegeben, wenn das Besitzunternehmen mehrere wesentliche Betriebsgrundlagen an unterschiedliche von ihr beherrschte Betriebsunternehmen überlässt (BFH v. 11.11.1982 – IV R 117/80, BStBl. II 1983, 299; v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; v. 25.8.1993 – XI R 6/93, BStBl. II 1994, 23; vgl. auch KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 451). Fehlt im Verhältnis zu einem der Betriebsunternehmen die personelle Verflechtung, begründet die überlassene wesentliche Betriebsgrundlage keine Zugehörigkeit zum BV des Besitzunternehmens. Das WG kann nur als gewillkürtes BV behandelt werden. Entsprechendes gilt für die Gesellschaftsanteile an der nicht beherrschten Betriebs-GmbH.

Mehrere Besitzunternehmen können im Verhältnis zu einem Betriebsunternehmen zu einer Betriebsaufspaltung führen (BFH v. 7.11.1985 – IV R 65/83, BStBl. II 1986, 364). Voraussetzung ist, dass die rechtl. selbständigen Besitzunternehmen, die nicht zu einem StSubjekt zusammengefasst werden können, ihren Willen im Betriebsunternehmen durchsetzen können. Dies ist nur möglich, wenn zumindest teildentische Personen oder Personengruppen die jeweiligen Besitzunternehmen beherrschen. Liegt eine personelle Verflechtung in diesem Sinne vor, ist jede Betriebsaufspaltung rechtl. selbständig zu betrachten. Dies gilt auch für den Fall ihrer Beendigung. Unklar bleibt allerdings, in welchem Umfang die Anteile an der BetriebsKapGes. den jeweiligen Besitzunternehmen zuzurechnen sind. UE kann der Stpfl. nicht durch einseitige Wahl die Zuordnung bestimmen. Vielmehr richtet sich die Zurechnung zunächst danach, wer Inhaber der Gesellschaftsanteile ist. Ist dies eine als Besitzunternehmen beteiligte PersGes., sind die Anteile in ihrem Gesamthandsvermögen auszuweisen. Anders verhält es sich, wenn eine natürliche Person Anteilseigner ist und diese Person an mehreren BesitzPersGes. beteiligt ist, die wiederum eine personelle Verflechtung zu dem einzigen Betriebsunternehmen begründen. Die Anteile an der Betriebs-GmbH sind dann anteilig entsprechend der Beteiligungsquote dem SonderBV des Gesellschafters in jeder BesitzPersGes. zuzurechnen.

VI. Verhältnis zu anderen Regelungsbereichen**1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des EStG**

785

§ 3 Nr. 40 Satz 1, § 3c: Gewinnausschüttungen der BetriebsKapGes. an das Besitzunternehmen sind ab VZ 2009 zu 40 % (bis VZ 2008 zur Hälfte) stfrei (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d iVm Satz 2), wenn das Besitzunternehmen in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder einer PersGes. geführt wird (Einzelheiten § 3 Nr. 40 Anm. 170). Entsprechendes gilt für die umgekehrte Betriebsaufspaltung. Haben in Fällen der kapitalistischen Betriebsaufspaltung

(Anm. 781) das Betriebsunternehmen und das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes., ist § 3 Nr. 40 nicht anzuwenden. Die Gewinnausschüttungen sind stfrei nach § 8b Abs. 1 KStG (Einzelheiten § 8b Anm. 31 ff.).

► *Werden Gesellschaftsanteile an der Betriebs- oder einer Besitzkapitalgesellschaft veräußert oder entnommen* und besteht die Betriebsaufspaltung trotz Anteilsübertragung fort (zur Beendigung der Betriebsaufspaltung Anm. 836 ff.), so fällt der Veräußerungspreis ab VZ 2009 unter das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Nr. 1). Voraussetzung ist, dass Anteilseigner eine natürliche Person oder eine PersGes. ist. Werden die Anteile dagegen von einer KapGes. gehalten, tritt StFreiheit nach § 8b Abs. 2 KStG ein, soweit keiner der Ausnahmetatbestände des § 8b Abs. 2–4 KStG eingreift (zu Einzelheiten § 8b KStG Anm. 70 ff.).

► *Betriebsausgaben*, die mit Gewinnausschüttungen einer Betriebs- oder BesitzKapGes. in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, dürfen ab VZ 2009 nur zu 40 % den Gewinn mindern, wenn Anteilseigner eine natürliche Person oder eine PersGes. ist (§ 3c Abs. 2 Satz 1; zu Einzelheiten § 3c Anm. 50 ff.). Entsprechendes gilt für die Veräußerungskosten, die in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der veräußerten Beteiligung stehen. Die Abziehbarkeit von Aufwendungen, die dagegen mit nach § 8b Abs. 1 KStG stfreien Gewinnausschüttungen in Zusammenhang stehen, richtet sich nach § 3c Abs. 1. Sie mindern nur dann den Gewinn, wenn sie nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der stfreien Ausschüttung stehen. Die Aufwendungen sind daher abziehbar, wenn keine Gewinnausschüttung erfolgt oder soweit die Aufwendungen die stfreie Gewinnausschüttung übersteigen (Einzelheiten § 3c Anm. 42).

§ 6 Abs. 3 sichert bei einer bestehenden Betriebsaufspaltung die Buchwertfortführung, wenn anlässlich einer unentgeltlichen Übertragung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge oder bei einem Erwerb von Todes wegen Anteile am Besitz- und am Betriebsunternehmen übertragen werden (Einzelheiten § 6 Anm. 1350 ff.). Sowohl die personelle als auch die sachliche Verflechtung zwischen beiden Unternehmen müssen allerdings erhalten bleiben, um eine zwangsweise Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 zu vermeiden. Zudem wird die isolierte Übertragung eines WG nicht von § 6 Abs. 3 erfasst. Eine unentgeltliche Übertragung allein der Beteiligung an der BetriebsKapGes. des alleinigen Besitzunternehmers führt zu einer stpfl. Entnahme iSv. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 (zu Einzelheiten zur Beendigung der Betriebsaufspaltung im Erbfall oder bei Schenkung s. Anm. 836).

§ 6 Abs. 5 Satz 3 idF des UntStFG v. 20.12.2001 (BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) behandelt die Übertragung von EinzelWG zwischen Mitunternehmer und Mitunternehmerschaft sowie zwischen mehreren Mitunternehmerschaften. Er ist damit auch auf Fälle der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung anzuwenden. Eine Übertragung zu Buchwerten ist zB möglich, wenn ein WG unentgeltlich aus dem Gesamthandsvermögen der BesitzPersGes. in das Gesamthandsvermögen der BetriebsPersGes. überführt wird und weitere wesentliche WG in der BesitzPersGes. verbleiben, da andernfalls eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 vorliegt. § 6 Abs. 5 ist dagegen nicht anwendbar, wenn eines der beiden an einer Betriebsaufspaltung beteiligten Unternehmen die Rechtsform einer KapGes. hat (s. § 6 Anm. 1444a).

§ 6 Abs. 6: Nach der seit VZ 1999 geltenden Regelung des § 6 Abs. 6 ist es nicht mehr möglich, bei der Begründung einer Betriebsaufspaltung WG des Besitzpersonenunternehmens ohne Aufdeckung von stillen Reserven auf die BetriebsKapGes. zu übertragen (Einzelheiten § 6 Anm. 1488c). Bis zu diesem Zeit-

punkt wurde gerade bei echten Betriebsaufspaltungen nicht nur der Geschäftsbetrieb auf die BetriebsKapGes. übertragen, sondern auch das übrige Anlage- und Umlaufvermögen, und zwar zu Buchwerten. Das Besitzunternehmen behielt idR lediglich das Betriebsgrundstück zurück.

Zur Zulässigkeit der Buchwertfortführung BMF v. 16.6.1978, BStBl. I 1978, 235; v. 22.1.1985, BStBl. I 1985, 234; FinMin. NRW v. 22.1.1985, WPG. 1985, 234; OFD Hannover v. 16.1.1996, DStR, 427.

Als Ausweg bietet sich heute an, das gesamte Anlagevermögen, in dem stille Reserven ruhen und das funktional wesentlich für die BetriebsKapGes. ist, im Besitzunternehmen zu belassen und insgesamt an die BetriebsKapGes. zu verpacken.

§ 6b: Sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen können unter den Voraussetzungen des § 6b eine Rücklage bilden (Einzelheiten § 6b Anm. 170). Sie sind zwei selbständige Gewerbebetriebe. In der Praxis wird die Bildung einer Rücklage regelmäßig nur für das Besitzunternehmen bedeutsam sein, da es WG mit erheblichen stillen Reserven an das Betriebsunternehmen überlässt. Da § 6b zudem seit dem VZ 2001 gesellschafterbezogen anzuwenden ist, ist den Mitunternehmern die Möglichkeit eröffnet, stille Reserven im Verhältnis ihrer Vermögensbeteiligung zu übertragen. Die Reinvestition kann damit auch anteilig in einer anderen Mitunternehmerschaft erfolgen. Seit der Neufassung des § 6b Abs. 10 besteht für Veräußerungen nach dem 31.12.2001 zudem die Möglichkeit, eine Rücklage zu bilden, wenn Anteile an der BetriebsKapGes. veräußert werden. Sollte allerdings hierdurch die Betriebsaufspaltung beendet werden (Anm. 836 ff.), so würde die Bildung einer Rücklage nach § 6b nur sinnvoll sein, wenn das bisherige Besitzunternehmen fortgeführt wird und Investitionen in mögliche Reinvestitionsobjekte vor Ablauf der Reinvestitionsfristen erfolgen. Zudem wäre die Aufdeckung der stillen Reserven, die in den übrigen WG ruhen, nicht nach § 34 begünstigt (§ 34 Anm. 10).

► *Die sechsjährige Besitzzeit des § 6b Abs. 4 Nr. 2* kann nicht zusammengerechnet werden, wenn ein WG, das veräußert wird, sowohl dem Besitzunternehmen als auch der BetriebsKapGes. zuzurechnen war. Dies verbietet sich bereits aufgrund der rechtl. Selbständigkeit beider Unternehmen. Früher war zwar die Frage str., ob bei der Übertragung eines WG vom Besitz- auf das Betriebsunternehmen auf den Bilanzansatz im Betriebsunternehmen abzustellen ist, so dass bei einer Buchwertfortführung die Besitzzeit des Besitzunternehmens mitzählt (bejahend BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1997, Rn. F 21; verneinend BORDEWIN in B/B, § 6b Rn. 171e). Mittlerweile ist dieser Streit hinfällig. Eine Übertragung von WG zu Buchwerten vom Besitzunternehmen auf die BetriebsKapGes. ist seit dem VZ 1999 nicht mehr möglich (§ 6 Anm. 1476 ff.). Eine Ausnahme bildet die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung (Anm. 780). Da seit dem VZ 2001 die Übertragung von WG nach § 6 Abs. 5 Satz 3 idF des StSenKG zwischen Personenunternehmen erfolgsneutral möglich ist, sind die Zeiten der Zugehörigkeit des WG im Besitz- und im Betriebsunternehmen zusammenzurechnen.

§ 7g: Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung nach § 7g Abs. 5 sowie die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags nach § 7g Abs. 1 ist auch im Rahmen einer Betriebsaufspaltung möglich. Die Größenmerkmale des § 7g Abs. 1 Satz 2 sind nach zutreffender Ansicht getrennt für Besitz- und Betriebsunternehmen zu beurteilen. Eine Zusammenrechnung beider Unternehmen findet entgegen der früheren Auffassung der FinVerw. (Abschn. 63 Abs. 2 Satz 5 EStR 1990) nicht statt. Die FinVerw. behandelt seit der Entscheidung des BFH v. 17.7.1991

– I R 98/88 (BStBl. II 1992, 246) Besitz- und Betriebsunternehmen konsequent als zwei selbständige Gewerbebetriebe (BMF v. 25.2.2004, BStBl. I 2004, 337 Rn. 2). Die Verpachtung eines WG an das Betriebsunternehmen ist zudem nicht als Verstoß gegen den Verbleibenszeitraum des § 7g Abs. 4 zu werten (zur Rechtslage vor den Änderungen durch das UntStReformG 2008 s. § 7g Anm. 61).

§ 16: Entfallen die sachliche und/oder die personelle Verflechtung und erzielt das Besitzunternehmen nicht aus anderen Gründen weiterhin gewerbliche Einkünfte, so liegt bei einer Veräußerung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen Erwerber eine Betriebsveräußerung im Ganzen iSd. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 vor. Werden die Unternehmen zerschlagen und die WG an mehrere Erwerber veräußert, handelt es sich um eine Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3. Soweit Gewinne auf die Entnahme oder Veräußerung der Anteile an einer KapGes. entfallen, ist dieser Gewinn nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a oder b iVm. § 3c zu 60 % (bis 2008 zur Hälfte) stpfl. Auch eine Realteilung zu Buchwerten ist nach § 16 Abs. 3 möglich, wenn am Besitzunternehmen mindestens zwei Gesellschafter beteiligt sind und jeder von ihnen einen Teil der WG übernimmt, um anschließend mit diesen WG weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erzielen (zu Einzelheiten der Realteilung mitunternehmerischer Besitzgesellschaften s. BAUSCHATZ, FR 2004, 571).

§ 17: Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, so sind die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens. Sie unterliegen dem Teileinkünfteverfahren (s.o. zu § 16; bis VZ 2008: Halbeinkünfteverfahren). § 17 ist nicht anwendbar. Entsprechendes gilt in Fällen der umgekehrten Betriebsaufspaltung (Anm. 779). Werden dagegen die Anteile an der BesitzKapGes. von natürlichen Personen im PV gehalten, so ist § 17 anwendbar, da die Anteile nicht zu einem BV gehören.

§ 34: Die Vergünstigungen des § 34 Abs. 1 oder 3 sind bei Beendigung der Betriebsaufspaltung zu gewähren. Ausgenommen ist der stpfl. Teil des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, der auf den Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der KapGes. entfällt (§ 34 Abs. 2 Nr. 1).

§ 34a: Besitz- und Betriebsunternehmen können, sofern sie keine KapGes. sind und ihren Gewinn durch Bestandsvergleich ermitteln, die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch nehmen.

§ 35: Der laufende Gewinn des Besitz- und Betriebsunternehmens unterliegt der StErmäßigung des § 35, sofern die Unternehmen in der Rechtsform eines Personenunternehmens betrieben werden. Von der Tarifermäßigung sind dagegen die Einkünfte einer Betriebs- oder BesitzKapGes. ausgeschlossen (§ 35 Anm. 16).

2. Verhältnis zu anderen Rechtsinstituten

786 a) Verhältnis zur Organschaft

Die körperschaftsteuerliche Organschaft setzt seit dem VZ 2001 (StÄndG 2001 v. 20.12.2001, BGBl. I 2001, 3894) lediglich die finanzielle Eingliederung des Betriebsunternehmens in das Besitzunternehmen und einen Ergebnisabführungsvertrag voraus (zu Einzelheiten § 14 KStG Anm. 65, 100). Jedes Besitzunternehmen kann Organträger (OT) sein, wenn es den Sitz seiner Geschäftsleitung gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG im Inland hat. Da eine eigene gewerbliche Tätigkeit des OT nicht mehr notwendig ist, kann auch ein Besitz-Einzelunternehmen OT sein (§ 14 KStG Anm. 59; RIEKE, Inf. 2001, 269). Nachteilig ist die kstl. Organschaft wegen der in § 302 AktG geregelten Verlustüber-

nahmeverpflichtung durch das Besitzunternehmen, die ggf. analog anzuwenden ist. Eine Haftung des Besitzunternehmens soll durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung aber gerade vermieden werden.

Die gewerbesteuerliche Organschaft ist seit 2002 (§ 36 Abs. 2 Satz 1 GewStG) unter den Voraussetzungen der kstl. Organschaft möglich. Die BetriebsKapGes. wird dadurch nach § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG zur Betriebsstätte des Besitzunternehmens. Zum Nachteil der Verlustübernahmeverpflichtung gem. § 302 AktG s.o.

Die umsatzsteuerliche Organschaft setzt anders als die kstl. und die gewstl. Organschaft keinen Ergebnisabführungsvertrag voraus. Mit einer bestehenden Betriebsaufspaltung geht regelmäßig eine ustl. Organschaft einher (vgl. BFH 22.11.2001 – V B 141/01, BFH/NV 2002, 550; v. 28.1.2002 – V B 39/01, BFH/NV 2002, 823; v. 18.1.2005 – V R 53/02, BStBl. II 2007, 730). Voraussetzung ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 1 UStG, dass es sich bei dem Betriebsunternehmen um eine KapGes. handelt. Eine PersGes. kann nicht Organgesellschaft (OG) sein. Sind die Voraussetzungen der ustl. Organschaft erfüllt, so sind sämtliche Leistungsbeziehungen zwischen den Unternehmen nicht stbare Innenumsätze. Umsätze der OG werden dem OT zugerechnet (zu Einzelheiten STA-DE in RAU/DÜRRWÄCHTER, UStG, § 2 Rn. 657).

b) Verhältnis zur Betriebsverpachtung im Ganzen

787

Die Betriebsverpachtung im Ganzen ist dadurch gekennzeichnet, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Betriebs als einheitliches Ganzes an einen Pächter verpachtet werden. Der Pächter muss so in die Lage versetzt werden, den vom Verpächter betriebenen Gewerbebetrieb fortzusetzen (BFH v. 26.5.1975 – IV R 122/71, BStBl. II 1975, 885). Er kann sodann wählen, ob er die Betriebsaufgabe erklärt oder aber den Betrieb als verpachteten Betrieb fortführt.

Die echte Betriebsaufspaltung (Anm. 777) überlagert die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen. Der Stpfl. kann nicht freiwillig die Betriebsaufgabe wählen. Entfällt allerdings die personelle Verflechtung, lebt das ursprüngliche Verpächterwahlrecht wieder auf (BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325; v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460; v. 2.2.2000 – XI R 8/99, BFH/NV 2000, 1135; v. 11.10.2007 – X R 39/04, BFH/NV 2008, 439; BMF v. 17.10.1994, BStBl. I 1994, 771). Die Verpächter erzielen mithin, sofern sie nicht freiwillig die Betriebsaufgabe ausdrücklich erklären, gewerbliche, nicht der GewSt. unterliegende Einkünfte. Die verpachteten WG verbleiben im BV. Voraussetzung ist allerdings, dass die Tatbestandsmerkmale der Betriebsverpachtung im Ganzen im Zeitpunkt der zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung gegeben sind (vgl. BFH v. 23.4.1996 – VIII R 13/95, BStBl. II 1998, 325). Entsprechendes gilt auch in den Fällen, in denen der Besitzunternehmer einen Betrieb erworben hat, ohne ihn zuvor selbst betrieben zu haben und ihn dem Betriebsunternehmen zur Nutzung überlässt (vgl. BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527).

In den Fällen der unechten Betriebsaufspaltung (Anm. 778), in denen nur einzelne WG der Betriebsgesellschaft überlassen werden, gelten die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen grds. nicht. Denn es wird nur ein WG, regelmäßig ein Grundstück, der Betriebsgesellschaft überlassen, ohne dass zuvor ein aufzuspaltendes Unternehmen bestanden hat, das nach Beendigung der Betriebsaufspaltung fortgesetzt werden könnte (BFH v. 15.12.1988 – IV R 36/84, BStBl. II 1989, 363; v. 5.12.1996 – IV R 83/95, BStBl. II 1997, 287). Eine Aus-

nahme soll allerdings nach der geänderten Rspr. des BFH vorliegen, wenn ein Betriebsgrundstück, ggf. iVm. Betriebsvorrichtungen, verpachtet wird und es die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (vgl. BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BFH/NV 2003, 1495; v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; aA noch BFH v. 26.6.1975 – IV R 122/71, BStBl. II 1975, 885). Bilanziert der Stpfl. weiterhin und erklärt er zudem gewerbliche Einkünfte, so soll eine Betriebsverpachtung im Ganzen fortbestehen.

788 3. Verhältnis zu anderen Steuerarten

Gewerbesteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen bilden zwei rechtl. selbständige Unternehmen iSd. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Damit unterliegt auch das Besitzunternehmen in Höhe des im Erhebungszeitraum erzielten Gewerbeertrags iSd. § 7 ff. GewStG der GewSt. Liegen zugleich die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vor, entfällt die GewStPflicht des Besitzunternehmens nicht, da die Betriebsaufspaltung die Betriebsverpachtung im Ganzen überlagert (s. Anm. 787).

► **Zinsen:** Da Besitz- und Betriebsunternehmen rechtl. selbständig sind, sind Forderungen und Verbindlichkeiten zwischen beiden Unternehmen anzuerkennen. Entgelte für solche Schulden sind nach § 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG zu einem Viertel dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen, soweit der Freibetrag von 100 000 € in der Addition der übrigen Hinzurechnungen des § 8 Nr. 1 GewStG überschritten ist. Dies kann auch der Fall sein, wenn das Betriebsunternehmen dem Besitzunternehmen zur Anschaffung von WG ein Darlehen gewährt. Die von dem Besitzunternehmen gezahlten Zinsen sind seinem Gewerbeertrag zuzurechnen (BFH v. 5.10.1972 – IV R 13/66, BStBl. II 1973, 26; FICHELTMANN, Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 228). Diese Rechtsfolge lässt sich nicht dadurch verhindern, dass der Miet- oder Pachtzins, der an das Besitzunternehmen zu zahlen ist, herabgesetzt wird. Der Minderungsbetrag ist als Entgelt zu qualifizieren, selbst wenn der Darlehensvertrag keine ausdrückliche Zinsvereinbarung enthält, aber ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang zwischen der Darlehensgewährung und der Mietminderung nachweisbar ist (BFH v. 5.10.1972 – IV R 13/66, BStBl. II 1973, 26).

► **Miet- und Pachtzinsen für Mobilien und Immobilien:** Eine Hinzurechnung von 5 % (ein Viertel von 20 %) der Miet- oder Pachtzinsen für bewegliche WG des Anlagevermögens erfolgt bei dem Betriebsunternehmen nach § 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG. Die Hinzurechnung von 16,25 % (ein Viertel von dreizehn Zwanzigstel) der Miet- oder Pachtzinsen für die Benutzung von unbeweglichen WG des Anlagevermögens richtet sich nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG. Eine korrespondierende Regelung für das Besitzunternehmen gibt es seit dem Wegfall des § 9 Nr. 4 GewStG ab 2008 in beiden Fällen nicht (zu den sich daraus ergebenden stl. Nachteilen der Betriebsaufspaltung s. Anm. 772).

► **Erweiterte Gewerbesteuerkürzung:**

▷ *Nach Ansicht des BFH* kann das Besitzunternehmen die erweiterte GewSt-Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG selbst dann nicht in Anspruch nehmen, wenn es ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet.

BFH v. 29.3.1973 – I R 174/72, BStBl. II 1973, 686; v. 28.6.1973 – IV R 92/72, BStBl. II 1973, 688; v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; v. 26.8.1993 – IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265.

Das Besitzunternehmen entfalte infolge der Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit. Die Kürzungsvorschrift begünstige aber nur die echte

Vermögensverwaltung. Die erweiterte GewStKürzung sei aber anzuwenden, wenn das Besitzunternehmen als KapGes. betrieben werde (BFH v. 1.8.1979 – I R 111/78, BStBl. II 1980, 77; v. 22.2.2005 – VIII R 53/02, BFH/NV 2005, 590).

- ▷ *Stellungnahme:* UE ist die erweiterte GewStKürzung unabhängig von der Rechtsform des Besitzunternehmens zu gewähren, wenn dieses ausschließlich eigenen Grundbesitz verpachtet. Denn § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bezweckt, Grundstücksunternehmen, die nur deswegen gewstpfl. sind, weil sie in der Rechtsform einer KapGes. betrieben werden, den Personenunternehmen gleichzustellen. Personenunternehmen, die lediglich eigenen Grundbesitz verwalten, unterhalten keinen Gewerbebetrieb, sondern sind vermögensverwaltend tätig. Wenn der BFH aber § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf eine BesitzKapGes. anwendet, muss dies gleichermaßen für ein Besitz-Personenunternehmen gelten. Andernfalls würden BesitzKapGes. besser gestellt als Besitzunternehmen. Mit dem Gesetzeszweck ist dies nicht vereinbar.

GLA FG Ba.-Württ. v. 25.9.1970, EFG 1971, 148, rkr.; FG Düss. v. 15.8.1972, EFG 1972, 552, rkr.; FG Nürnberg. v. 30.1.2002, EFG 2002, 632, rkr.; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 65–E 67; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 251; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2008, 206 f.

- *Schachtelprivileg:* Der Gewerbeertrag des Besitzunternehmens ist nach § 9 Nr. 2a GewStG um offene und verdeckte Gewinnausschüttungen der BetriebsKapGes. zu kürzen. Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. fällt indes nicht hierunter (BFH v. 7.12.1971 – VIII R 3/70, BStBl. II 1972, 468). Dabei ist unerheblich, ob die Anteile an der BetriebsKapGes. BV des Besitzunternehmens oder SonderBV der einzelnen Besitzgesellschaftler sind (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152). Entscheidend ist, dass eine Beteiligung von mindestens 15 % an der BetriebsKapGes. seit Beginn des Erhebungszeitraums besteht. Die Anteile der Besitzgesellschaftler werden zusammengerechnet (BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67 aaO). Wird die Betriebsaufspaltung darum im Laufe eines Jahres begründet, sind Vorabauschüttungen der Betriebsgesellschaft im ersten Wj. noch nicht begünstigt.

- *Merkmalsübertragung:* Fraglich ist, ob sich gewstl. Befreiungsvorschriften, etwa § 3 Nr. 13, 20 GewStG, die für das Betriebsunternehmen gelten, auch auf das Besitzunternehmen erstrecken. Das ist nach der neueren Rspr. des BFH der Fall.

BFH v. 29.3.2006 – X R 59/00, BStBl. II 2006, 661 betr. GewStBefreiung der Betriebsgesellschaft; vgl. auch BFH v. 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149; aA noch BFH v. 12.11.1985 – VIII R 282/82, BFH/NV 1986, 362 für die GewStBefreiung einer Internatsschule; v. 13.10.1983 – I R 187/79, BStBl. II 1984, 115 und v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BStBl. II 2002, 662 für die StBefreiung eines Krankenhauses nach § 3 Nr. 20 GewStG; vgl. auch BFH v. 17.7.1991 – I R 98/88, BStBl. II 1992, 246; v. 18.12.1997 – X B 133/97 BFH/NV 1998, 743.

Dem ist zuzustimmen. Die neue Rspr. steht mit derjenigen zur Investitionszulage in Einklang (s.u.). Selbst wenn die Regelungen des InvZulG keine strechtl. Vorschriften darstellen, so sind die dort verwendeten Begriffe gleichwohl nach strechtl. Grundsätzen auszulegen (BFH v. 25.1.1985 – III R 130/80, BStBl. II 1985, 309; v. 15.11.1985 – III R 110/80, BStBl. II 1986, 367; v. 21.7.1989 – III R 89/85, BStBl. II 1989, 906). Zudem führt erst die Gewerblichkeit des Betriebsunternehmens – trotz der rechtl. Selbständigkeit beider Unternehmen – zu gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens. Es war nach der früheren Rspr. widersprüchlich, zwar die steuerbegründenden Merkmale des Betriebs-

unternehmens auf das Besitzunternehmen zu übertragen, die steuerbefreiende Tätigkeit des Betriebsunternehmens hiervon aber auszunehmen (glA schon die VORAUFLAGE; SEER, BB 2002, 1833; WEHRHEIM, BB 2001, 913).

Grunderwerbsteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen sind selbständige Rechtsträger iSd. GrEStG. Grundstücksübertragungen zwischen beiden Unternehmen sind stbar und, sofern keine Befreiungsvorschrift vorliegt, stpfl. Zugleich können unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 2a GrEStG Veränderungen im Gesellschafterbestand der Besitzgesellschaft innerhalb von fünf Jahren einen fingierten Grundstückserwerb auslösen. Entsprechendes gilt bei der Vereinigung von mindestens 95 % der Anteile in der Hand eines Gesellschafters unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 3 GrEStG. Allein die Überlassung eines Grundstücks durch das Besitzunternehmen an die Betriebsgesellschaft begründet keinen Erwerb einer Verwertungsbefugnis iSd. § 1 Abs. 2 GrEStG (PAHLKE, GrEStG, 3. Aufl. 2005, § 1 Rn. 240 f.).

Erbschaft- und Schenkungsteuer:

► *Vergünstigungen der §§ 13a, 13b und 19a ErbStG:* Übertragungen unter Lebenden oder Erwerbe von Todes wegen sind ab 1.1.2009 nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigt, wenn die Betriebsaufspaltung fortbesteht (zum Verlust dieser Vergünstigungen s. Anm. 838). Besitz- und Betriebsunternehmen stellen unter den weiteren Voraussetzungen der §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigtes BV iSd. Vorschriften dar. Handelt es sich um eine Besitzgesellschaft oder -gemeinschaft, so gehören auch die zum SonderBV zählenden GmbH-Anteile (s. Anm. 822) neben dem Anteil am (Besitz-)Gesellschaftsvermögen zu dem nach §§ 13a, b, 19a ErbStG begünstigten Vermögen. Dies ist unabhängig von der Beteiligungsquote iSd. § 13a Abs. 4 Nr. 3 ErbStG. Allerdings können die Anteile, so sie je Gesellschafter nicht über 25 % liegen, als Verwaltungsvermögen qualifiziert werden, falls kein Stimmrechtsbindungsvertrag vorliegt (§ 13b Abs. 2 Nr. 2 ErbStG). Überlässt das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen ein Grundstück, stellt dieses kein schädliches Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 2 Satz 3 Buchst. a ErbStG dar, wenn das Betriebsunternehmen das Grundstück nicht an Dritte überlässt.

► *Bewertungsverfahren bei Grundstücken:* Ein gesonderte Bewertung des Grundbesitzes, den das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen überlässt, erfolgt im seit dem 1.1.2009 geltenden vereinfachten Ertragswertverfahren nicht. Die Ermittlung des gemeinen Werts des Grundstücks kann grundsätzlich nur notwendig werden, wenn der Substanzwert als Mindestwert zu kontrollieren ist (§ 11 BewG) oder aber Teile der Grundstücksfläche doch als Verwaltungsvermögen iSd. § 13b Abs. 2 ErbStG zu qualifizieren sind. Im letztgenannten Fall wird der Grundstückswert für die Ermittlung der Verwaltungsvermögensquote benötigt.

Umsatzsteuer: Besitz- und Betriebsunternehmen sind jeweils selbständige Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG. Ein Leistungsaustausch zwischen beiden Unternehmen ist möglich, sofern keine Organschaft vorliegt, die nichtstbare Innenumsätze auslöst (Anm. 786). Aufgrund der rechtl. Selbständigkeit der Unternehmen wendet die Rspr. StBefreiungsvorschriften nur auf das Unternehmen an, das die Tatbestandsmerkmale der StBefreiung selbst erfüllt. Eine Merkmalsübertragung findet nicht statt. Sie ist aber in Fällen einer ustl. Organschaft auch nicht notwendig. Denn Innenumsätze sind nicht stbar. Werden bei Begründung der Betriebsaufspaltung einzelne WG an die Betriebsgesellschaft veräußert, so liegt dagegen ein stbarer und ggf. stpfl. Vorgang vor, da das Organschaftsverhältnis zu diesem Zeitpunkt noch nicht besteht (BFH v. 5.9.1968 – V 153/65, BStBl. II 1969, 55).

Investitionszulage: Im Einklang mit der neueren Rspr. des BFH zur Übertragung gewstl. Befreiungsvorschriften auf das Besitzunternehmen (s. Anm. 788) werden im Investitionszulagenrecht ebenfalls die vom Betriebsunternehmen erfüllten Voraussetzungen dem Besitzunternehmen zugerechnet.

BFH v. 20.5.1998 – III R 86/93, BStBl. II 1998, 739; v. 23.3.1993 – III S 42/92, BStBl. II 1993, 723; v. 16.9.1994 – III R 45/92, BStBl. II 1995, 75; v. 10.12.1998 – III R 50/95, BStBl. II 1999, 607; v. 28.1.1999 – III R 77/96, BStBl. II 1999, 610; v. 7.6.2000 – III R 109/95, BFH/NV 2001, 66; v. 16.3.2000 – III R 21/99, BStBl. II 2000, 700; v. 22.8.2001 – III B 71/01, BFH/NV 2002, 195; v. 30.10.2002 – III R 35/98, BStBl. II 2001, 316; v. 4.11.2004 – III R 2/03, BStBl. II 2005, 405.

Diese Merkmalsübertragung hat zur Folge, dass das Besitzunternehmen anspruchsberechtigt ist, wenn beide Unternehmen während der Dauer der Zugehörigkeits- und Verbleibensfristen „betriebsvermögensmäßig“ (krit. zu diesem Begriff KANZLER, FR 1999, 707) miteinander verbunden sind. Dieser Auslegung ist zuzustimmen, weil erst die gewerbliche Tätigkeit des Betriebsunternehmens die Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb auslöst. Dann müssen Merkmale, die das Betriebsunternehmen erfüllt, auch dem Besitzunternehmen zugerechnet werden, falls sie für die Inanspruchnahme von Vergünstigungen bedeutsam sind (vgl. auch BMF v. 13.9.1999, DB 1999, 1930; v. 20.1.2006, BStBl. I 2006, 119 Rn. 42; KANZLER, FR 1999, 707; WARNKE, FR 1999, 930; WARNKE, EStB 1999, 209; instruktiv zu Entwicklung der Rspr. HERDEN, DStZ 2000, 810).

4. Verhältnis zu außersteuerlichen Rechtsgebieten

789

Verhältnis zum Arbeits- und Sozialversicherungsrecht:

► *Betriebsübergang nach § 613a BGB:* Die Begründung der echten Betriebsaufspaltung (Anm. 777) führt zu einem Übergang der Arbeitsverhältnisse nach § 613a BGB auf das Betriebsunternehmen, falls die ArbN nicht widersprechen. Widersprechen sie, bleiben sie beim bisherigen ArbG, dem zukünftigen Besitzunternehmen, beschäftigt, allerdings besteht das Risiko der betriebsbedingten Kündigung (vgl. auch BORK, BB 1989, 2181 [2183]; LAUBER-NÖLL/SCHICK, GmbHR 1990, 333 [338]; BELLING/COLLAS, NJW 1991, 1919 [1921]). Die Rechtsfolgen des § 613a BGB lassen sich nicht dadurch umgehen, dass das Besitzunternehmen den ArbN zunächst kündigt, um anschließend im Betriebsunternehmen eine Neueinstellung vorzunehmen (BAG v. 20.7.1982 – 3 AZR 261/80, DB 1983, 50). Bei Beendigung der Betriebsaufspaltung besteht die Gefahr, dass die Arbeitsverhältnisse nach § 613a BGB auf das Besitzunternehmen übergehen. Diese Rechtsfolge lässt sich nur verhindern, wenn das Unternehmen nicht im Ganzen zurückübertragen wird. Das BAG hat die Anwendung von § 613a BGB abgelehnt, wenn der Verpächter nach dem Pachtende lediglich die materiellen WG zurückverlangt, den Betrieb tatsächlich aber nicht fortführt (BAG v. 18.3.1999 – 8 AZR 159/98, BB 1999, 1222). Die bloße Fortführungsmöglichkeit genügt nicht, um die Rechtsfolgen des § 613a BGB eintreten zu lassen (vgl. hierzu auch MOOG, DStR 1997, 457; WEIMAR/ALFES, BB 1993, 783).

► *Ein Sozialplan* ist anlässlich der Begründung der echten Betriebsaufspaltung nicht aufzustellen, da dieser Vorgang sich nicht als Fall des § 111 BetrVG darstellt (BAG v. 17.2.1981 – 1 ABR 101/78, NJW 1981, 2716; BORK, BB 1989, 2181; CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 153; aA LBP/BRITZ, § 15 Rn. 311; differenzierend KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 4. Aufl. 2001, 47f.). Die Betriebsaufspaltung stellt keine Spaltung eines Betriebs iSd. § 111 Nr. 3 BetrVG dar, sondern eine rechtsgeschäftliche Aufteilung eines Unternehmens,

die nicht als Betriebsänderung zu qualifizieren ist. Gegenteiliges kann sich nur ergeben, wenn Betriebsorganisation und Betriebszweck durch die Betriebsaufspaltung grundlegend geändert werden (BAG v. 16.6.1987 – 1 ABR 41/85, DB 1987, 1842).

► *Die Anwendung des Mitbestimmungsgesetzes* (v. 4.5.1976, BGBl. I 1976, 1153) lässt sich durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung verhindern. Denn die Schwelle der Beschäftigtenzahl iSd. §§ 1, 4 MitbestG dürfte regelmäßig in beiden Unternehmen nicht erreicht werden. In Großbetrieben kommen mehrfache Betriebsaufspaltungen in Betracht. Der Vorteil für den Unternehmer besteht insbes. darin, dass das wertvolle Anlagevermögen nicht der Kontrolle durch ArbNVertreter obliegt. Gegenteiliges gilt nur in Fällen der Konzernmitbestimmung. Nach § 5 MitbestG werden ArbN der Konzernunternehmen bei der Berechnung der ArbNZahl der Konzernspitze mitgerechnet (vgl. § 18 Abs. 1 AktG; KÜTTNER, Personalbuch 2008, 10. Aufl., Stichwort: Konzernarbeitsverhältnis, Rn. 18).

► *Der Geschäftsführer der BetriebsKapGes.* ist, auch wenn er ertragstl. unabhängig von der Höhe seiner gesellschaftsrechtl. Beteiligung Einkünfte iSv. § 19 Abs. 1 erzielt, nach hM nicht als ArbN iSd. arbeitsrechtl. Vorschriften zu qualifizieren, da er nicht weisungsgebunden ist, sondern eine arbeitgeberähnliche Funktion wahrnimmt (SCHOLZ/SCHNEIDER/SETHE, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 35 Rn. 167 ff.). Sozialversicherungsrechtl. ist dagegen zu differenzieren. Der Fremdgeschäftsführer sowie Gesellschafter-Geschäftsführer, der an der BetriebsKapGes. lediglich als Minderheitsgesellschafter beteiligt ist, steht in einem sozialversicherungspfl. Beschäftigungsverhältnis, wenn er nicht als Minderheitsgesellschafter ausnahmsweise über eine umfassende Sperrminorität verfügt, die sich auf alle Gesellschaftsangelegenheiten bezieht (BSG v. 6.12.1992 – 7 RAR 134/90, Stbg. 1992, 537; LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, Anh. § 6 Rn. 40). Der Geschäftsführer unterliegt der Renten, Kranken-, Unfall- und Arbeitslosenversicherung. Ein Geschäftsführer, der mit mindestens 50 % an der KapGes. beteiligt ist, steht dagegen in einem sozialversicherungsfreien Beschäftigungsverhältnis (LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, Anh. § 6 Rn. 40 mwN).

Verhältnis zum Handelsrecht:

► *Eigenschaft als Kaufmann:* Das Betriebsunternehmen ist Kaufmann iSd. HGB. Das Besitzunternehmen ist dagegen regelmäßig nicht originär gewerblich tätig und betreibt demnach kein Gewerbe iSd. § 1 HGB (BGH v. 19.2.1990 – II ZR 42/89 WM 1990, 586; K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 284; SCHÖN, DB 1998, 1169). Das Besitzunternehmen ist nur dann als Handelsgewerbe zu qualifizieren, wenn es freiwillig in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 Satz 1 HGB idF des HandelsrechtsRefG v. 22.6.1998, BGBl. I 1998, 1474; vgl. dazu SCHÖN, DB 1998, 1169; KÖGEL, DB 1998, 1802; zur früher str. Rechtslage BRANDMÜLLER, BB 1976, 641). Zu den sich hieraus ergebenden Rechtsfolgen für die Buchführungspflicht s. Anm. 821.

► *Fortführung der Firma:* Das Betriebsunternehmen darf die Firma des bisherigen (einheitlichen) Unternehmens, das zukünftig den Status des Besitzunternehmens einnimmt, fortführen. Beide Unternehmen dürfen gem. § 30 HGB aber nicht gleichzeitig unter derselben Firmenbezeichnung auftreten. Das Betriebsunternehmen haftet im Fall der Firmenfortführung für sämtliche Altverbindlichkeiten des Besitzunternehmens, sofern nicht unverzüglich eine abweichende Vereinbarung in das Handelsregister eingetragen und bekannt gemacht wird (§ 25

Abs. 2 HGB; vgl. dazu OLG Hamm v. 19.9.1998 – 15 W 297/98, DB 1998, 2591).

► *Erlöschen der Firma und Aufgabe des Unternehmens:* Das Erlöschen der Firma des zukünftigen Besitzunternehmens ist zum Handelsregister anzumelden. Zudem ist die Aufgabe des Unternehmens nach § 14 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 GewO dem zuständigen Gewerbeamt anzuzeigen.

Verhältnis zum Insolvenzrecht: Einer der wesentlichen Aspekte für die Begründung einer Betriebsaufspaltung ist die mögliche Haftungsbegrenzung. Sie erlaubt es, das Anlagevermögen der betrieblichen Haftung für Verbindlichkeiten des Betriebsunternehmens zu entziehen. Dieses Ziel ist aber nur zu erreichen, wenn ein möglicher Darlehensgeber keine persönlichen Sicherheiten von dem oder den Besitzgesellschaftern fordert. Darüber hinaus existieren im Rahmen der Betriebsaufspaltung keine spezialgesetzlichen Haftungsvorschriften. Um die allg. Haftungsgefahren auszuschließen, empfiehlt sich insbes. das Wiesbadener Modell (Anm. 782). Es stellt sicher, dass Gesellschafter des Besitzunternehmens gerade nicht an der BetriebsKapGes. beteiligt und die nachfolgenden Regelungen nicht anwendbar sind.

► *Haftung für eigenkapitalersetzende Darlehen:* Die Gewährung eines Darlehens in Geld oder Sachwerten an die BetriebsKapGes. fiel bis zum Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) am 1.11.2008 (BGBl. I 2008, 2026) unter die Regeln über den Eigenkapitalersatz nach §§ 32a, 32b GmbHG (vgl. LUTTER/HOMMELHOFF, GmbHG, 16. Aufl. 2004, §§ 32a/b Rn. 2). Gewährte der Besitzunternehmer der BetriebsKapGes. ein Darlehen zu einem Zeitpunkt, zu dem sich das Betriebsunternehmen bereits in der Krise befand oder ließ er ein vor der Krise gewährtes Darlehen stehen, so war § 32a GmbHG anzuwenden. Im Fall der Insolvenz des Betriebsunternehmens war der Besitzunternehmer damit nur nachrangiger Insolvenzgläubiger. Zahlte die BetriebsKapGes. ein Gesellschafterdarlehen gleichwohl zurück, obwohl dieses eigenkapitalersetzenden Charakter hatte, so bestand ein Rückforderungsanspruch gegen den Gesellschafter analog § 31 GmbHG. Mit Wirkung ab dem 1.11.2008 sind §§ 32a, 32b GmbHG ersatzlos entfallen. Regelungen zu Gesellschafterdarlehen finden sich nun nachrangig in § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO bzw. im AnfG. Die Rückzahlung eines Gesellschafterdarlehens ist daher außerhalb der Insolvenz möglich. Mit Eintritt der Insolvenz ist jedes Gesellschafterdarlehen nachrangig (ausführlich zB GEHREIN, BB 2008, 846).

► *Eigenkapitalersetzende Gebrauchsüberlassung:* Gestützt auf die Generalklausel des § 32a Abs. 3 GmbHG wendete die hM bis zum Inkrafttreten des MoMiG die Regeln des Eigenkapitalersatzrechts auch auf die vom Besitzunternehmen zum Gebrauch überlassenen WG des Anlagevermögens an (BGH v. 16.10.1989 – II ZR 307/88, GmbHR 1990, 118; v. 11.7.1994 – II ZR 146/92, GmbHR 1994, 612; v. 7.12.1998 – II ZR 382/96 GmbHR 1999, 175; aA FICHELTMANN, GmbHR 1984, 344 [353]; krit. SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2006, §§ 32a, 32b Rn. 128 ff.). Rechtsfolge war, dass für die Dauer der Haftung des Nutzungsrechts als Eigenkapitalersatz der Miet- oder Pachtzins nicht ausgezahlt werden durfte. Wurde die Auszahlungssperre nicht beachtet, stand der BetriebsKapGes. ein Erstattungsanspruch zu, soweit durch die Auszahlung eine Unterbilanz entstanden war. Gläubiger der BetriebsKapGes. konnten die Gesellschafter sogar unmittelbar in Anspruch nehmen (BGH v. 24.6.2002 – II ZR 300/00, GmbHR 2002, 902; vgl. hierzu auch ALTMEPPEL, ZIP 2002, 1553, der zutreffend darauf hinwies, dass damit die Überlegungen zum qualifiziert faktischen Kon-

zern wohl überholt sind). Für den Fall der Insolvenz der BetriebsKapGes. hatte der Insolvenzverwalter aber keinen Anspruch auf Übertragung des Eigentums an den vom Besitzunternehmen vermieteten WG (BGH v. 11.7.1994 – II ZR 162/92, GmbHR 1994, 691). Er konnte jedoch verlangen, dass die Besitzgesellschafter die WG für die Dauer der vertraglich vereinbarten Zeit unentgeltlich zugunsten der Insolvenzmasse überlassen (BGH v. 11.7.1994 – II ZR 146/92, GmbHR 1994, 612; v. 11.7.1994 – II ZR 162/92, GmbHR 1994, 691). Die Besitzgesellschafter waren aber nicht zu einer Leistung in Geld anstelle der Nutzungsüberlassung verpflichtet. Mit dem Inkrafttreten des MoMiG sind die Grundsätze der eigenkapitalersetzenden Nutzungsüberlassung in § 135 Abs. 3 InSO aufgenommen. Danach kann ein Gesellschafter seinen Anspruch auf Aussonderung des Gegenstands während der Dauer des Insolvenzverfahrens nicht geltend machen. Zeitlich ist dies aber auf ein Jahr ab Eröffnung des Verfahrens begrenzt. Anders als nach der früheren Rechtslage steht dem Gesellschafter aber eine Vergütung zu (Einzelheiten BURG/BLASCHE, GmbHR 2008, 1250).

Verhältnis zum Recht der Industrie- und Handelskammern: Die Begründung der Betriebsaufspaltung führt nach § 2 Abs. 1 IHKG zur Zwangsmitgliedschaft des Besitzunternehmens als gewerbliches Unternehmen in der IHK (BVerfG v. 7.12.2001 – 1 BvR 1806/98, DB 2002, 391; FRENZEL/JÄKEL/JUNGE, Industrie- und Handelskammergesetz, 6. Aufl. 1999, § 2 Rn. 4). Dies gilt nach Auffassung des BVerfG auch dann, wenn das Besitzunternehmen eigentlich eine originär freiberufliche Tätigkeit iSd. § 18 Abs. 1 Nr. 1 ausübt, wie etwa die Entwicklung von Patenten und die Vergabe von Lizenzen, die der BetriebsKapGes. zur Nutzung gegen Entgelt überlassen werden (BVerfG v. 27.12.2001 – 4 A 2478/00, nv.).

VII. Verfahrensfragen

Besteuerungsverfahren für das Betriebsunternehmen: Die Einkünfte einer BetriebsKapGes. werden im KStBescheid erfasst. In Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (Anm. 780) ist für die BetriebsPersGes. eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO).

Besteuerungsverfahren für das Besitzunternehmen:

► *Betreibt der Steuerpflichtige das Besitzunternehmen als Einzelunternehmen,* werden die Einkünfte iSd. § 15 im EStBescheid erfasst (zur Durchführung einer gesonderten Feststellung vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b AO). Entsprechendes gilt für Gewinnausschüttungen der BetriebsKapGes. an den Einzelunternehmer.

► *Wird das Besitzunternehmen von mehreren Personen betrieben,* so ist eine gesonderte und einheitliche Feststellung durchzuführen (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO). Etwaige Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter der BetriebsKapGes. werden im Rahmen dieses Feststellungsverfahrens als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Anm. 825) berücksichtigt. Ist der Stpfl. der Auffassung, das Besitzunternehmen erziele keine gewerblichen Einkünfte, weil die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung nicht erfüllt seien, muss er den GewStMessbescheid anfechten. Für eine Anfechtung des EStBescheids fehlt das Rechtsschutzbedürfnis (BFH v. 22.5.1974 – I R 169/72, BStBl. II 1975, 37; TIPKE/KRUSE, FGO § 40 Rn. 36 mwN). Wird der Gewinn aus dem Besitzunternehmen bei mehreren Beteiligten gesondert und einheitlich festgestellt, kann zudem der Feststellungsbescheid mit der

Begründung angefochten werden, dass dieser eine unzutreffende Einkunftsart ausweist (BFH v. 24.1.1985 – IV R 249/82, BStBl. II 1985, 676 mwN).

Unentdeckte Betriebsaufspaltung: Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung schon über einen längeren Zeitraum vor, ohne dass der Stpfl. oder das FA dies erkannt haben, so ist die FinBeh. nicht nach den Grundsätzen von Treu und Glauben gehindert, zum verfahrensrechtl. frühestmöglichen Zeitpunkt eine Betriebsaufspaltung anzunehmen (BFH v. 13.4.1967 – V 235/64, BStBl. III 1967, 442). Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung hat Vorrang vor einem etwaigen Vertrauen des Stpfl. in die zuvor – auch langjährig – ausgeübte anderweitige Behandlung (vgl. BFH v. 15.12.1988 – VI R 36/84, BStBl. II 1989, 363). Etwas anderes kann sich nur bei einer verbindlichen Zusage (Einzelheiten s. Einf. ESt. Anm. 560 ff.), der Änderung der Rspr. (s. Anm. 813 betr. die Änderung der Rspr. zum sachlichen Zusammenhang zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen bei der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden) und der Aufgabe einer von der FinVerw. vertretenen Auffassung ergeben (s. Anm. 799 zum Einstimmigkeitsprinzip bei Nur-Besitzgesellschaftern). In der erstmals für das Besitzunternehmen zu erstellenden Bilanz (zur Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens s. Anm. 821) sind die zum BV gehörenden WG mit den Buchwerten einzustellen, die sich ergeben würden, wenn die Betriebsaufspaltung von Anfang an erkannt worden wäre. Ein Ansatz der WG mit dem Teilwert im Zeitpunkt der besseren Erkenntnis scheidet aus, weil die WG zuvor tatsächlich nicht PV waren, sondern nur rechtsirrig als solches behandelt wurden (BFH v. 30.10.1997 – IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578).

Rechtsirrigte Annahme einer Betriebsaufspaltung: Sind Stpfl. und FA rechtsirrig davon ausgegangen, dass eine Betriebsaufspaltung vorliegt, obwohl die Voraussetzungen tatsächlich nicht erfüllt waren, so waren die WG des Besitzunternehmens von Anfang an kein BV. StBescheide, namentlich GewStMessbescheide, sind im Rahmen der Änderungsvorschriften der AO aufzuheben oder zu ändern. Eine zwangsweise Aufdeckung und Versteuerung von stillen Reserven, die in den WG des Besitzunternehmens ruhen, unterbleibt.

Zur Darlegungs- und Feststellungslast s. Anm. 70 ff.

Einstweilen frei.

791–794

B. Tatbestand der Betriebsaufspaltung

I. Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung

795

Eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage für die Betriebsaufspaltung existiert nicht (s. auch Anm. 770).

Die Rechtsprechung sieht die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung in einem in wertender Betrachtung und unter verfassungsrechtl. Aspekten (Art. 3 GG) richtig verstandenen Begriff des Gewerbebetriebs iSd. Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 (grundlegend BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; s. auch Anm. 771). Das Besitzunternehmen stelle einen Gewerbebetrieb dar, weil der Wille der Personen, die hinter beiden Unternehmen stehen, auf die Ausübung eines Gewerbebetriebs gerichtet sei (personelle Verflechtung, s. Anm. 796) und der Wille im Betriebsunternehmen durch die Nutzungsüberlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage verwirklicht werde (vgl. BFH v. 16.6.1982 – I R 118/70, BStBl. II 1982, 662; v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983,

136; v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569 mwN; v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417).

Im Schrifttum sind die Auffassungen geteilt. Teilweise wird die Frage nach der Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung nicht näher problematisiert.

ZB SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 581 ff.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 599.

Andere Stimmen folgen der Rspr.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 807, aber zweifelnd; KSM/REISS, § 15 Rn. 76; WEBER-GRELLET, Steuern im modernen Verfassungsstaat, 2001, 335; WEBER-GRELLET, FR 1998, 955; vgl. auch WITTICH, Betriebsaufspaltung als Mitunternehmerschaft, 2002, 94 ff. (388), der Besitz- und Betriebsunternehmen als Mitunternehmerschaft ansieht, so dass sich die Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung aus Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ergebe.

Eine Vielzahl von Stimmen im Schrifttum vermisst dagegen eine gesetzliche Grundlage. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille als Grundlage für die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens wird als Notlüge (GROH, DB 1989, 748 [749]) oder reine Fiktion (FLUME, DB 1985, 1151 [1153]) bezeichnet. Die Konsequenzen der Betriebsaufspaltung seien nicht das Ergebnis einer gesetzlichen Regelung, sondern vielmehr eine Maßnahme der Rspr. ohne eine spezielle gesetzliche Grundlage (BARTH, DB 1985, 510; KNOBBE/KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 22 X.2.a; DRÜEN, GmbHR 2005, 69). Es fehle am Merkmal der Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr, so dass das Besitzunternehmen auch keine gewerblichen Einkünfte erzielen könne (FELIX, DStZ 1984, 575 [577]; KNOBBE-KEUK aaO § 22 X.2.a). Die gegenteilige Auffassung führe gerade bei der unechten Betriebsaufspaltung zu einem unzulässigen steuerverschärfenden Analogieschluss (LBP/BITZ, § 15 Rn. 304; GROH, DB 1989, 748 [750]; BARTH, DB 1985, 510 [511]; KNOBBE-KEUK aaO § 22 X.2.b). Stpfl. gerieten vielfach unwissentlich in eine unechte Betriebsaufspaltung hinein und könnten diese ebenso unwissentlich wieder verlassen. Konsequenz der Betriebsaufspaltung sei, dass im Zeitpunkt ihrer Begründung der Tatbestand der Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3 erfüllt sei. Damit seien aber die im BV des Besitzunternehmens ruhenden stillen Reserven zu realisieren. Um diese Rechtsfolge zu vermeiden, wird vorgeschlagen, eine Parallele zum Wahlrecht bei der Betriebsverpachtung zu ziehen (KNOBBE-KEUK aaO § 22 X.2.b; KNOBBE-KEUK, StbJb. 1980/81, 335 [347]; FELIX, DStZ 1984, 575 [577]; im Erg. auch GROH, DB 1989, 748 [750]). Die Aufdeckung der stillen Reserven könne durch eine teleologische Reduktion des Betriebsaufgabetatbestands vermieden werden. Damit würde dem Umstand Rechnung getragen, dass § 16 Abs. 3 nur einen Anfangtatbestand darstelle, dessen Anwendung nicht notwendig sei, wenn die Besteuerung der stillen Reserven für die Zukunft gesichert sei. Das Besitzunternehmen könne weiterhin gewerbliche Einkünfte erzielen. Gleichwohl könne der Stpfl. wählen, Gewinne zu realisieren. Eine GewStPfl. des Besitzunternehmens (s. Anm. 787, 819) könne daraus aber nicht abgeleitet werden, da der Tatbestand des § 16 Abs. 3 verwirklicht sei und dieser Gewinn ohnehin nicht der GewSt. unterliege (FELIX, DStZ 1984, 575 [577]).

Stellungnahme: UE fehlt sowohl für die echte als auch die unechte Betriebsaufspaltung eine Rechtsgrundlage. Es ist zwar nicht zu verkennen, dass die Annahme der Rspr., bei Vorliegen der personellen und sachlichen Verflechtung seien gewerbliche Einkünfte beim Besitzunternehmen gegeben, auch auf der Erwägung beruht, die Aufdeckung der stillen Reserven, die bei einer Betriebsaufgabe droht, zu vermeiden. Dies gilt zumindest für die echte Betriebsaufspaltung. Dieser Aspekt löst aber nicht die Problematik der fehlenden Rechtsgrundlage der Betriebsaufspaltung.

- *Besitzunternehmen erfüllt in der Regel die Voraussetzungen des Abs. 2 nicht:* Wenn das Besitzunternehmen im Rahmen der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielen soll, so müssen die Tatbestandsmerkmale des Abs. 2 erfüllt sein (zu Einzelheiten s. Anm. 1030 ff.). Die Tätigkeit muss über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehen. Dass ein Besitzunternehmen diese Grenze bei einer Betriebsaufspaltung überschreitet, ist aber zweifelhaft. Denn selbst wenn das Anbieten von Wohnungen durch einen privaten Vermieter am freien Markt als Beteiligung am allg. wirtschaftlichen Verkehr ausgelegt werden kann, so handelt es sich hierbei gleichwohl unstreitig um eine reine private Vermögensverwaltung (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80).
- *Uneinheitliche Argumentation der Rechtsprechung:* Zwar soll der einheitliche geschäftliche Betätigungswille als besonderer Umstand dienen, der die Betriebsaufspaltung von der reinen Vermögensverwaltung abgrenzen soll. Bei genauer Betrachtung zeigt sich aber, dass die Rspr. und das ihr zustimmende Schrifttum mit der rechtl. Selbständigkeit des Besitz- und des Betriebsunternehmens einerseits und der wirtschaftlichen Einheit beider Unternehmen andererseits je nach Bedarf abwechselnd argumentieren. So wurde früher mit der rechtl. Selbständigkeit der Unternehmen die fehlende Merkmalsübertragung gewstl. Befreiungsvorschriften auf das Besitzunternehmen begründet (s. Anm. 876) oder bis heute die Besitzzeitanrechnung zwischen beiden Unternehmen nach § 6b Abs. 4 Nr. 2 abgelehnt (Anm. 785). Dagegen soll die wirtschaftliche Einheit maßgebend sein für die Gewerblichkeit und die GewStPflcht des Besitzunternehmens sowie die Gewährung von Investitionszulage (s. Anm. 880). Auch die Qualifikation der Anteile an dem Betriebsunternehmen als notwendiges BV des Besitzunternehmens ist darauf zurückzuführen, dass beide Unternehmen als Einheit gesehen werden (s. Anm. 822f.). Die Einbeziehung der Gesellschaftsanteile in das BV des Besitzunternehmens soll ihren Grund in der Möglichkeit der Manipulation des Pachtzinses infolge des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens haben (BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60; v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713). Die Einordnung eines WG zum BV oder PV von der Höhe der Pacht abhängig zu machen, ist aber kein sachgerechtes Abgrenzungskriterium. Sollten tatsächlich überhöhte Pachtzinsen gezahlt werden (zur Angemessenheit des Pachtzinses s. Anm. 909), sind diese als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu qualifizieren. UE ist darum nicht ersichtlich, wie die Beteiligung am Betriebsunternehmen unmittelbar dem Besitzunternehmen mit seiner lediglich verpachtenden Tätigkeit dienen soll.
- *Erst später eintretende sachliche oder personelle Verflechtung kann nicht automatisch zu einer Umqualifizierung führen:* Für die Fälle der unechten Betriebsaufspaltung (Anm. 778) gelten die vorstehenden Ausführungen erst recht. Zwar standen bei dieser weniger gewstl. Überlegungen im Vordergrund, als vielmehr die ertragstl. Erfassung der in den WG des Anlagevermögens ruhenden stillen Reserven (BARTH, DB 1985, 510 mwN). Eine Rechtfertigung für die Qualifikation des Besitzunternehmens im Rahmen der unechten Betriebsaufspaltung ist gleichwohl nicht ersichtlich. Es ist nicht erklärlich, wie aus einem verpachteten WG, das sich ursprünglich im PV eines Anteilseigners befunden hat, aufgrund einer erst später (unwissentlich) eintretenden personellen oder sachlichen Verflechtung plötzlich BV werden soll, obwohl sich an der Art der bisherigen Tätigkeit, nämlich einer reinen Vermögensverwaltung, nichts ändert. Die Auffassung der Rspr. legt einen Vergleich zur Vorschrift in Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 nahe. Allerdings ist die

(idR existierende) BetriebsKapGes. keine Mitunternehmerschaft, so dass sich schon aus diesem Grund ein steuerverschärfender Analogieschluss verbietet.

► *Schlussfolgerungen:* Die unechte Betriebsaufspaltung begründet uE zu keinem Zeitpunkt gewerbliche Einkünfte des Besitzunternehmens. Im Rahmen der echten Betriebsaufspaltung bleiben die WG des Besitzunternehmens nur solange BV, wie ein Betrieb vorhanden ist. Mit dem Wegfall des Betriebs verlieren die WG ihre BV-Eigenschaft und gehen in das PV über. Es kommt zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3. Im Wege der teleologischen Reduktion des Betriebsaufgabebetstands kann der Stpfl. allerdings alternativ entsprechend den Regeln der Betriebsverpachtung im Ganzen (Anm. 787) wählen, weiterhin gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Der Stpfl. wird nicht gezwungen, die stillen Reserven zu realisieren. Dieses Wahlrecht ist auch deswegen sachgerecht, weil die Grenzen zwischen Betriebsaufspaltung und Betriebsverpachtung im Ganzen ohnehin verschwimmen. Denn nach der neueren Rspr. des IV. Senats des BFH kann ein einziges Betriebsgrundstück mit Betriebsvorrichtungen bereits ausreichen, eine Betriebsverpachtung im Ganzen anzunehmen (BFH v. 28.8.2003 – IV R 20/02, BFH/NV 2003, 1495). Für die Annahme einer Betriebsaufspaltung genügt eine einzige wesentliche Betriebsgrundlage stets. Zur Verfassungsmäßigkeit der Betriebsaufspaltung s. Anm. 773.

II. Personelle Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen

1. Einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille als Voraussetzung der personellen Verflechtung

796 a) **Beteiligungs- und Beherrschungsidentität**

Die Betriebsaufspaltung erfordert eine personelle und sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen (s. auch Anm. 770). Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn die hinter diesen Unternehmen stehenden Personen in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten können.

StRspr., zB BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; v. 17.3.1987 – VIII R 36/84, BStBl. II 1987, 858; v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363.

Beteiligungsidentität: Diese tritt am deutlichsten hervor, wenn dieselben Personen im gleichen Verhältnis an beiden Unternehmen beteiligt sind (sog. Beteiligungsidentität, s. BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71 aaO; v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Das ist zum einen dann gegeben, wenn der (alleinige) Besitzunternehmer zugleich alleiniger Gesellschafter des Betriebsunternehmens, regelmäßig einer GmbH, ist (sog. Einmann-Betriebsaufspaltung). Die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens ist bei dieser Konstellation unvermeidbar. Zum anderen ist eine Beteiligungsidentität anzunehmen, wenn alle Gesellschafter der BesitzPersGes. zugleich Gesellschafter der Betriebsgesellschaft sind (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63; v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445; v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417). Der erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille wird in diesen Fällen vermutet (zur Widerlegbarkeit s. Anm. 798). Keine Beteiligungsidentität liegt demgegenüber vor, wenn entweder die Anteile der Gesellschafter an Besitzunternehmen anders verteilt sind als am Betriebsunternehmen oder wenn am Besitz- und/oder Betriebsunternehmen Gesellschafter

beteiligt sind, die nicht die Stellung eines Doppelgesellschafters haben und folglich nur an einem der beiden Unternehmen eine Beteiligung halten.

Beherrschungsidentität: Besteht keine Beteiligungsidentität (s.o.), so kann eine Betriebsaufspaltung gleichwohl dann gegeben sein, wenn eine Beherrschungsidentität vorliegt. Diese erfordert, dass eine Person oder eine Personengruppe in der Lage ist, ihren Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen.

StRspr., zB BFH v. 2.8.1972 – IV R 87/65, BStBl. II 1972, 796; v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; v. 7.11.1985 – IV R 65/83, BStBl. II 1986, 364; v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363; v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757; s. auch BMF v. 7.10.2002, BStBl. I 2002, 1028.

Maßgeblich sind die den Gesellschaftern zustehende Stimmrechte (BFH v. 29.8.2001 – VIII B 15/01, BFH/NV 2002, 185; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 823; SCHOOR, StBp. 2003, 42). Betragen diese mehr als 50 %, so liegt eine Beherrschung eines Unternehmens vor (vgl. zB BFH v. 14.1.1982 – IV R 77/79, BStBl. II 1982, 476; v. 16.6.1982 – I R 118/880, BStBl. II 1982, 662; v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362; v. 18.2.1986 – VIII R 125/85, BStBl. II 1986, 611). Der Umfang der Stimmrechte richtet sich nach den gesellschaftsvertraglichen Bestimmungen, bei ihrem Fehlen nach den gesetzlichen Bestimmungen. Der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen kommt ebenso wenig eine Bedeutung zu wie eine vom Stimmrecht abweichende Gewinnverteilungsabrede. Unerheblich ist auch, ob der Gesellschafter von der Möglichkeit, seinen Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen, Gebrauch macht. Es genügt für die Annahme einer Beherrschungsidentität, wenn er hierzu die Möglichkeit hat (stRspr., vgl. BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; WENDT, GmbHR 1983, 20 [22]).

b) Unterschiedliche Beteiligungsverhältnisse

797

Ein Anwendungsfall der Beherrschungsidentität liegt vor, wenn die Gesellschafter in unterschiedlichem Verhältnis an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligt sind.

Die personelle Verflechtung ist nach der Rspr. gleichwohl zu bejahen.

BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; Beteiligungsverhältnis im Besitzunternehmen 60:40, im Betriebsunternehmen 40:60; vgl. auch BFH v. 2.3.2000 – IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084 und v. 29.8.2001 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185; Beteiligungsverhältnisse 80:20 und 20:80; s. hierzu und zu weiteren Beispielen unten.

Der Zusammenschluss derselben Personen in zwei Unternehmen sei nicht Ausdruck eines nur zufälligen Zusammenkommens, sondern eines bewusst geplanten Zusammenschlusses zur Verfolgung eines bestimmten wirtschaftlichen Zwecks. Während des Bestehens der Doppelgesellschaft gebiete die wirtschaftliche Notwendigkeit ein gemeinsames Handeln, weil nicht zu vereinbarende Entscheidungen bei Besitz- und Betriebsunternehmen praktisch das Ende der Doppelgesellschaft bedeuten würden. Unerheblich ist, ob die mit entgegengesetzten Mehrheitsverhältnissen an dem Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Personen Eheleute sind. Denn der Interessengleichklang ergibt sich bereits aus dem zweckgerichteten Zusammenschluss derselben Personen in beiden Unternehmen. Zur Zusammenrechnung von Ehegattenanteilen s. Anm. 805.

Ausnahme bei extrem unterschiedlichen Beteiligungsverhältnissen: Sind die Beteiligungen der (identischen) Gesellschafter an dem Besitzunternehmen und an dem Betriebsunternehmen extrem unterschiedlich, so kann nach der Rspr. kein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille angenommen werden.

BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796: Keine Betriebsaufspaltung bei Beteiligungsverhältnis im Besitzunternehmen von 90:10 und im Betriebsunternehmen von 10:90. Die Verpachtung durch das Besitzunternehmen sei wegen der unterschiedlichen Beteiligungsverhältnisse wirtschaftlich einer Fremdvermietung gleichzustellen.

Unklar ist allerdings, wie extrem entgegengesetzt die Beteiligungsverhältnisse ausgestaltet sein müssen (offen in BFH v. 13.12.2005 – X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144), zumal BFH v. 29.8.2001 – III R 34/00 (BFH/NV 2002, 185) eine Betriebsaufspaltung bejaht hat, obwohl die Beteiligungsverhältnisse im Besitzunternehmen 80:20 und im Betriebsunternehmen 20:80 betragen.

Die Rspr. hat eine Betriebsaufspaltung zudem bei folgenden Beteiligungsverhältnissen bejaht: 50:50 im Besitzunternehmen und 88:12 im Betriebsunternehmen: BFH v. 11.12.1974 – I R 260/72, BStBl. II 1975, 266; 50:50 im Besitzunternehmen und 1:99 im Betriebsunternehmen: BFH v. 24.2.1994 – IV R 8–9/93, BStBl. II 1994, 466; 40:60 im Besitzunternehmen und 60:40 im Betriebsunternehmen: BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417; 45:55 im Besitzunternehmen und 55:45 im Betriebsunternehmen: FG Ba.-Württ. v. 14.11.1996, EFG 1997, 532, rkr.

UE ist der Gestaltungsberatung anzuraten, beim bewussten Vermeiden einer personellen Verflechtung nicht auf die Anerkennung extrem konträrer Beteiligungsverhältnisse zu vertrauen. Vielmehr ist zu empfehlen, in beiden Unternehmen unterschiedlichen Personen oder Personengruppen die Stimmenmehrheit einzuräumen. Dies gilt umso mehr, als die FinVerw. bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen die personelle Verflechtung ohnehin nur entfallen lässt, wenn tatsächlich auch Interessengegensätze nachgewiesen werden können (vgl. H 15.7 EStH).

798 c) **Widerlegbarkeit der Vermutung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens**

Die Vermutung, bei einer Personenidentität liege ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille vor, ist widerlegbar. Allerdings ist dazu der Nachweis ständiger Interessenkollisionen erforderlich (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662; v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; v. 28.1.1993 – IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528; v. 10.4.1997 – IV R 73/94, BStBl. II 1997, 569). Bloße Meinungsverschiedenheiten über allg. Fragen der Gesellschaft reichen nicht aus. Vielmehr müssen konkrete Rechtsstreitigkeiten über das Verhalten eines Gesellschafters oder Maßnahmen der Geschäftsführung dokumentiert werden können (BFH v. 24.2.2000 – IV R 62/98, BStBl. II 2000, 417). Im Rahmen der stl. Beratung ist der Hinweis an das FA über ständige Interessenkollisionen sorgsam einzusetzen. Denn in jedem Jahr ist neu über das Bestehen oder Nichtbestehen der personellen Verflechtung zu entscheiden. Eine von Jahr zu Jahr wechselnde Beurteilung ist zu vermeiden.

799 d) **Beteiligung von Nur-Besitzgesellschaftern**

Besonderheiten gelten, wenn am Besitzunternehmen Gesellschafter beteiligt sind, die am Betriebsunternehmen keine Anteile halten (sog. Nur-Besitzgesellschafter; zur Umqualifizierung der Einkünfte s. Anm. 819).

Nach der Rechtsprechung des BFH liegt in diesen Fällen dann keine personelle Verflechtung vor, wenn im Besitzunternehmen vertraglich oder gesetzlich das Einstimmigkeitsprinzip gilt.

StRspr.: BFH v. 9.11.1983 – I R 174/79, BStBl. II 1984, 212; v. 29.10.1987 – VIII R 5/87, BStBl. II 1989, 96; v. 9.11.1993 – I R 174/79, BStBl. II 1994, 212; v. 21.1.1999 – IV R 96/96, BFH/NV 1999, 1033; v. 7.12.1999 – VIII R 50, 51/96, BFH/NV 2000,

601; v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304; v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722.

Voraussetzung ist aber, dass das Einstimmigkeitsprinzip auch die sog. Geschäfte des täglichen Lebens in Form der laufenden Verwaltung der vermieteten WG einschließt (BFH v. 21.1.1999 – IV R 96/96, BStBl. II 2002, 771 mwN; vgl. auch KEMPERMANN, NWB F. 3, 12504; KEMPERMANN, GmbHR 2005, 317). Davon ist bei einer GbR regelmäßig auszugehen, da nach § 709 Abs. 1 BGB für jedes Geschäft die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich ist (zur Ausnahme bei Alleingeschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters s. Anm. 802). Für die OHG und die KG gilt diese gesetzliche Regelung nicht (§§ 116 Abs. 2, 119 Abs. 1 HGB). Das Einstimmigkeitsprinzip muss sich darum aus dem Gesellschaftsvertrag ergeben. Gleiches gilt bei einer Bruchteilsgemeinschaft, bei der sich das Stimmrecht nach der vermögensmäßigen Beteiligung richtet. Aufgrund der Regelung des § 745 Abs. 1 BGB, der das Mehrheitsprinzip anordnet, schützt die Existenz eines „Nur-Besitzgesellschafters“ die Bruchteilsgemeinschaft nicht vor einer personellen Verflechtung.

Die Finanzverwaltung hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen. (BMF v. 7.10.2002, BStBl. I 2002, 1028 unter Aufgabe der bisherigen Auffassung, vgl. dazu die Nichtanwendungserlasse des BMF v. 23.1.1985, BStBl. I 1985, 121 und v. 23.1.1989, BStBl. I 1989, 39). Durch eine bis zum 31.12.2002 befristete Übergangsregelung hat die FinVerw. Stpfl., bei denen aufgrund der geänderten VerwAuffassung keine Betriebsaufspaltung mehr vorliegt, die Möglichkeit eingeräumt, die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu schaffen, indem zB auf das Einstimmigkeitsprinzip verzichtet wird. Stpfl., die dieser Übergangsregelung nicht fristgerecht nachgekommen sind, müssen in Fällen einer echten Betriebsaufspaltung (Anm. 777) mit einer Korrektur bestandskräftiger StBescheide nach § 174 Abs. 3 AO rechnen. Denn nach Auffassung der FinVerw. liegt eine Betriebsaufgabe in dem Zeitpunkt vor, zu dem die FinVerw. in der Vergangenheit irrtümlich von dem Fortbestand einer Betriebsaufspaltung ausgegangen ist. Eine Betriebsaufgabe scheidet nur dann aus, falls das Besitzunternehmen aus anderen Gründen gewerbliche Einkünfte erziele. In Fällen der unechten Betriebsaufspaltung (Anm. 778) droht dagegen keine Nachversteuerung, da zu keinem Zeitpunkt BV gegeben war.

Stellungnahme: Es ist zu begrüßen, dass die FinVerw. ihre Auffassung geändert hat. UE kommt aber in den Fällen der echten Betriebsaufspaltung weder eine Änderung der StBescheide nach § 174 Abs. 3 AO noch nach § 164 Abs. 2 AO in Betracht. Dem steht nämlich § 176 Abs. 2 AO entgegen, da BMF v. 7.10.2002 (aaO) die früheren Nichtanwendungserlasse ändert (glA BFH v. 18.8.2005 – IV B 167/04, BFH/NV 2005, 2086; TIEDTKE/SZECZESNY, DStR 2003, 757 [759]; STAHL, KÖSDI 2003, 13794 [13798]; allg. zur Anwendbarkeit von § 176 AO auf Vorbehaltensfestsetzungen BFH v. 28.9.1987 – VIII R 154/86, BStBl. II 1988, 40; LOOSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 176 AO Rn. 3 mwN). Darüber hinaus sind auch die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Korrektur nach § 174 Abs. 3 AO nicht erfüllt. Es ist kein Sachverhalt in der Annahme unberücksichtigt geblieben, er sei in einem späteren StBescheid zu erfassen. Es fehlt schon an der notwendigen Identität der Sachverhalte. Die FinVerw. mag zwar aufgrund der früheren Erlasse angenommen haben, es bestehe eine Betriebsaufspaltung, die bei einer späteren Beendigung der personellen oder sachlichen Verflechtung zur Versteuerung von stillen Reserven führen werde. Dieser gedachte zukünftige Sachverhalt ist aber nicht mit dem Sachverhalt der Vergangenheit identisch. Schon die Frage, zu welchem Zeitpunkt es überhaupt zu einer

Beendigung der Betriebsaufspaltung kommt, ist ungewiss und damit kein hinreichend bestimmter Sachverhalt. Die FinVerw. ändert nur ihre Rechtsansicht. Dieser Umstand wird aber nicht von § 174 Abs. 3 AO umfasst.

800 e) Beteiligung von Nur-Betriebsgesellschaftern

Nur-Betriebsgesellschafter, die nicht am Besitzunternehmen beteiligt sind, können das Vorliegen einer personellen Verflechtung verhindern, wenn die Satzung der Betriebs-GmbH abweichend von § 47 Abs. 1 GmbHG das Einstimmigkeitsprinzip enthält oder eine qualifizierte Mehrheit erfordert, die ohne die Stimme des Nur-Betriebsgesellschafters nicht zu erreichen ist. Insoweit gelten die vorstehenden Ausführungen zum Nur-Besitzgesellschaftler entsprechend.

Personelle Verflechtung bei Beherrschung der Besitzgesellschaft durch die Doppelgesellschaftler: Umgekehrt genügt zur Begründung der personellen Verflechtung, wenn die Doppelgesellschaftler, die an beiden Unternehmen beteiligt sind, den Nur-Betriebsgesellschaftler bei den Geschäften des täglichen Lebens überstimmen können (BFH v. 1.10.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44). Gleiches soll gelten, wenn die Satzung der Betriebs-GmbH zwar das Einstimmigkeitsprinzip vorsieht, allerdings die Doppelgesellschaftler und Geschäftsführer, die zugleich das Besitzunternehmen beherrschen, in der Lage sind, die das Nutzungsverhältnis betreffenden Rechtshandlungen ohne Zustimmung der Gesellschafterversammlung durchzuführen. Die Doppelgesellschaftler müssen zudem die Abberufung der Geschäftsführer verhindern können (BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454; v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; v. 24.11.2004 – IV B 15/03, BFH/NV 2005, 545; v. 30.11.2005 – X R 56/04, BStBl. II 2006, 415; MÄRKLE, StbJb. 1997/98, 29 [34]; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 830; krit. SÖFFING, BB 1998, 397).

Stellungnahme: UE läuft diese Auffassung auf die Annahme einer faktischen Beherrschung durch die an beiden Unternehmen mehrheitlich beteiligten Gesellschaftler hinaus, die aber nur in engen Grenzen möglich ist (s. Anm. 802). Wenn nach der Satzung der GmbH abweichend von § 47 Abs. 1 GmbHG das Einstimmigkeitsprinzip gilt, ist die Annahme eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens nicht gerechtfertigt, wenn der Nur-Betriebsgesellschaftler den Abschluss des Mietvertrags hätte verhindern können und die Verlängerung des Mietvertrags ebenfalls von seiner Zustimmung abhängig ist. Hieran kann auch die Stellung eines Mehrheitsgesellschaftlers als Geschäftsführer nichts ändern, da der Geschäftsführer sowohl nach Gesetz als auch nach den gesellschaftsvertraglichen Regelungen der Gesellschafterversammlung gegenüber verantwortlich bleibt.

801 2. Mittelbare Beteiligungen

Bei der Frage, ob eine mittelbare Beteiligung die Annahme einer personellen Verflechtung rechtfertigt, ist zu differenzieren.

Eine mittelbare Beherrschung des Betriebsunternehmens durch den oder die Besitzunternehmer begründet eine personelle Verflechtung (BFH v. 14.8.1974 – I R 136/70, BStBl. II 1975, 112; v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136; v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; v. 26.8.1993 – IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457). Voraussetzung ist einerseits, dass der oder die Besitzunternehmer ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen im zwischengeschalteten Unternehmen durchsetzen können. Andererseits muss das zwischengeschaltete Unternehmen wiederum in der Lage sein, im Be-

etriebsunternehmen aufgrund seiner Stimmenmehrheit den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten zu können.

Beispiel: A und B sind je zur Hälfte Miteigentümer eines Grundstücks, das sie als wesentliche Betriebsgrundlage an die C-GmbH vermieten. Gesellschafter der C-GmbH sind die A & B-GmbH mit einem Gesellschaftsanteil von 80 % und D zu 20 %. An der A & B-GmbH sind A und B zu jeweils 50 % beteiligt. Eine personelle Verflechtung liegt vor. A und B beherrschen mittelbar über die A & B-GmbH die C-GmbH.

Eine mittelbare Beherrschung des Besitzunternehmens begründet nach Auffassung der Rspr. keine personelle Verflechtung (BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; v. 15.4.1999 – IV R 11/98, BStBl. II 1999, 532).

Beispiel: Die A-GbR vermietet ein Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage an die B-GmbH, die den Geschäftsbetrieb unterhält. An der A-GbR ist die A-GmbH zu 80 % beteiligt, deren alleiniger Gesellschafter A ist. Weiterer Gesellschafter der GbR ist B mit einem Gesellschaftsanteil von 20 %.

Ein „Durchgriff“ durch die GbR sei nicht statthaft. Der einheitliche geschäftliche Betätigungswille im Besitzunternehmen könne nur durchgesetzt werden, wenn der oder die Besitzgesellschafter unmittelbar am Besitzunternehmen beteiligt seien.

GLA SALZMANN, DStR 2000, 1229 (1232); vgl. aber auch BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363, wonach es für eine mittelbare personelle Verflechtung ausreicht, wenn sich die Herrschaft über das Besitzunternehmen mittelbar über einen Zwischenvermieter auswirkt, selbst wenn der Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage nicht am Zwischenvermieter als Gesellschafter beteiligt ist. Der Zwischenvermieter muss aber seinerseits durch den Eigentümer verpflichtet sein, die wesentliche Betriebsgrundlage an die vom Grundstückseigentümer beherrschte Betriebsgesellschaft zu überlassen. Im Streitfall hatte der Alleineigentümer A die wesentliche Betriebsgrundlage an eine B-GmbH vermietet, deren alleinige Gesellschafterin seine Schwester B war. Die B-GmbH verfügte über keine eigenen Räume und vermietete nur das Grundstück an die von A beherrschte A-GmbH. Zu Einzelheiten s. Anm. 812.

UE ist die Auffassung der Rspr. inkonsequent. Es ist nicht ersichtlich, welcher sachliche Grund die unterschiedliche Behandlung einer mittelbaren Beteiligung an dem Betriebsunternehmen einerseits und dem Besitzunternehmern andererseits rechtfertigen könnte (glA KSM/REISS, § 15 Rn. 14; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 835; SÖFFING, FR 2002, 335). Entweder lässt die Zwischenschaltung einer KapGes. stets die personelle Verflechtung entfallen (so SALZMANN, DStR 2000, 1229 [1232]) oder aber sie begründet in beiden Fällen die Betriebsaufspaltung. Im letztgenannten Sinne könnte das Ur. des BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97 (BStBl. II 2002, 363) zu interpretieren sein.

3. Beherrschung ohne Anteilsbesitz

802

In Ausnahmefällen kann eine personelle Verflechtung auch ohne Anteilsbesitz vorliegen. Dies ist zB dann der Fall, wenn eine Person oder Personengruppe das Betriebsunternehmen faktisch beherrscht.

Voraussetzung für eine faktische Beherrschung ist, dass eine Person oder Personengruppe, die rechtl. nicht über die Mehrheit der Stimmen verfügt, aus wirtschaftlichen oder sonstigen Gründen ein bestimmtes Verhalten der rechtl. herrschenden Gesellschafter des Besitz- und/oder Betriebsunternehmens erzwingen kann, so dass diese nicht in der Lage sind, einen eigenen geschäftlichen Willen zu entfalten (BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445; v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BStBl. II 2002, 774).

An den Nachweis sind strenge Anforderungen zu stellen. Es muss durch konkrete Umstände belegt sein, dass die eigentlich rechtl. herrschenden Gesellschafter den Willen des faktisch Herrschenden befolgen müssen (zB BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; v. 15.3.2000 – VIII R 82/98, BFH/NV 2000, 1304; v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777). Ein jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken genügt nicht (BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, BStBl. II 2002, 722). Ein Beweisanzzeichen für die fachliche Dominanz des Nicht-Gesellschafters kann aber dann gegeben sein, wenn der Gesellschafter sowohl im kaufmännischen als auch im technischen Bereich des ihm gehörenden Unternehmens völlig unerfahren ist. Hierbei kann allerdings die faktische Beherrschung nicht allein auf die berufliche Vorbildung und Erfahrung des Geschäftsführers der Betriebsgesellschaft gestützt werden. Es müssen weitere Anzeichen für eine Beherrschung hinzutreten (BFH v. 27.2.1991 – XI R 25/88, BFH/NV 1991, 454).

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fällen eine faktische Beherrschung bejaht:

► *Der Großgläubiger eines Unternehmens zieht die dortige Geschäftsführung vollständig an sich* (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28). Dies gilt jedoch nicht, wenn der Großgläubiger nicht alleiniger Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500). Aus der Tatsache, dass der Großgläubiger darüber hinaus auch seine Erfahrungen und Geschäftsbeziehungen der GmbH zur Verfügung stellen kann, ist nicht zu schließen, dass er sie auch zur Verfügung gestellt hat, was im Übrigen für eine Beherrschung nicht ausreichen würde (vgl. auch BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152).

► *Die Gesellschafter des Betriebsunternehmens sind im Vergleich zu den Geschäftsführern fachlich nicht vorgebildet* (BFH v. 29.7.1976 – IV R 145/72, BStBl. II 1976, 750 für den Fall, dass die Gesellschafter der Besitzgesellschaft zugleich die Geschäftsführer der Betriebsgesellschaft sind; Gesellschafterinnen der Betriebsgesellschaft sind die fachlich nicht vorgebildeten Ehefrauen der Geschäftsführer).

► *Stimmrechtsvollmacht:* Der Alleininhaber des Besitzunternehmens und zugleich alleinige Geschäftsführer der Betriebs-GmbH ist in der Lage, seinen Anteil an der Betriebs-GmbH aufgrund einer ihm von seinem Mitgesellschafter erteilten Stimmrechtsvollmacht jederzeit auf eine Mehrheitsbeteiligung aufzustoßen (BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437; FG Rhld.-Pf. v. 6.10.1995, EFG 1996, 330, rkr.).

► *Bedeutungsloses Einstimmigkeitsprinzip in der Besitzgesellschaft:* An der Besitz-GbR sind neben den mit jeweils 45 % beteiligten Ehemännern auch die beiden Ehefrauen als Nur-Besitzgesellschafterinnen mit jeweils 5 % beteiligt. Es gilt das Einstimmigkeitsprinzip. Einer der Ehemänner ist alleiniger Geschäftsführer der Besitz-GbR und nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit. In der Betriebs-GmbH haben die Ehemänner die Stimmenmehrheit.

▷ *Der BFH bejaht die faktische Beherrschung* unter Hinweis auf die Stellung des einen Ehemanns als Geschäftsführer der Besitz-GbR, durch die das Einstimmigkeitsprinzip nicht mehr bedeutsam sei. Denn bei der Alleingeschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters einer GbR seien die übrigen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen (§ 710 BGB). Den übrigen Gesellschaftern stehe kein Widerspruchsrecht zu und sie könnten dem Gesellschafter-Geschäftsführer keine Weisungen erteilen, zumal sich die Geschäftsführungsbefugnis gerade auf ein von der GbR vermietetes Grundstück

erstrecke. Das Stimmrecht beschränke sich auf Grundlagengeschäfte, die nicht Gegenstand der laufenden Geschäftsführung seien (BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757; zustimmend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 825; KEMPERMANN, FR 2003, 965).

- ▷ *Stellungnahme*: UE kann dem nicht gefolgt werden. Einerseits hat die Gesellschafterversammlung jederzeit die Möglichkeit, den Geschäftsführer anzuweisen, bestimmte Handlungen vorzunehmen oder zu unterlassen (vgl. BGH v. 24.2.2003 – II ZR 385/99, DB 2003, 875). Andererseits war der Geschäftsführer im Entscheidungsfall nicht von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit und konnte somit nicht mit sich selbst als Geschäftsführer der Besitz-GbR und der Betriebs-GmbH Geschäfte abschließen. Zudem handelt es sich bei den Grundstücksgeschäften der GbR, deren einziger Zweck die Vermietung der Immobilie war, nicht um Geschäfte des täglichen Lebens, sondern um Grundlagengeschäfte, die der Beschlussfassung durch die Gesellschafterversammlung unterliegen. Der Geschäftsführer dieser Grundbesitz-GbR durfte keine Rechtsgeschäfte vornehmen, die dem Gesellschaftszweck „Grundstücksvermietung“ zuwider laufen (glA G. SÖFFING, BB 2004, 1303 [1304]; NEUFANG, DB 2004, 730 [732]; krit. auch GOSCH, StBp. 2003, 309).
- ▷ *Gestaltungsmöglichkeiten*: Um die Folgen der o.a. Rspr. zu vermeiden, sollte es in der Besitz-GbR bei der gesetzlichen Regelung der Gesamtgeschäftsführungsbefugnis verbleiben. Alternativ wäre auch denkbar, die Befugnisse eines Alleingeschäftsführers der Besitz-GbR von Beginn an so einzuschränken, dass Abschluss, Änderung und Kündigung von Miet- oder Pachtverträgen der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung bedürfen, in der das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Nicht zu übertragen sind die Grundsätze von BFH v. 1.7.2003 – VIII R 24/01 (BStBl. II 2003, 757) auf Personenhandels-gesellschaften als Besitzunternehmen. Der BFH betont selbst, dass die Vermietung von Grundstücken dort nicht zu den Geschäften zählt, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb mit sich bringt. Die alleinige Geschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters reicht darum nicht für die Annahme einer faktischen Beherrschung.

Die Rechtsprechung hat in folgenden Fällen eine faktische Beherrschung verneint:

- ▶ *Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage durch einen Einzelunternehmer an eine Betriebs-GmbH, deren Anteile die Ehefrau des Einzelunternehmers hält*. Das gilt auch dann, wenn der Einzelunternehmer zugleich angestellter Geschäftsführer der GmbH ist und ihr aufgrund seiner beruflichen Ausbildung und Erfahrung das Gepräge gibt (BFH v. 26.10.1988 – I R 228/84, BStBl. II 1989, 155).
- ▶ *Möglichkeit der Einziehung der Anteile der Ehefrauen am Betriebsunternehmen*: Die das Besitzunternehmen beherrschenden Ehemänner sind zugleich bei der GmbH angestellt. Gesellschafterinnen der GmbH sind die Ehefrauen. Die Anteile der jeweiligen Ehefrau können nach dem GmbH-Vertrag eingezogen werden, wenn das Arbeitsverhältnis mit ihrem Ehemann beendet wird (BFH v. 15.10.1998 – IV R 20/98, BStBl. II 1999, 445).
- ▶ *Der Eigentümer der wesentlichen Betriebsgrundlage ist Geschäftsführer der Betriebs-GmbH, deren Gesellschafter seine volljährigen Kinder sind* (BFH v. 23.1.2002 – IX B 117/01, BFH/NV 2002, 777).

803 **4. Stimmrechtsbindungsverträge**

Stimmrechtsbindungsverträge führen zu einer Bindung der Stimmrechtsmacht desjenigen, der sich verpflichtet, entsprechend dem Wunsch des Weisungsbefugten abzustimmen.

Zivilrechtliche Zulässigkeit: Sie sind zivilrechtl. als schuldrechtl. Vereinbarung zwischen bestimmten Personen sowohl für PersGes. als auch bei KapGes. grds. zulässig und führen regelmäßig zu einer Innengesellschaft (SCHOLZ/K. SCHMIDT, GmbHG, 10. Aufl. 2007, § 47 Rn. 39 ff.). Sie können auch bei GmbH-Anteilen formfrei abgeschlossen werden, sollten aber schon aus Nachweisgründen schriftlich dokumentiert sein.

Steuerrechtliche Berücksichtigung: Stimmrechtsbindungsverträge sind bei der Frage nach dem Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens zu berücksichtigen, sofern er sich nicht nur auf bestimmte Geschäfte, sondern insbes. auch auf die Geschäfte des täglichen Lebens bezieht (BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/79, BStBl. II 1974, 613; v. 2.2.1998 – VIII B 22/97, BFH/NV 1998, 852; ROSCHMANN/FREY, GmbHR 1997, 155; FICHELTMANN, GmbHR 2006, 345). Entsprechendes gilt auch für eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht (BFH v. 29.1.1997 – XI R 23/96, BStBl. II 1997, 437; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 829).

Verstößt der Verpflichtete gegen die Stimmrechtsvereinbarung, bleibt der Gesellschafterbeschluss zwar wirksam. Der Weisungsbefugte kann aber uU zivilrechtl. Schadensersatzansprüche gegen den Verpflichteten geltend machen. Die hat uE dann keine Auswirkungen auf die Beherrschung des Unternehmens, wenn die Stimmrechtsvereinbarung ernsthaft gewollt war und im Übrigen tatsächlich durchgeführt wird. Denn auch gelegentliche Interessenkollisionen zwischen den die beiden Unternehmen beherrschenden Gesellschaftern lassen eine bestehende personelle Verflechtung nicht entfallen (glA FICHELTMANN, DStZ 1990, 371 [374]).

804 **5. Stimmrechtsverbote**

Stimmrechtsverbote können ebenso wie Stimmrechtsvereinbarungen (s. Anm. 803) Einfluss auf das Vorliegen eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens haben.

Zivilrechtliche Zulässigkeit: Stimmrechtsverbote können sich sowohl aus dem Gesellschaftsvertrag als auch kraft Gesetzes ergeben (§ 47 Abs. 4 GmbHG). Nach § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG hat der Gesellschafter einer GmbH kein Stimmrecht, wenn die Beschlussfassung ein ihm gegenüber vorzunehmendes Rechtsgeschäft betrifft. Diesen Rechtsgedanken wendet der BGH auch auf PersGes. an (BGH v. 29.3.1971 – III ZR 255/68, BGHZ 56, 47; BAUMBACH/HOPT, HGB, 33. Aufl. 2008, § 119 Rn. 8; krit. FELIX, GmbHR 186, 202 [204]). Eine Ausnahme bestehe nur dann, wenn die Vertragspartner identisch seien (zur Ein-Personen-Betriebsaufspaltung und zur Beherrschungsidentität durch Personenidentität s. Anm. 796 f.).

Stimmrechtsverbote im Besitzunternehmen werden für die Frage der personellen Verflechtung idR nicht an der sinngemäßen Anwendung des § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG gemessen, wenn das Besitzunternehmen die Rechtsform eines Personenunternehmens hat. Entscheidend ist vielmehr, ob die Doppelgesellschafter bei der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen mitgewirkt haben oder nicht (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; offen gelassen BFH v. 1.2.1990 – IV R 91/89,

BFH/NV 1990, 562). Eine personelle Verflechtung entfällt, wenn der Stimmrechtsausschluss beachtet wurde. Wird er nicht beachtet, was regelmäßig der Fall sein dürfte, dann belegt die tatsächliche Durchführung, dass die Gesellschafter nicht vom Stimmrecht ausgeschlossen waren.

Stimmrechtsverbote im Betriebsunternehmen stehen nach der Auffassung der Rspr. einer personelle Verflechtung nicht entgegen, weil der Abschluss von Miet- oder Pachtverträgen zur laufenden Geschäftsführung gehöre und aus diesem Grund kein Gesellschafterbeschluss erforderlich sei (BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; v. 21.8.1996 – X R 25/93, BStBl. II 1997, 44; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 828; WACKER, DStR 1989, 356; TIEDTKE/GAREISS, GmbHR 1991, 202 [211]). Dem ist nur für den Fall zu folgen, dass der beherrschende Gesellschafter entgegen der Regelung des § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG in der Gesellschafterversammlung über den Abschluss des Miet- oder Pachtvertrags abstimmt und damit der Stimmrechtsausschluss tatsächlich nicht beachtet wird. Wirkt der beherrschende Gesellschafter bei der Beschlussfassung aber nicht mit, scheidet eine personelle Verflechtung aus, wenn nicht ausnahmsweise Anhaltspunkte für eine faktische Beherrschung (s. dazu Anm. 802) vorliegen. Denn G. SÖFFING (Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 148) weist zutreffend darauf hin, dass ein Gesellschafter, der vom Stimmrecht ausgeschlossen ist, seinen Willen mit gesellschaftsrechtl. Mitteln gerade nicht durchsetzen kann.

6. Ehegattenanteile

805

Bei der Beteiligung von Ehegatten an Besitz- und Betriebsunternehmen gelten keine Besonderheiten. Bei der Prüfung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliegt, werden die Ehegattenanteile nicht zusammerechnet.

Vgl. BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876 (878); anders noch BFH v. 24.2.1981 – VIII R 159/78, BStBl. II 1981, 379; v. 1.4.1981 – I R 160/80, BStBl. II 1981, 738 und v. 10.11.1982 – I R 178/77, BStBl. II 1983, 136, wonach bei Ehegatten die widerlegbare Vermutung bestand, dass ein Gesellschafter die Rechte seines mitbeteiligten Ehegatten im Einklang mit seinen eigenen Interessen wahrnimmt. Durch die Zusammenrechnung der Anteile von Ehegatten an Besitz- und Betriebsunternehmen konnte eine personelle Verflechtung dann vorliegen, wenn die Ehegatten zusammen eine Stimmenmehrheit von 50 % in beiden Unternehmen hatten. BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81, BStBl. II 1985, 475 hat entschieden, dass diese Rspr. gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verstößt.

Beteiligung der Ehegatten an nur einem Unternehmen: Dies gilt zunächst, wenn beide Ehegatten jeweils nur an einem der beiden Unternehmen beteiligt sind (Wiesbadener Modell, s. Anm. 782). Eine personelle Verflechtung ist in diesem Fall nur gegeben, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage und die Anteile an der Betriebsgesellschaft zum Gesamtgut einer ehelichen Gütergemeinschaft iSd. §§ 1415 ff. BGB gehören (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876; v. 19.10.2006 – IV R 22/02, BFH/NV 2007, 149).

Sind die Ehegatten an beiden Unternehmen beteiligt und führt ihre Beteiligung zusammengerechnet zur Stimmenmehrheit, so erfolgt ebenfalls grds. keine Zusammenrechnung der Anteile. Etwas anderes gilt nach allg. Grundsätzen nur dann, wenn zusätzlich zu der ehelichen Lebensgemeinschaft Beweisanzeichen für das Bestehen gleichgerichteter wirtschaftlicher Interessen vorliegen. Die Feststellungslast für das Vorliegen solcher besonderer Beweisanzeichen trägt derjenige, der sich auf die Existenz einer Betriebsaufspaltung beruft. Dies wird regelmäßig das FA sein.

- ▶ *Ausreichend für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Ehegatten sind:*
 - Dauervollmacht des einen zugunsten des anderen Ehegatten (vgl. BMF v. 18.11.1986, BStBl. I 1986, 537),
 - Stimmrechtsbindungsvertrag oder eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht (BFH v. 11.7.1989 – VIII R 151/85, BFH/NV 1990, 99; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 846; SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 127; aA KUHFUS, GmbHR 1990, 401; vgl. zur Bedeutung von Stimmrechtsvereinbarungen auch HEIDER, DB 1990, 73 und FICHTELMANN, DStZ 1990, 371 sowie Anm. 803),
 - Großgläubigerstellung eines Ehegatten (BFH v. 9.9.1986 – VIII R 198/84, BStBl. II 1987, 28),
 - Besitzunternehmen (100 % Ehefrau) und Anteile an Betriebs-GmbH (Ehemann und Ehefrau je 45 %) gehören zum Gesamtgut der besonders vereinbarten Gütergemeinschaft der Eheleute, innerhalb derer dem Ehemann die Verwaltung des Gesamtguts obliegt (BFH v. 26.11.1992 – VI R 15/91, BStBl. II 1993, 876).

Vgl. insgesamt auch UNVERICHT, DB 1989, 995.

- ▶ *Nicht ausreichend für die Annahme gleichgerichteter Interessen der Ehegatten sind:*
 - Jahrelanges konfliktfreies Zusammenwirken der Eheleute innerhalb der Gesellschaft (BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362),
 - Herkunft der Mittel für die Beteiligung der Ehefrau an der Betriebsgesellschaft vom Ehemann (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 846),
 - „Gepräge“ der Betriebsgesellschaft durch den Ehemann (SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 121),
 - Erbinsetzung der Ehefrau durch den Ehemann als Alleinerbe (SÖFFING aaO),
 - gesetzlicher Güterstand der Zugewinnngemeinschaft (LBP/Brtz, § 15 Rn. 326),
 - Alterssicherung eines Ehegatten,
 - fachliche Alleinkompetenz eines Ehegatten (BFH v. 27.11.1985 – I R 115/85, BStBl. II 1986, 362; aA Brtz, DB 1986, 411/412).

806 7. Beteiligung von Eltern und Kindern

Für volljährige Kinder gelten die allg. Grundsätze. Stimmrechte volljähriger Kinder, Geschwister, sonstiger Verwandter oder Verschwiegerter sind nicht zuzurechnen (zu volljährigen Kindern BFH v. 26.7.1984 – IV R 11/81, BStBl. II 1984, 714; v. 14.12.1993 – VIII R 13/93, BStBl. II 1994, 922; zu Geschwistern BFH v. 13.12.1983 – VIII R 90/81, BStBl. II 1984, 474).

Minderjährige Kinder: Ob die Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern zu addieren sind, ist str.

- ▶ *Die Rspr. und ein Teil des Schrifttums* bejahen eine Addition. Lügen Beweisanzeichen dafür vor, dass die Rechte aus den Anteilen im Einklang mit den Rechten aus den elterlichen Anteilen ausgeübt würden, sei eine personelle Verflechtung gegeben. Nicht erst aufgrund einer auf der Lebenserfahrung basierenden Vermutung hätten minderjährige Kinder dem Willen der Eltern zu folgen und können deshalb in ihrer Stimmrechtsausübung gebunden werden (so schon BFH v. 18.10.1972 – I R 184/70, BStBl. II 1973, 27; vgl. auch RANFT, DStZ 1988, 79 [84] und DICKOPF, SteuerStud. 1987, 169 [171]). Ist für das Kind jedoch ein Dauerpfleger bestellt worden, bedürfe es konkreter Anhaltspunkte, dass die Eltern

in der Gesellschaft ihren Willen gegen die Kinder durchsetzen können (KALIGIN, DSStZ 1986, 131 [136]). Damit werden für die Anteile von minderjährigen Kindern und Eltern keine Konsequenzen aus dem Beschl. des BVerfG v. 12.3.1985 – 1 BvR 571/81 (BStBl. II 1985, 475) gezogen, wonach es gegen Art. 3 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 1 GG verstößt, wenn die Anteile von Ehegatten zusammenge-rechnet werden.

► *Die Finanzverwaltung* bejaht eine personelle Verflechtung in den in R 15.7. Abs. 8 EStR in genannten Fällen:

► *Ein Teil des Schrifttums* lehnt eine generelle Zusammenrechnung der Anteile von Eltern und minderjährigen Kindern ab (vgl. KNOBBE-KEUK, StbJb. 1980/81, 335 [343]; BRANDIS, FR 1986, 9; WOERNER, BB 1985, 1609 [1617]; KUHUS, GmbHR 1990, 401 mwN; FELIX, StB 1997, 145 [151]). Die Vertreter berufen sich zT auf die zitierte Rspr. des BVerfG (so etwa WOERNER aaO).

► *Stellungnahme*: UE dürfen die Anteile von minderjährigen Kindern und Eltern nicht zusammengerechnet werden, es sei denn, dass nachweisbare weitere Tatsachen einen Einklang der Interessen von Eltern und Kind belegen. Auch aus Gründen der Rechtssicherheit müssen bei minderjährigen Kindern dieselben Kriterien gelten, die bei der Addition von Anteilen bei Ehegatten zugrunde gelegt werden.

► *Beratungshinweis*: Folgt man der Auffassung von Rspr. und FinVerw., so ist zu beachten, dass durch den Eintritt der Volljährigkeit des Kindes die personelle Verflechtung entfallen kann. Dies löst dann den Tatbestand des § 16 Abs. 3 aus. Aus Billigkeitsgründen gestattet die FinVerw. aber in R 16 Abs. 2 Satz 4 EStR ein Wahlrecht, die gewerbliche Tätigkeit ohne Aufdeckung stiller Reserven fortzusetzen. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen (s. Anm. 787) sollen unabhängig von der Frage gelten, ob tatsächlich alle wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet werden.

8. Unterbeteiligung und stille Gesellschaft

807

Die Unterbeteiligung begründet regelmäßig keinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen. Die Unterbeteiligung ist dadurch gekennzeichnet, dass der Unterbeteiligte nur Rechtsbeziehungen zu dem Gesellschafter unterhält, der die Unterbeteiligung eingeräumt hat. Zu den übrigen Gesellschaftern besteht grds. keine Rechtsbeziehung. Gegenteiliges kann sich nur nach den Grundsätzen der faktischen Beherrschung ergeben (Anm. 802), wenn eine atypische Unterbeteiligung vorliegt, bei der dem Unterbeteiligten die tatsächliche Stimmrechts-herrschaft in der Betriebsgesellschaft zukommt und er zugleich die Herrschaft im Besitzunternehmen innehat (vgl. auch BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. C 129).

Die typisch stille Gesellschaft iSd. §§ 335 ff. HGB gewährt keine Beherrschungsmöglichkeit (BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. C 125 ff.). Etwas anderes gilt allenfalls bei einer atypisch stillen Gesellschaft, sofern dem atypisch stillen Gesellschafter aufgrund besonderer Vereinbarungen Stimmrechte in der Betriebs-GmbH zustehen, die es ihm ermöglichen, einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen zu entfalten.

9. Nießbrauch

808

Ob der Nießbrauch an den Anteilen einer BetriebsKapGes. einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen vermitteln kann, entscheidet sich danach, wem

das Stimmrecht an den Gesellschaftsanteilen zusteht. Denn nur dann, wenn derjenige, der im Besitzunternehmen über die Stimmenmehrheit verfügt, auch im Betriebsunternehmen seinen Willen durchsetzen kann, kann eine personelle Verflechtung vorliegen. Die in BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95 (BStBl. II 1997, 530) als obiter dictum getroffene Aussage, der Nießbrauch stehe der Annahme einer Betriebsaufspaltung nicht entgegen, ist in dieser Allgemeinheit nicht zutreffend. Vielmehr ist eine Betriebsaufspaltung gerade ausgeschlossen, wenn dem Inhaber des Besitzunternehmens zugleich der Nießbrauch an den Anteilen der BetriebsKapGes. zusteht. Denn das Stimmrecht verbleibt beim Nießbrauchbesteller, weil es untrennbar mit der Mitgliedschaft in der BetriebsKapGes. verbunden ist (vgl. SOMMER in Münchener Handbuch des Gesellschaftsrechts, Bd. 3, 2003, § 26 Rn. 77 mwN). Eine Betriebsaufspaltung kann nur dadurch begründet werden, dass der Gesellschafter dem Nießbraucher eine unwiderrufliche Stimmrechtsvollmacht erteilt und die Satzung dies auch zulässt. Umgekehrt besteht uE eine personelle Verflechtung, wenn der Besteller des Nießbrauchs am BetriebsKapGes.-Anteil zugleich Eigentümer einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist, die er der BetriebsKapGes. zur Nutzung überlässt.

809 10. Testamentsvollstrecker

Ob ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille vorliegt, entscheidet sich nach der Art der Testamentsvollstreckung. Sind an dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen unterschiedliche Personen beteiligt, so kann eine personelle Verflechtung selbst dann nicht vorliegen, wenn sich die Testamentsvollstreckung auf beide Unternehmen erstreckt. Denn der Testamentsvollstrecker nimmt als Partei kraft Amtes jeweils unterschiedliche fremde Interessen wahr. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille kann sich so nicht bilden (BFH v. 13.12.1984 – VIII R 237/81, BStBl. II 1985, 657). Aus diesem Grund scheidet die Annahme einer personellen Verflechtung ferner aus, wenn mehrere Testamentsvollstrecker mit unterschiedlichen Aufgabenbereichen bestellt sind. Anders verhält es sich allerdings, wenn die Testamentsvollstreckung den gesamten Nachlass umfasst und an beiden Unternehmen zumindest mehrheitlich dieselben Erben beteiligt sind. Ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswillen lässt sich in beiden Unternehmen durchsetzen. Denn den Erben ist das Handeln des Testamentsvollstreckers zuzurechnen (BFH v. 5.6.2008 – IV R 76/05, BStBl. II 2008, 858).

III. Sachliche Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen

810 1. Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung als Voraussetzung einer sachlichen Verflechtung

Eine Betriebsaufspaltung erfordert neben der personellen Verflechtung (Einzelheiten Anm. 796 ff.) eine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Die sachliche Verflechtung ist dann anzunehmen, wenn das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen eine für dieses Unternehmen wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt. Die Überlassung einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage zur Nutzung ist dabei ausreichend (BFH v. 24.6.1969 – I 201/64, BStBl. II 1970, 17; v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, BFHE 154, 539; v. 23.1.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, 405; v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233). Maßgebend sind auch inso-

weit die Verhältnisse des jeweiligen VZ (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299; v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613).

2. Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage

811

Eine gesetzliche Definition des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage existiert nicht.

Uneinheitlicher Begriff: Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage wird in vielen stl. Bereichen verwendet, so zB bei einer unentgeltlichen Übertragung gem. § 6 Abs. 3 (s. § 6 Anm. 1345), bei der Betriebsveräußerung oder -aufgabe iSd. § 16 (s. § 16 Anm. 121), im Rahmen von Einbringungsvorgängen iSd. §§ 20, 24 UmwStG, bei der Betriebsverpachtung, im Rahmen des Haftungstatbestands des § 75 AO sowie bei der Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd. § 1 Abs. 1a UStG. Eine einheitliche Auslegung des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage fehlt allerdings. Er wird statt dessen weitgehend unterschiedlich definiert.

Funktionale Betrachtungsweise erforderlich: Die für die Betriebsaufspaltung insbes. im Zusammenhang mit der Überlassung von Grundstücken unternommenen Definitionsversuche sind kaum mehr überschaubar. Einigkeit besteht in Rspr. und Schrifttum im Wesentlichen darüber, dass eine funktionale Betrachtungsweise maßgebend ist (BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91, BStBl. II 1993, 718; v. 20.4.2004 – VIII R 13/03, BFH/NV 2004, 1253; HÖRGER, DStR 1998, 233). Wesentlich ist die Betriebsgrundlage, wenn sie für das Funktionieren des Betriebsunternehmens „unentbehrlich“ oder „notwendig“ ist (vgl. BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299; v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869). Anders als im Rahmen des § 16 ist daher ohne Bedeutung, ob in dem überlassenen WG erhebliche stille Reserven ruhen. Ebenfalls ohne Bedeutung ist, ob das WG für den Betrieb des Besitzunternehmens notwendig ist (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415).

► *Unverzichtbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens:* Eine wesentliche Betriebsgrundlage wird nicht nur im Fall der Verpachtung eines ganzen Betriebs oder eines Teilbetriebs überlassen (vgl. dazu BFH v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152, v. 16.6.1982 – I R 118/80, BStBl. II 1982, 662). Wesentliche Betriebsgrundlagen sind vielmehr all diejenigen WG des Anlagevermögens, die für den Ablauf des Betriebsunternehmens unverzichtbar sind, so dass ein gedachter Erwerber des Betriebs diesen nur mit ihrer Hilfe in der bisherigen Form fortführen könnte (SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 55). Dies können materielle oder immaterielle WG sein. Auf die Eigentumsverhältnisse kommt es nicht an; das Besitzunternehmen muss nicht Eigentümer der überlassenen WG sein.

Vgl. BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781; v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 12.10.1988 – X R 5/86, BStBl. II 1989, 152; v. 12.11.1985 – VIII R 342//82, BStBl. II 1986, 299; v. 11.8.1966 – IV 219/64, BStBl. III 1966, 601.

► *Ist ein Wirtschaftsgut nach Art, Größe, Zahl und Gestaltung auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens abgestimmt,* so handelt es sich dabei gleichwohl nicht zwingend um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Der Zuschnitt auf das Betriebsunternehmen ist allenfalls ein Indiz hierfür (BFH v. 11.11.1970 – I R 101/69, BStBl. II 1971, 61, v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336; v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233). Erforderlich ist vielmehr die Notwendigkeit des WG für das Funktionieren des Betriebsunternehmens, zumal es oftmals möglich ist, vergleichbare WG von Fremden zu mieten oder zu pachten (BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Zur geänderten Rspr. bei der Überlassung von Grundstücken und Gebäuden s. Anm. 813.

► *Ist das überlassene Wirtschaftsgut nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung, so liegt keine wesentliche Betriebsgrundlage vor.*

BFH v. 3.6.2003 – IX R 15/01, GmbHR 2003, 1292; v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; v. 2.3.2000 – IV B 34/99, BFH/NV 2000, 1084; v. 27.8.1998 – III R 96/96, BFH/NV 1999, 758; v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565; v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245; OFD München v. 21.12.1994, DB 1995, 118; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 812; KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 440, 446; LBP/Brtz, § 15 Rn. 340, 344.

Wann das überlassene WG eine nur untergeordnete Bedeutung hat, ist allerdings ungeklärt.

Vgl. BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245: keine untergeordnete wirtschaftliche Bedeutung eines Grundstücks, das im Verhältnis zur gesamten betrieblich genutzten Fläche 22 % beträgt; dagegen BFH v. 13.12.2005 – XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453: untergeordnete Bedeutung bei 7,45 % Anteil an der Gesamtnutzfläche; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804: offen, wobei zudem die Grenzen des § 8 EStDV überschritten waren; KEMPERMANN, DStR 1997, 1441 tritt diesbezüglich für eine Grenze von 20 % ein.

UE sind solche WG von untergeordneter Bedeutung, deren Nutzung im Vergleich zur gesamten betrieblichen Nutzung weniger als 10 % beträgt. Dies lehnt sich an die Unschädlichkeitsgrenze an, die bei dem Zurückbehalten von Mandanten anlässlich der Veräußerung einer Freiberuflerpraxis gilt (s. § 18 Anm. 324; glA FG Köln v. 9.3.2006, EFG 2006, 832, nrkr, Rev. Az. BFH IV R 78/06; Gosch, StBp. 1993, 116). LBP/Brtz, § 15 Rn. 344 ist aber darin zuzustimmen, dass keine absolute Unwesentlichkeitsgrenze bestehen kann. Ist ein WG für das Betriebsunternehmen unentbehrlich, so handelt es sich auch dann um eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn die quantitative Bedeutung des WG im Gesamtvergleich unter 10 % liegt.

812 3. Überlassung zur Nutzung

Nur die Nutzungsüberlassung, nicht aber die Veräußerung von WG, kann die sachliche Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung begründen. Sie kann schuldrechtl. (Miete, Pacht, Leihe; BFH v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713) oder dinglich (Erbbaurecht s. Anm. 814, Nießbrauch s. Anm. 808) ausgestaltet sein. Die Nutzungsüberlassung muss von einer gewissen Dauer sein. Ein nur vorübergehend zur Nutzung überlassenes WG ist nicht funktional wesentlich für das Betriebsunternehmen (so zB bei der Überlassung von Büroräumen durch den Gesellschafter an die Betriebs-GmbH, bis das zu errichtende Bürogebäude fertiggestellt ist; glA CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 338; einschränkend BFH v. 11.9.2003 – X B 103/02, BFH/NV 2004, 180: sachliche Verflechtung, wenn die vorübergehende Nutzung existenziell notwendig ist).

Abgrenzung zur Veräußerung: Eine nicht zur sachlichen Verflechtung führende Veräußerung von WG liegt vor, wenn die WG nicht nur zeitlich begrenzt überlassen, sondern endgültig übertragen werden. Diese Abgrenzung kann bei immateriellen WG oftmals schwierig sein. Entscheidend sind die vertraglichen Vereinbarungen (vgl. BFH v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537).

Unentgeltliche Nutzung: Ob die unentgeltliche Nutzungsüberlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage eine sachliche Verflechtung begründen kann, ist str.

► *Der BFH und ein Teil des Schrifttums* bejahen dies (BFH v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFHE 191, 505; v. 14.1.1998 – X R 57/93 BFH/NV 1998, 1160; v. 24.4.1991 – X R 84/88, BStBl. II 1991, 713; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15

Rn. 809; L. SCHMIDT, DStR 1979, 699; SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 81). Zur Begründung führen sie an, dass die unentgeltliche Nutzungsüberlassung nicht als stl. unbeachtliche Liebhaberei zu qualifizieren sei (vgl. dazu Anm. 1045 und § 2 Anm. 376 ff.). Die Einkünfteerzielungsabsicht sei gegeben, weil zum einen durch die unentgeltliche Nutzungsüberlassung höhere Ausschüttungen erfolgten und zum anderen eine Wertsteigerung der Anteile an dem Betriebsunternehmen einzubeziehen sei (aA LBP/Bitz § 15 Rn. 390; SCHULZE ZUR WIESCHE, DB 1997, 1229; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 126 ff.; FICHELTMANN, EStB 2003, 223). Allerdings gehen einzelne FG (FG Bremen v. 27.4.2006, EFG 2006, 1234, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 12.10.2006, EFG 2007, 568, rkr.) und die FinVerw. (OFD Frankfurt v. 18.10.2007, DB 2008, 92) davon aus, dass bei zu niedrigem Pachtentgelt oder einer unentgeltlichen Nutzung § 3c Abs. 2 Satz 1 anzuwenden sei. Aufwendungen, die durch das zur Nutzung überlassene WG im Besitzunternehmen verursacht werden, werden im Umfang der unentgeltlichen Überlassung nur zu 60 % (bis VZ 2008: bis zu 50 %) als abziehbare BA anerkannt.

► *Stellungnahme:* UE ist zwischen der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung von Beginn an und der nachträglichen unentgeltlichen Nutzungsüberlassung zu differenzieren:

▷ *Eine von Anfang an bestehende unentgeltliche Nutzungsüberlassung* begründet keine sachliche Verflechtung. Die Grundsätze der Liebhaberei sind uneingeschränkt anzuwenden. Ist auf Dauer nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen, so fehlt die Einkünfteerzielungsabsicht als wesentliches stl. Merkmal (glA FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 126 ff.; FICHELTMANN, EStB 2003, 223). Die jeweilige Einkunftsquelle ist isoliert zu beurteilen. Die fehlenden Einnahmen aus der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage können nicht durch eine ungesicherte höhere Gewinnausschüttung aus der Beteiligung kompensiert werden. Denn die Gewinnausschüttungen zählen solange zu den Einkünften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3, bis alle Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufspaltung erfüllt sind. Dazu gehört aber gerade auch die in Bezug auf das Besitzunternehmen erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht. Entsprechendes gilt, falls ein Nur-Besitzgesellschafter am Besitzunternehmen beteiligt ist, der mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage unentgeltlich an das Betriebsunternehmen überlässt. Der Nur-Besitzgesellschafter ist nicht am Betriebsunternehmen beteiligt. Er kann damit auch die unentgeltliche Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlage nicht durch Gewinnausschüttungen kompensieren. Nur in diesem Fall stellt sich die Frage, ob § 3c Abs. 2 Satz 1 bei einer Herabsetzung der Pacht eingreift. UE ist die Vorschrift jedoch nicht anwendbar. Denn die Aufwendungen, die das zur Nutzung überlassene WG verursacht, sind durch dieses WG veranlasst und nicht durch die Beteiligung (in diesem Sinne auch CREZELIUS, DB 2002, 1124). Zudem wird ein fremder Verpächter in einer Krise seines Pächters durchaus gewillt sein, die Pacht zu reduzieren, wenn er sich hierdurch die Aussicht zukünftiger Pachteinahmen erhalten kann, insbes., wenn das Grundstück auf die Bedürfnisse des Pächters zugeschnitten ist. Dies gilt selbst bei einer Reduzierung der Pacht für einen vorübergehenden Zeitraum auf 0 €. Die Reduzierung wird regelmäßig in der Erwartung zukünftiger Pachteinahmen, die wieder voll zu versteuern sind, erfolgen. Sie sind damit vorweggenommenen BA vergleichbar. Die vorstehenden Grundsätze sind auf teilentgeltliche Nutzungsüberlassungen entsprechend anzuwenden.

- ▷ *Eine nachträgliche unentgeltliche Nutzungsüberlassung*, die etwa vereinbart wird, weil sich das Betriebsunternehmen in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, führt demgegenüber nicht automatisch zur Beendigung der Betriebsaufspaltung (aA BMF v. 28.4.1998, BStBl. I 1998, 583). Denn solange die unentgeltliche Nutzungsüberlassung dazu dient, die Krise des Betriebsunternehmens zu überwinden, können die Voraussetzungen einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung gegeben sein (s. § 16 Anm. 417). Die Annahme einer zwangsweisen Betriebsaufgabe erscheint in diesem Fall nicht gerechtfertigt. Die Bestimmung einer feststehenden Zeitgrenze, bis zu der noch von einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung gesprochen werden kann, ist uE nicht möglich (aA EHLERS, DStZ 1987, 557: zwei Jahre; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 128: fünf Jahre). Die Länge bestimmt sich vielmehr nach den Umständen des Einzelfalls. Der Stpfl. muss nachweisen, dass die von ihm getroffenen Maßnahmen auf Dauer gesehen geeignet sind, die Krise zu überwinden, um zukünftig wieder eine entgeltliche Nutzungsüberlassung mit Gewinnerzielungsabsicht durchzuführen. Entsprechendes gilt bei einer zwischenzeitlichen teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung.

Mittelbare Nutzungsüberlassung: Die wesentliche Betriebsgrundlage muss nicht vom Besitzunternehmen unmittelbar überlassen werden. Die sachliche Verflechtung kann vielmehr auch durch eine Zwischenvermietung begründet werden. Dabei reicht aus, wenn der Zwischenvermieter dem Betriebsunternehmen ein WG überlässt, das er seinerseits von dem Besitzunternehmen gemietet oder gepachtet hat. Voraussetzung ist allerdings, dass das Besitzunternehmen den Zwischenvermieter ausdrücklich oder konkludent dazu verpflichtet hat, das für das Betriebsunternehmen funktional wesentliche WG an dieses weiterzuvermieten (BFH v. 28.11.2001 – X R 50/97, BStBl. II 2002, 363). Dies dürfte namentlich bei nahen Angehörigen, die als Zwischenvermieter eingeschaltet sind, anzunehmen sein. Kann das Besitzunternehmen keinen Einfluss auf den Zwischenvermieter ausüben, genügt eine mittelbare Nutzungsüberlassung uE zumindest dann nicht, um eine sachliche Verflechtung zu begründen, wenn ein sachlicher Grund für das Zwischenmietverhältnis erkennbar ist (glA SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 84; aA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 810) oder das Grundstück unentgeltlich zur Weitervermietung überlassen wird (BFH v. 28.6.2006 – XI R 31/05, BStBl. 2007, 378). Ist ein solcher Grund nicht erkennbar, so kann die Nutzungsüberlassung nach § 42 AO dem Eigentümer zuzurechnen sein (vgl. MÄRKLE, BB 2000, Beil. 7, 11).

813 4. Sonderfall der Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden

Die Frage, ob reine Büro- oder Verwaltungsgebäude eine sachliche Verflechtung begründen, war jahrelang str.

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH stellt ein Büro- oder Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn es eine räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens bildet. Erforderlich ist, dass

- das Betriebsunternehmen das Gebäude für seinen Betrieb benötigt,
- das Gebäude für die betrieblichen Zwecke geeignet ist und
- das Gebäude für die Betriebsführung nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

Vgl. BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621; v. 16.10.2000 – VIII B 18/99, BFH/NV 2001, 438; v. 23.1.2001 – VIII R 71/98, BFH/NV 2001, 894; v. 3.4.2001 – IV B 111/00, BFH/NV 2001, 1252; v. 1.7.2003 – VIII R 24/01, BStBl. II 2003, 757; v. 11.2.2003 – IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910; v. 20.4.2004 – VIII R 13/03, DSrR 2004, 1476; v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; 14.2.2007 – XI R 30/05, BStBl. II 2007, 524.

Damit begründet jede betriebliche Nutzung eines Gebäudes durch das Betriebsunternehmen eine sachliche Verflechtung mit dem Besitzunternehmen, wenn das Gebäude wirtschaftlich nicht von untergeordneter Bedeutung ist (Anm. 811). Die neuere Rspr. des BFH ist uE nicht auf Büro- und Verwaltungsgebäude beschränkt. Sie gilt vielmehr für jedwede Art von Grundstücken, so zB auch für Lagergrundstücke.

Die früherer Rspr. des BFH war uneinheitlich. Es gab keine allgemeingültigen Kriterien, aus deren Vorliegen man sicher darauf hätte schließen können, dass ein zur Nutzung überlassenes Grundstück oder Gebäude auch von der Rspr. als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens angesehen werden würde.

► *Ausrichtung auf die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens:* Grds. forderte der BFH für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage, dass das zur Nutzung überlassene Gebäude insbes. nach Größe, Grundriss oder Ausstattung für die Bedürfnisse des Betriebsunternehmens besonders gestaltet worden war (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 342/82, BStBl. II 1986, 299). Maßgeblich sollte sein, ob der Betrieb des Betriebsunternehmens auch ohne das überlassene Grundstück an anderer Stelle in der bisherigen Weise fortgeführt werden könnte (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1991, 336).

► *Ausnahme bei Möglichkeit der Fremdanmietung:* Keine wesentliche Betriebsgrundlage sollte dann vorliegen, wenn das Betriebsunternehmen am Markt jederzeit ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück hätte mieten oder kaufen können (BFH v. 29.10.1991 – VIII R 78/87, BFH/NV 1992, 247).

► *Abweichend von der ständigen Rechtsprechung* entschied BFH v. 26.5.1993 – X R 78/91 (BStBl. II 1993, 718), dass eine sachliche Verflechtung nicht dadurch ausgeschlossen sei, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Grundstück mieten oder kaufen könnte (glA BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Entscheidend sei vielmehr die wirtschaftliche Bedeutung des Grundstücks für das Betriebsunternehmen. Ob diese Grundsätze allerdings auf reine Büro- und Verwaltungsgebäude anwendbar waren, blieb unklar (vgl. auch KEMPERMANN, FR 1993, 593; BRAUN, GmbHR 1994, 232; BINZ, DSrR 1996, 565; VALENTIN, DSrR 1996, 241), zumal noch BFH v. 2.4.1997 – X R 21/93 (BStBl. II 1997, 565) ausdrücklich offen gelassen hatte, ob reine Bürogebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen.

Die Finanzverwaltung hat sich nach längerer Bedenkzeit der neueren Rspr. des BFH angeschlossen.

Zuerst in H 137 Abs. 5 EStH 2001; zur Übergangsregelung für Stpfl., die trotz des Vorliegens einer personellen Verflechtung deshalb nicht in den Anwendungsbereich der Betriebsaufspaltung einbezogen worden waren, weil sie ein Büro- oder Verwaltungsgebäude überlassen hatten, s. BMF v. 18.9.2001, BStBl. I 2001, 614; dazu auch SCHWEDHELM/OLBING/BINNEWIES, GmbHR 2001, 1080; zu den Verlängerungen der ursprünglich vorgesehenen Übergangsfrist, die am 31.12.2001 geendet hätte s. BMF v. 20.12.2001, BStBl. I 2002, 88 und v. 11.6.2002, BStBl. I 2002, 647.

Die Auffassungen im Schrifttum sind bis heute geteilt. Während ein Teil des Schrifttums der geänderten Auffassung des BFH unter Hinweis auf die eingetretene Rechtssicherheit folgt (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 813; FISCHER, FR 2001, 34; MÄRKLE, DSrR 2002, 1109 [1117]; STAPELFELD, DSrR 2002, 161 [165]), kritisieren andere Stimmen im Schrifttum die durch die geänderte Rspr.

eingetretene Ausdehnung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung (zB KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 444; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 332; KORN, KÖSDI 2000, 12651).

Stellungnahme: Die neuere Rspr. des BFH führt zu mehr Rechtssicherheit. Der Stpfl. muss sich darüber im Klaren sein, dass letztlich jede betriebliche Nutzung eines Gebäudes durch das Betriebsunternehmen eine sachliche Verflechtung mit dem Besitzunternehmen begründet, wenn das Gebäude wirtschaftlich nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Will er dies verhindern, so muss er die Gesellschafterstruktur so gestalten, dass keine personelle Verflechtung eintritt. Ungeachtet dessen ist nicht zu verkennen, dass die neue Rspr. zu einer bedenkliehen Ausweitung des Anwendungsbereichs der Betriebsaufspaltung führt. Dabei ist uE zumindest zweifelhaft, ob dies mit dem verfassungsrechtl. Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung zu vereinbaren ist (s. allg. Einf. ESt. Anm. 512 ff., § 2 Anm. 15). Denn es widerspricht der Definition des Begriffs der wesentlichen Betriebsgrundlage, jegliche Büro- und Verwaltungsgebäude hierunter zu fassen (s. zu dieser Definition Anm. 810). Funktional wesentlich ist ein Büro- und Verwaltungsgebäude nur dann, wenn es für das Betriebsunternehmen unverzichtbar ist. Für herkömmliche Büro- und Verwaltungsgebäude dürfte dieses Merkmal aber regelmäßig nicht erfüllt sein, da eine Ersatzbeschaffung von Büroraum idR innerhalb einer angemessenen Frist möglich sein wird. Nur wenn dies aufgrund des besonderen Zuschnitts des Gebäudes nicht möglich ist oder aber das Betriebsunternehmen auf den Standort zwingend angewiesen ist, stellt ein Büro- oder Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage dar.

814 5. ABC der wesentlichen Betriebsgrundlagen

Arbeitszimmer: Das der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassene häusliche Arbeitszimmer (etwa des Gesellschafter-Geschäftsführers der BetriebsKapGes.) ist nur wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es nicht von untergeordneter Bedeutung ist. Maßgeblich ist dabei die Nutzfläche des Arbeitszimmers im Verhältnis zu der von dem Betriebsunternehmen insgesamt genutzten Fläche. Liegt die Nutzfläche des Arbeitszimmers bei diesem Vergleich unter 10 %, so handelt es sich bei dem Arbeitszimmer nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage (vgl. BFH v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245 und Anm. 811). Wickelt das Betriebsunternehmen seinen Geschäftsbetrieb demgegenüber ausschließlich von dem zur Nutzung überlassenen Arbeitszimmer aus ab (etwa bei einer Handelsvertretung, die in der Rechtsform einer GmbH betrieben wird) oder befindet sich dort der Sitz der Geschäftsleitung, so ist das Arbeitszimmer nach der neuen Rspr. des BFH (Anm. 813) deshalb wesentliche Betriebsgrundlage, weil dieser Raum für das Funktionieren des Unternehmens unerlässlich ist. Nur wenn der Wert des Gebäudeteils in den Grenzen des § 8 EStDV bleibt, ist die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu verhindern (BFH v. 13.7.2005 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804).

Bürogebäude: s. Anm. 813.

Darlehen, die dem Betriebsunternehmen gewährt werden, stellen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (BFH v. 1.12.1989 – III R 94/87, BStBl. II 1990, 500; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 816; aA FICHELTMANN, GmbHR 2006, 345). Hiervon zu unterscheiden ist die Frage, ob das Darlehen als BV des Besitzunternehmers oder als SonderBV des Mitunternehmers der BesitzPersGes. zu qualifizieren ist (s. Anm. 822 f.).

Einzelhandelsgeschäft: Die Überlassung eines Gebäudes oder Gebäudeteils, in dem ein Einzelhandelsgeschäft betrieben wird, kann zu einer sachlichen Verflechtung führen, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der Lage oder des Grundrisses besonders auf den Betrieb zugeschnitten sind (BFH v. 12.2.1992 – XI R 18/90, BStBl. II 1992, 723 zum Getränkeeinzelhandel); s. auch „Fabrikgebäude“ und „Hotel“.

Erbbaurecht: Die Bestellung des Erbbaurechts begründet nach der Rspr. des BFH mit Abschluss des Erbbaurechtsvertrags eine sachliche Verflechtung, wenn das Grundstück eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt und es für die betrieblichen Zwecke des Betriebsunternehmens bebaut werden soll (BFH v. 19.3.2002 – VIII R 57/99, BFH/NV 2002, 872; so bereits zuvor OFD Frankfurt v. 22.2.1999, DStR 1999, 1111; zustimmend wohl SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 808; MÄRKLE, DStR 2002, 1109 [1118]; FICHTELMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. E 118). Damit hat sich der BFH für eine von der zivilrechtl. Rechtslage abweichende rein stl. Beurteilung entschieden.

UE ist der hM nicht zu folgen. Maßgebend ist vielmehr die zivilrechtl. Ausgangslage (glA LBP/BITZ, § 15 Rn. 340; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 83–86; KNOPPE, Betriebsverpachtung und Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1985, Rn. 258). Danach nutzt das Betriebsunternehmen das von ihm auf dem Grundstück errichtete Gebäude aus eigenem dinglichem Recht und nicht aufgrund eines zeitlich beschränkten Nutzungsverhältnisses (§§ 1 Abs. 1, 12 ErbbauVO). Dieses Recht kann sogar auf Dritte weiterübertragen werden. Die von der hM vertretene Auffassung führt dazu, dass die Grenzen zwischen einer Nutzungsüberlassung und einer Nutzung aufgrund eigenen Rechts zerfließen.

Erfindungen sind ein typischer Pachtgegenstand, der Grundlage einer wesentlichen Betriebsgrundlage sein kann.

BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545; v. 22.1.1988 – III B 9/87, BStBl. II 1988, 537; v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, BB 1989, 199; v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455; v. 21.10.1988 – III R 258/84, BFH/NV 1989, 321; v. 20.7.2005 – X R 22/02, BStBl. II 2006, 457.

Dabei ist unerheblich, ob die Betriebsgesellschaft auf der Grundlage der Erfindungen selbst produziert oder ob sie sich auf die weitere Verwertung der Erfindungen beschränkt (BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415). Betragen die auf der Nutzung der Erfindung basierenden Umsätze im Verhältnis zum Gesamtumsatz des Betriebsunternehmens mehr als 50 %, so sind die Erfindungen zwingend als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen (BFH v. 11.7.1989 – VIII 151/85, BFH/NV 1990, 99; vgl. aber auch BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; Umsatzanteil von 25 % reicht für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus). Maßgebend ist die Bedeutung der Erfindung für den Betrieb der Betriebsgesellschaft; s. auch „Lizenzen“.

Fabrikgebäude gehören nach der Rspr. nahezu ausnahmslos zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebsunternehmens (BFH v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830). Das gilt insbes. dann, wenn ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen Errichtung des Betriebsgebäudes, der Vermietung und der Aufnahme des Betriebs in diesem Gebäude besteht (BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; v. 17.9.1992 – IV R 49/91, BFH/NV 1993, 95; v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830). Ansonsten kommt es

darauf an, ob das Betriebsunternehmen derart von der Verbindung mit dem Grundstück abhängig ist, dass es an anderer Stelle nicht in der bisherigen Weise fortgeführt werden könnte (BFH v. 26.3.1992 – IV R 50/91, BStBl. II 1992, 830; v. 7.8.1990 – VIII R 110/87, BStBl. II 1990, 336; v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014), selbst wenn es nur für einen Übergangszeitraum genutzt wird (BFH v. 11.9.2003 – X B 103/02, BFH/NV 2004, 180). Darüber hinaus ist ein überlassenes Fabrikgebäude auch dann eine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es nach Lage, Größe und Grundriss auf den Betrieb zugeschnitten ist (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014). Ausnahmefälle, bei denen ein Fabrikgebäude keine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, sind gerade angesichts der neueren Rspr. des BFH (Einzelheiten Anm. 813) selten. Sie sind nur denkbar, wenn das Gebäude entweder von untergeordneter Bedeutung ist (s. Anm. 813) oder das Gebäude eine derart geringe Größe hat (zB ein Geräteschuppen), dass es den Betrieb des Besitzunternehmens nicht fördern kann (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 812); s. auch „Einzelhandelsgeschäft“, „Hotel“, „Restaurant“, „unbebaute Grundstücke“.

Firmenwert: Die Überlassung eines Firmenwerts kann zu einer sachlichen Verflechtung führen, da die Begründung einer Betriebsaufspaltung nicht notwendig den Übergang des Firmenwerts des Besitzunternehmens auf das Betriebsunternehmen nach sich zieht (BFH v. 28.6.1989 – I R 25/88, BStBl. II 1989, 982; v. 28.6.1989 – I R 34/88, BFH/NV 1990, 264; v. 12.5.1993 – XI R 58,59/92, DStR 1993, 1174).

Gebrauchsmuster können wesentliche Betriebsgrundlage sein (BFH v. 26.1.1989 – IV R 151/86, BStBl. II 1989, 455).

Handelsvertreterrechte: Nach FG Münster v. 26.10.1994 (EFG 1995, 360, rkr.) begründet die entgeltliche Überlassung der wirtschaftlichen Ausnutzung eines Handelsvertreterrechts unter Zurückbehaltung des Kundenstamms und des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB keine sachliche Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Das Handelsvertreterrecht sei für sich gesehen nicht übertragbar. Aus diesem Grund laufe auch der Pachtvertrag leer. Außerhalb des Handelsvertreterrechts und des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB gebe es kein weiteres immaterielles WG, das selbständig zum Gegenstand von eigenen Rechten und Pflichten gemacht werden könne (glA FICHTELMANN, Betriebsauspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 123; G. SÖFFING, Die Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 73; KALIGIN, Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2008, 133). UE überzeugt diese Argumentation nicht. Wenn schon ein verpachteter Firmenwert (s.o.) oder eine mittelbare Nutzungsüberlassung eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen können, muss dies erst recht für die entgeltliche Überlassung von Handelsvertreterrechten gelten. Denn erst durch die Überlassung dieser Rechte, wenn auch ohne Übertragung des Anspruchs nach § 89b HGB, wird das Betriebsunternehmen in die Lage versetzt, gewerblich tätig zu werden.

Hotelgebäude stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da sie nach Lage, Ausstattung und Grundriss besonders auf den Betrieb zugeschnitten sind (BFH v. 25.7.1968 – IV R 261/66, BStBl. II 1968, 677; v. 30.10.1974 – I R 40/72, BStBl. II 1975, 232; v. 5.9.1991 – IV R 113/90, BStBl. II 1992, 349; v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134; v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245); s. auch „Fabrikgebäude“.

Kaufhaus: Die Überlassung von Kaufhausgrundstücken begründet eine sachliche Verflechtung (BFH v. 24.6.1969 – I 201/64, BStBl. II 1970, 17; v. 12.12.

1969 – III R 198/64, BStBl. II 1970, 395; v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366); s. auch „Fabrikgebäude“ sowie „Hotelgebäude“.

Konzessionen stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, da ihre Überlassung erst die Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ermöglicht (BFH v. 10.8.1989 – X R 176–177/87, BStBl. II 1990, 15 zu Güterfernverkehrskonzessionen; FG Münster v. 11.5.1995, EFG 1996, 434, rkr., zur Taxikonzession).

Kurheim: Ein Kurheim ist eine wesentliche Betriebsgrundlage, da es den besonderen Zwecken des Betriebsunternehmens dient oder für diese errichtet wurde (BFH v. 18.6.1980 – I R 77/77, BStBl. II 1981, 39); s. auch „Hotelgebäude“.

Lagerhalle: Die Rspr. sieht eine Lagerhalle als wesentliche Betriebsgrundlage einer Spedition an (BFH v. 3.4.2001 – IV B 111/00, BFH/NV 2001, 1252; FG Düss. v. 20.10.1999, DStRE 2000, 748). Das soll sogar dann gelten, wenn die Einlagerung nur einen geringen Geschäftsanteil der Betriebs-GmbH ausmacht. Vgl. auch „Fabrikgebäude“.

Lizenzen, die ein nicht patentfähiges Verfahren betreffen, das auch von anderen Unternehmen ohne besondere Erlaubnis angewendet wird, stellen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (BFH v. 25.10.1988 – VIII R 339/82, DB 1989, 26; aA aber BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87, BStBl. II 1992, 415 betr. eine ungeschützte Erfindung). s. auch „Erfindungen“.

Maschinen können – wie bewegliche WG allg. – eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (BFH v. 24.1.1968 – I 76/64, BStBl. II 1968, 354; FG Düss. v. 25.9.2003, EFG 2004, 41, rkr.). Dies gilt auch, wenn es sich bei den Maschinen nicht um Sonderanfertigungen handelt. Ausgenommen sind nur kurzfristig wiederbeschaffbare Maschinen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460).

Patente: s. „Erfindungen“.

Restaurants sind idR aufgrund von Lage, Ausstattung und Grundriss eine wesentliche Betriebsgrundlage (BFH v. 12.9.1991 – IV R 8/90, BStBl. II 1992, 347; v. 4.11.1992 – XI R 1/92, BStBl. II 1993, 245); s. auch „Fabrikgebäude“.

Stille Beteiligung: Ein stille Beteiligung stellt, vergleichbar einem Darlehen, keine wesentliche Betriebsgrundlage dar (FICHELTMANN, Die Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 123).

Umlaufvermögen kann nicht als wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert werden. Hier fehlt es an der erforderlichen Förderung des Betriebszwecks, dem ein besonderes Gewicht für das Betriebsunternehmen zukommt.

Unbebaute Grundstücke können einerseits eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn das Betriebsunternehmen auf diesem Grundstück Gebäude für seine besonderen Bedürfnisse errichtet (BFH v. 24.8.1989 – IV R 135/86, BStBl. II 1989, 1014; v. 1.2.1990 – IV R 91/89, BFH/NV 1990, 562). Der unbebaute Grund und Boden stellt andererseits eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn er betriebsnotwendig ist. Dies ist zB der Fall, wenn er als Lagerfläche (BFH v. 15.1.1998 – IV R 8/97, BStBl. II 1998, 478) genutzt wird oder es sich um Basaltgrundstücke (FG Rhld.-Pf. v. 11.12.1970, EFG 1971, 244, rkr.; FG Nürnberg. v. 20.12.1977, EFG 1978, 322, rkr.), Abstellflächen (BFH v. 18.8.2005 – IV R 59/04, BStBl. II 2005, 830), Parkflächen (BFH v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774) Steinbrüche, Kiesgruben oder Boden mit Mineralvorkommen handelt und das Betriebsunternehmen den Boden ausbeutet.

Urheberrechte können unter den allg. Voraussetzungen eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (BFH v. 1.6.1994 – X R 81/90 BFH/NV 1995, 154).

Verwaltungsgebäude: s. Anm. 813.

Warenzeichen kommen als wesentliche Betriebsgrundlage in Betracht (BFH v. 20.9.1973 – IV R 41/69, BStBl. II 1973, 869; v. 1.6.1978 – IV R 152/73, BStBl. II 1978, 545).

Werkstattgebäude: s. „Fabrikgebäude“.

815–818 Einstweilen frei.

C. Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung

819 I. Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in solche aus Gewerbebetrieb

Grundsatz: Mit dem Beginn der Betriebsaufspaltung (s. Anm. 834) erzielt neben dem Betriebsunternehmen auch das Besitzunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63, BStBl. III 1964, 124), und zwar entweder iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 als Einzelunternehmer oder nach Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1, sofern das Besitzunternehmen eine PersGes. ist. Dem Besitzunternehmen bietet sich, anders als bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen (zur Abgrenzung s. Anm. 787), nicht die Möglichkeit, zwischen der Fortführung eines Gewerbebetriebs und seiner Aufgabe zu wählen. Damit unterliegen die Pachteinnahmen des Besitzunternehmens zugleich der GewSt. (s. Anm. 788).

Sonderfall Nur-Besitzgesellschafter: Str. ist, ob auch die Einkünfte eines Nur-Besitzgesellschafters, der die personelle Verflechtung zum Betriebsunternehmen nicht verhindern kann (s. Anm. 799), in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren sind.

► *Die Rechtsprechung* sieht das Besitzunternehmen als einheitliches Unternehmen an. Folglich kommt sie zu dem Ergebnis, dass ein Nur-Besitzgesellschafter ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796). Der ihm zuzurechnende Gewinnanteil unterliege der GewSt. Zudem habe er im Fall einer Beendigung der Betriebsaufspaltung (die er im Zweifel nicht verhindern kann, weil er am Betriebsunternehmen nicht beteiligt ist) einen etwaigen Aufgabegewinn zu versteuern. Diese Rechtsfolge soll nicht nur bei einer BesitzPersGes. eintreten, sondern auch bei einer Bruchteilsgemeinschaft als Besitzunternehmen (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 249/81, BStBl. II 1986, 296; aA BFH v. 27.8.1998 – IV R 77/79, GmbHR 1998, 1183).

► *Das Schrifttum* teilt überwiegend die Auffassung der Rspr. mit dem Hinweis, dass sich die Einkunftsart der Gesellschafter nach der Tätigkeit der PersGes. richte. Da diese aber bei Vorliegen der personellen und sachlichen Verflechtung eine gewerbliche Tätigkeit ausübe, erziele der Nur-Besitzgesellschafter Einkünfte iSv. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 635; LITTMANN, DStR 1973, 391 [398]; BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung nach Handels- und Steuerrecht, 7. Aufl. 1997, Rn. E 12). G. SÖFFING (Betriebsaufspaltung, 3. Aufl. 2005, 219, 234) meint demgegenüber, dass die BesitzPersGes. oder die Bruchteilsgemeinschaft jedenfalls wegen des Vorhandenseins eines Nur-Besitzgesellschafters nur vermögensverwaltend tätig sei. Erst auf der Ebene der Gesellschafter sei – vergleichbar einer vermögensverwaltenden PersGes., an der eine KapGes. beteiligt ist, oder bei einer Zebragesellschaft – die Umqualifizierung der Einkünfte vorzunehmen. Einkünfte iSd. § 15 würden dann aber nur die Gesellschafter erzielen, die am Besitz- und am Betriebsunternehmen beteiligt seien.

Der Nur-Besitzgesellschafter erziele dagegen Einkünfte gem. § 21 (krit. gegenüber der hM auch BARTH, BB 1972, 2230; DEHMER, Die Betriebsaufspaltung, 2. Aufl. 1987, Rn. 583; SÖFFING, KÖSDI 1984, 5756; WOERNER, BB 1986, 653).

► *Stellungnahme:* Die Rechtsfolge, die die hM zieht, ist nicht zwingend. Vielmehr ist der Lösung von G. SÖFFING (aaO) zuzustimmen. Denn die Merkmale der personellen und sachlichen Verflechtung treffen nur auf die an beiden Unternehmen beteiligten Gesellschafter zu. Nach BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82 (BStBl. II 1984, 751) bestimmt sich die Einkunftsart der Gesellschafter aber nach der Tätigkeit der Gesellschaft, die die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen Bindung gemeinsam ausüben. Die Beteiligung eines Nur-Besitzgesellschafters führt aber gerade dazu, dass keine gewerbliche Tätigkeit in gesamthänderischer Bindung ausgeübt wird, da dieser nicht an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist. Die Umqualifizierung der Einkünfte kann daher erst auf der Ebene der Gesellschafter erfolgen, die die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung erfüllen. Hinzu kommt, dass eine Bruchteilsgemeinschaft BV nur über SonderBV bilden kann (FICHELTMANN, Inf. 1999, 76; FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 108). Der Miteigentumsanteil eines Nur-Besitzgesellschafters bleibt damit PV. Die gegenteilige Auffassung führt dagegen dazu, dass sich ein Nur-Besitzgesellschaftler gegen die für ihn nachteiligen Rechtsfolgen nicht wehren kann. Ihm entsteht durch ein Verhalten Dritter, das er nicht beeinflussen kann, vielfach ein nicht unerheblicher stl. und wirtschaftlicher Nachteil. Der Nur-Besitzgesellschaftler ist allenfalls auf zivilrechtl. Ausgleichsansprüche gegenüber seinen Mitgesellschaftern angewiesen, deren Durchsetzung zumindest fraglich erscheint (vgl. KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 474). Zwar ist die von KORN/CARLÉ (§ 15 Rn. 475) vorgeschlagene vertragliche Absicherung gegen die aufgezeigten Nachteile bei Begründung der Besitzgesellschaft dem Stpfl. dringend anzuraten. Sie hilft aber gerade dann nicht weiter, wenn die die Betriebsaufspaltung verursachenden Gesellschafter, die an beiden Unternehmen beteiligt sind, über keine finanziellen Mittel verfügen, um den eingetretenen Schaden, etwa bei einer zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung, auszugleichen.

II. Gewinnermittlung

1. Getrennte Behandlung von Besitz- und Betriebsunternehmen

820

Betriebsunternehmen und Besitzunternehmen sind rechtl. und wirtschaftlich eigenständig. Ihr Gewinn ist getrennt zu ermitteln (zur Frage der Buchführungspflicht s. Anm. 821). Es gibt keinen Grundsatz einer korrespondierenden Bilanzierung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen (BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714). Eine Ausnahme gilt bei der Pächterneuerungsverpflichtung (Anm. 830; zur phasengleichen Aktivierung von Dividendenansprüchen Anm. 825). Der Gewinn einer Besitz- oder BetriebsKapGes. unterliegt der KSt., während der Gewinn eines Besitz-Einzelunternehmens bei dem Einzelunternehmer und derjenige einer PersGes. bei den einzelnen Gesellschaftern mit ESt. besteuert wird. In verfahrensrechtl. Hinsicht wird der Gewinn des Personenunternehmens einheitlich und gesondert oder nur gesondert festgestellt (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 AO; s. Anm. 882).

2. Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens

821

Originäre Buchführungs- und Bilanzierungspflicht: Ist das Besitzunternehmen in das Handelsregister eingetragen oder betreibt es ohne Eintragung ein

Handelsgewerbe, so ergibt sich die Verpflichtung, Bücher zu führen und zu bilanzieren, aus §§ 238 ff. HGB iVm. § 140 AO. Abgesehen davon muss das Besitzunternehmen auch dann bilanzieren und Bücher führen, wenn die in § 141 AO normierten Grenzen überschritten sind. Da das Besitzunternehmen rechtl. selbständig ist (s. Anm. 822), erfolgt keine Zusammenrechnung mit den Werten des Betriebsunternehmens.

Derivative Buchführungs- und Bilanzierungspflicht: Ob sich darüber hinaus für das Besitzunternehmen eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht bereits aus § 140 AO ergibt, die unabhängig von den aus § 238 HGB und § 141 AO resultierenden Pflichten gilt, ist str.

► *Der VIII. Senat des BFH und die Finanzverwaltung* bejahen eine derivative Buchführungs- und Bilanzierungspflicht des Besitzunternehmens, die sich vom Betriebsunternehmen ableite (BFH v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202; FinMin. Nds. v. 21.2.1974, BB 1974, 360; ausdrücklich offengelassen von BFH v. 8.3.1989 – X R 9/86, BStBl. II 1989, 714).

► *Die Auffassungen im Schrifttum* sind geteilt. Teilweise wird die Auffassung vertreten, das Besitzunternehmen habe wegen der abschließenden Regelungen der §§ 140, 141 AO den Gewinn nach § 4 Abs. 3 zu ermitteln, wenn die Voraussetzungen für eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht nicht erfüllt seien (FICHELTMANN, Betriebsaufspaltung im Steuerrecht, 10. Aufl. 1999, Rn. 101; CARLÉ/BAUSCHATZ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 417). KALIGIN (Die Betriebsaufspaltung, 6. Aufl. 2008, 165) wendet dagegen allerdings ein, eine Betriebsaufspaltung erfordere zwingend eine korrespondierende Bilanzierung von Forderungen und Verbindlichkeiten. Der Gewinn müsse daher nach § 5 ermittelt werden (glA SCHMIDT/WACKER, XXVII. § 15 Rn. 869; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 636).

► *Stellungnahme:* UE ergibt sich die Buchführungspflicht nicht aus § 140 AO. Das Besitzunternehmen betreibt kein Gewerbe iSd. § 1 HGB (BGH v. 19.2.1990 – II ZR 42/89, WM 1990, 586; K. SCHMIDT, Handelsrecht, 5. Aufl. 1999, 284, SCHÖN, DB 1998, 1169), woran § 140 AO als abschließende Regelung aber anknüpft. Etwas anderes gilt nur dann, wenn eine BesitzPersGes. sich freiwillig in das Handelsregister eintragen lässt (§§ 2, 105 HGB). Da Besitz- und Betriebsunternehmen zudem rechtl. selbständig sind, kann sich die Buchführungspflicht auch nicht aus einer Zusammenschau dieser Unternehmen ergeben.

822 3. Umfang des Betriebsvermögens des Besitzunternehmens

Besitz- und Betriebsunternehmen sind zwei rechtl. selbständige Unternehmen (Anm. 770), so dass die WG des einen Unternehmens nicht dem anderen Unternehmen zugerechnet werden. Das Betriebsunternehmen wird auch nicht wirtschaftlicher Eigentümer iSd. § 39 Abs. 2 AO der gepachteten oder gemieteten materiellen oder immateriellen WG (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; v. 7.10.1997 – VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202).

Zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens zählen neben den zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen (s. Anm. 894 ff.) auch andere dem Betriebsunternehmen überlassene WG, selbst wenn sie für den Betrieb des Betriebsunternehmens nicht wesentlich sind (BFH v. 23.1.1991 – X R 47/87, BStBl. II 1991, 405; v. 17.11.1992 – VIII R 36/91, BStBl. II 1993, 233; v. 23.9.1998 – XI R 72/97, BStBl. II 1999, 281; v. 20.4.2005 – X R 58/04, BFH/NV 2005, 1774). Ist das Besitzunternehmen eine PersGes., so folgt aus Abs. 3 Nr. 1, dass zum notwendigen BV auch solche WG gehören,

die das Besitzunternehmen nicht an das Betriebsunternehmen, sondern an Dritte überlässt (BFH v. 24.11.1998 – VIII R 61/97, BStBl. II 1999, 483).

► *Ersatzbeschaffungen durch Betriebsunternehmen*: Hat das Betriebsunternehmen als Pächterin aufgrund eines Pachterneuerungsvertrags unbrauchbar gewordene oder veraltete Anlagegüter zu ersetzen, so muss das Besitzunternehmen als Verpächterin einen Anspruch auf Ersatzbeschaffung aktivieren und der Pächter (Betriebsunternehmen) in derselben – korrespondierenden – Höhe eine Rückstellung für Substanzerhaltung passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; v. 23.6.1966 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589; v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Die im Wege der Ersatzbeschaffung von dem Pächter erworbenen WG werden BV des Besitzunternehmens, dem auch insoweit die Berechtigung zur Vornahme der AfA zusteht (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; BMF v. 21.2.2002, DB 2002, 502).

► *Die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft* gehören ebenfalls zum notwendigen BV des Besitzunternehmens (BFH v. 4.7.2007 – X R 49/06, BStBl. II 2007, 772). Ist das Besitzunternehmen eine PersGes., so gilt dies aber nur dann, wenn die Anteile zu deren Gesamthandsvermögen gehören. Andernfalls sind die Anteile an der BetriebsKapGes. dem SonderBV der Gesellschafter oder Gemeinschaftler zuzurechnen (Anm. 823).

► *Darlehen*, die das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen gewährt, stellen dann notwendiges BV dar, wenn sie der Verbesserung der Vermögens- und Ertragslage des Betriebsunternehmens und damit der Erhaltung (Erhöhung) des Werts der Beteiligung des Besitzunternehmens an dem Betriebsunternehmen dienen (BFH v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613; v. 7.3.1978 – VIII R 38/74, BStBl. II 1978, 378; v. 10.11.1994 – IV R 15/93, BStBl. II 1995, 452; v. 19.10.2000 – IV R 73/99, BStBl. II 2001, 335; v. 10.11.2005 – IV R 13/04 BStBl. II 2006, 618 auch zu Abgrenzungsfragen). Diese Veranlassung wird oftmals durch das Fehlen brachenüblicher Darlehensbedingungen dokumentiert. Das Darlehen bleibt grds. ein eigenständiges WG (BFH v. 20.4.2005 – X R 2/03, BStBl. II 2005, 694 mit Abgrenzung zu nachträglichen AK iSd. § 17 EStG). Eine Teilwert-AfA ist in einer Krise nur zulässig, wenn bei einer Gesamtschau beider Unternehmen ein Erwerber weniger als den Buchwert zahlen würde (BFH v. 6.11.2003 – IV R 10/01, BStBl. II 2004, 416; zur Frage der Teilwert-AfA bei Rangrücktritt vgl. BFH v. 10.11.2005 – IV R 13/04, BStBl. II 2006, 618). Kein notwendiges BV liegt allerdings dann vor, wenn die Darlehensaufnahme durch das Betriebsunternehmen zur Verbesserung seiner Vermögens- und Ertragslage weder notwendig noch zweckmäßig war, sondern festgestellt werden kann, dass für die Darlehenshingabe lediglich private Erwägungen, zB der Wunsch nach einer günstigen Kapitalanlage, maßgebend waren (BFH v. 19.10.2000 – IV R 73/99 aaO); s. auch Anm. 814 „Darlehen“ zu der Frage, ob die Überlassung eines Darlehens eine Betriebsaufspaltung begründen kann.

Gewillkürtes Betriebsvermögen kann das Besitzunternehmen nach allg. Grundsätzen bilden (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120; v. 14.12.2005 – III R 64/05, BFH/NV 2007, 1659).

Zum Betriebsvermögen bei mehrfachen Betriebsaufspaltungen s. Anm. 784.

4. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter des Besitzunternehmens

823

Ist ein dem Gesellschafter gehörendes WG unmittelbar dem Betrieb des Besitzunternehmens zu dienen bestimmt, so stellt dieses WG notwendiges SonderBV

dar (BFH v. 10.1.1973 – I R 114/71, BStBl. II 1973, 238; v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 781).

Kein Sonderbetriebsvermögen bei unmittelbarer Vermietung oder Verpachtung an das Betriebsunternehmen: Überlässt der Gesellschafter der Betriebsgesellschaft ein WG aufgrund einer besonderen Vereinbarung, so handelt es sich nicht um notwendiges SonderBV der Besitzgesellschaft (BFH v. 23.1.1980 – I R 33/77, BStBl. II 1980, 356). Folglich liegen keine SonderBE vor, wenn die Gesellschafter der Besitzgesellschaft dadurch Einnahmen erzielen, dass eine Grundstücksgemeinschaft, an der sie – neben Fremden – nur zu 50 % beteiligt sind, ein Grundstück an die Betriebs-GmbH vermietet (BFH v. 1.10.1996 – VIII R 44/95, BStBl. II 1997, 530). Die Beteiligung gehört nicht zum SonderBV II der Besitzgesellschaft, weil die Vermietung durch die Grundstücksgemeinschaft und nicht durch den Betrieb der BesitzPersGes. veranlasst war. Ausnahmen sind gleichwohl dann möglich, wenn das von den Gesellschaftern der Besitzgesellschaft an die Betriebsgesellschaft vermietete Gebäude eine wirtschaftliche Einheit mit dem zum BV der Besitzgesellschaft gehörenden Grundstück bildet, das durch Vermietung an die Betriebsgesellschaft die sachliche Verflechtung und somit die Betriebsaufspaltung begründet (vgl. auch BFH v. 2.12.2004 – III R 77/03, BStBl. II 2005, 340). Das Gebäude ist SonderBV der Gesellschafter der Besitzgesellschaft (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; vgl. auch LBP/Brtz, § 15 Rn. 363).

Die Anteile der Gesellschafter der Besitzgesellschaft an der Betriebskapitalgesellschaft gehören zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Besitzgesellschaft.

BFH v. 8.11.1960 – I 131/59 S, BStBl. III 1960, 513; v. 19.1.1973 – IV R 27/71, BStBl. II 1973, 438; v. 24.11.1978 – III R 121/76, BStBl. II 1979, 366; v. 14.9.1999 – III R 47/98, BStBl. II 2000, 255; v. 31.10.2000 – VIII R 19/94, BFH/NV 2001, 447; vgl. auch SCHALLMOSER, DSr 1997, 49; HG, DSr 2002, 447.

Denn mittels dieser Anteile und der damit verbundenen Stimmrechte hat die Besitzgesellschaft grds. die Möglichkeit, Einfluss auf die Betriebsgesellschaft und den Pachtvertrag zu nehmen. Gleiches gilt bei Miteigentümergeinschaften als Besitzunternehmen (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796). Außerdem können auch Anteile an anderen KapGes. SonderBV II darstellen, wenn die andere KapGes. mit der Betriebsgesellschaft in vorteilhaften und nicht nur kurzfristigen Geschäftsbeziehungen steht (BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354). Sind die Anteile an der BetriebsKapGes. Personen zuzurechnen, die den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft nicht durchsetzen können, so stellen diese kein SonderBV dar (BFH v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60). Dies gilt insbes. für die Anteile eines Nur-Betriebsgesellschafters (BFH v. 2.8.1972 – IV 87/65, BStBl. II 1972, 796; zu Einzelheiten s. Anm. 800).

Bürgschaften, die der Gesellschafter einer BesitzPersGes. zur Absicherung von Krediten der BetriebsKapGes. eingeht, gehören zum passiven SonderBV II (BFH v. v. 9.9.1986 – VIII R 159/85, BStBl. II 1987, 257; v. 18.12.2001 – VIII R 27/00, BStBl. II 2002, 734; v. 22.1.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 901; LBP/Brtz, § 15 Rn. 363). Voraussetzung ist in entsprechender Anwendung der Grundsätze zur Darlehensgewährung (Anm. 822) die betriebliche Veranlassung durch das Besitzunternehmen, die durch die Übernahme der Bürgschaft zu nicht marktüblichen Bedingungen dokumentiert wird. Davon ist uE idR auszugehen, da Bürgschaften oftmals in einer Krisensituation gewährt werden, um die Vermögens- und Ertragslage des Betriebsunternehmens zu verbessern.

Droht eine Inanspruchnahme als Bürge, so ist für den betroffenen Besitzgesellschafter eine Rückstellung zu bilden, wobei sich die Höhe der Rückstellung nach dem zu erwartenden Risiko richtet (BFH v. 19.6.2001 – X R 104/98, BFH/NV 2002, 163). Die drohende Inanspruchnahme führt nicht zu nachträglichen AK auf die dem SonderBV zuzurechnenden Anteile an der BetriebsKapGes.

Die Bildung von gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen ist auch im Rahmen der Betriebsaufspaltung möglich. Sie setzt voraus, dass das betreffende WG geeignet ist, dem Betrieb der PersGes. oder der Beteiligung des Gesellschafters an der BesitzPersGes zu dienen und das WG unmissverständlich dem SonderBV gewidmet wird (BFH v. 6.5.1986 – VIII R 160/85, BStBl. II 1986, 838).

5. Betriebseinnahmen des Besitzunternehmens

824

Vergütungen des Betriebsunternehmens an das Besitzunternehmen stellen dann BE des Besitzunternehmens dar, wenn sie spezifisch auf die Betriebsaufspaltung zurückzuführen sind (BFH v. 11.8.1966 – IV 219/64, BStBl. III 1966, 601; v. 21.10.1988 – III R 258/84, BFH/NV 1989, 321). Aus diesem Grund stellt das Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers der BetriebsKapGes., der gleichzeitig Gesellschafter oder Inhaber des Besitzunternehmens ist, keine BE des Besitzunternehmens dar (s. Anm. 826). Zu den BE gehören aber die Entgelte für die Überlassung von WG des SonderBV eines Besitzgesellschafters (BFH v. 15.5.1975 – IV R 89/73, BStBl. II 1975, 781; s. auch Anm. 823). Auch der Nur-Besitzgesellschaftler soll gewerbliche Einkünfte erzielen (BFH v. 12.11.1985 – VIII R 240/81, BStBl. II 1986, 296; zur Kritik s. Anm. 819). Hat die BesitzPersGes. weitere WG an andere Unternehmen oder Personen vermietet oder verpachtet, sind die diesbezüglichen Einnahmen wegen Abs. 3 Nr. 1 gewerbliche BE des Besitzunternehmens (BFH v. 23.10.1986 – IV R 214/84, BStBl. II 1987, 120).

6. Erfassung von Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft bei dem Besitzunternehmen

825

Soweit die Anteile an der BetriebsKapGes. zum BV des Besitzunternehmens gehören, stellen ausgeschüttete Gewinne BE des Besitzunternehmens dar (BFH v. 24.1.1968 – I 76/64, BStBl. II 1968, 354; v. 21.5.1974 – VIII R 57/70, BStBl. II 1974, 613), die ab VZ 2009 im Teileinkünfteverfahren (bis VZ 2008 nach dem Halbeinkünfteverfahren) zu versteuern sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d; zu Einzelheiten § 3 Nr. 40 Anm. 110 ff.).

Eine zeitkongruente Aktivierung von Dividendenansprüchen im Besitzunternehmen zum Bilanzstichtag des Betriebsunternehmens darf seit dem Beschl. des Großen Senats des BFH v. 31.10.2000 – GrS 2/99 (BStBl. II 2000, 632) nicht mehr erfolgen (s. auch BFH v. 21.12.2000 – I R 50/95, BStBl. II 2001, 409 sowie zur damit aufgegebenen früheren Rspr. MÄRKLE, DStR 2002, 1153). Dieser Grundsatz gilt auch in Fällen einer Betriebsaufspaltung (BFH v. 31.10.2000 – VIII R 85/94, BStBl. II 2001, 185). Zu Begründung führt der Große Senat zu Recht aus, dass zum Bilanzstichtag ein WG „Dividendenanspruch“ noch nicht entstanden sei. Zudem sei zu diesem Zeitpunkt noch ungewiss, ob überhaupt eine Gewinnausschüttung beschlossen werde. Eine phasengleiche Aktivierung von Gewinnansprüchen ist nach dem Beschluss des Großen Senats nur ausnahmsweise dann möglich, wenn am Bilanzstichtag ein Bilanzgewinn der Gesellschaft auszuweisen ist, den Gesellschaftern der mindestens ausschüttungsfähige Gewinn bekannt ist und am Bilanzstichtag objektive Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Gesellschafter einen bestimmten Gewinnverwendungs-

beschluss treffen werden. Zur Übergangsregelung s. BMF v. 1.11.2000, BStBl. I 2000, 1510, und § 3 Nr. 40 Anm. 37 ff.

► *Gestaltungsmöglichkeit*: Besitzunternehmer, die gleichwohl eine Vereinnahmung einer Gewinnausschüttung noch im abgelaufenen Wj. erreichen möchten, um ggf. vorhandene Verlustvorträge zu nutzen, können sich mit einer Vorabauschüttung vor Ablauf des Wj. behelfen. Es verbleibt aber das Risiko, dass der ausgeschüttete Betrag nach Erstellung des Jahresabschlusses teilweise zurückzufordern ist, weil der ausschüttungsfähige Gewinn tatsächlich geringer ausfällt (krit. GROH, DB 2000, 2444, 2558).

826 7. Tätigkeitsvergütungen des Gesellschafter-Geschäftsführers des Betriebsunternehmens

Ist der Gesellschafter der Besitzgesellschaft zugleich Geschäftsführer der BetriebsKapGes., so sind seine angemessenen Bezüge – anders als bei der GmbH & Co KG (Abs. 1 Nr. 2 Satz 1, 2. Fall) – keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Sie stellen keine BE des Besitzunternehmens dar (BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722). Sie sind bei dem Gesellschafter-Geschäftsführer als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit iSd. § 19 zu besteuern. Auf Seiten der BetriebsKapGes. mindert das Geschäftsführergehalt den Gewinn. Anders ist die Rechtslage nur, wenn das Gehalt ganz oder teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies kann der Fall sein, wenn entweder ein Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot vorliegt (hierzu Anm. 832; Einzelheiten § 8 KStG Anm. 150) oder das Gehalt überhöht ist. In beiden Fällen liegt eine vGA vor, die zu einer Einkommenserhöhung bei der KapGes. und einer Umqualifizierung der Einkünfte beim Gesellschafter-Geschäftsführer in gewerbliche Einkünfte führt (BFH v. 11.10.1955 – I 47/55 U BStBl. III 1955, 397; v. 22.1.1964 – VI 306/62 U, BStBl. III 1964, 158), die aber als vGA nur zu 60 % (bis VZ 2008: zu 50 %) zu versteuern sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d).

827 8. Pensionszusagen des Betriebsunternehmens

Da der Gesellschafter-Geschäftsführer der BetriebsKapGes. stl. als nichtselbständig Tätiger qualifiziert wird (s. Anm. 826), kann ihm die KapGes. eine Pensionszusage erteilen (BFH v. 9.7.1970 – IV R 16/69, BStBl. II 1970, 722). Ob von der Erteilung einer Pensionszusage Gebrauch gemacht werden sollte, ist sorgfältig abzuwägen.

Der Vorteil der Pensionszusage ist die Berechtigung, zu Lasten des Gewinns der KapGes. eine Pensionsrückstellung gem. § 6a zu bilden. Aus der Rückstellungsbildung und den Zuführungen ergibt sich eine – insbes. in den ersten Jahren nach der Zusagegewährung – erhebliche StErsparnis für die KapGes., der keine aktuelle StBelastung auf der Ebene des Gesellschafters gegenübersteht.

Ein wesentlicher Nachteil der Pensionszusage ist aber das extreme Risiko, das für ihre stl. Anerkennung besteht (vgl. hierzu BMF v. 14.5.1999, BStBl. I 1999, 512; zu Einzelheiten § 6a Anm. 24 ff.; MAHLOW, DB 1999, 2590; HERLINGHAUS, GmbHR 2003, 373; HÖFER, DStR 2003, 274). Zumindest können die Erfordernisse einer Probezeit, der Einhaltung des Zeitraums zwischen Abschluss des Anstellungsvertrags und der Beachtung des Zeitpunkts der Erteilung der Pensionszusage entfallen, wenn der Geschäftsführer in Fällen der echten Betriebsaufspaltung (Anm. 777) zuvor mehrere Jahre im jetzigen Besitzunternehmen tätig war (BFH v. 29.10.1997 – I R 52/77, BStBl. II 1999, 318). Darüber hinaus darf die Situation beim späteren Verkauf der Gesellschaft nicht un-

terschätzt werden. Betroffen sind insbes. kleine KapGes., bei deren Verkauf der Verkäufer einer Versorgung durch den Käufer nicht vertraut und daher auf eine Abfindung der Pensionsanwartschaft drängt. Hierzu korrespondierend will sich der Erwerber nicht mit der Verwaltung der Altersversorgung seines Vorgängers beschäftigen. IdR sollen die Ansprüche dann abgefunden werden. Bis heute sind aber die Rechtsfolgen unklar und im Erg. stl. nachteilig, da sie zu einer Sofortversteuerung führen (so schon RUND, GmbHR 2001, 417).

9. Behandlung von unüblichen Miet- und Pachtzinsen

828

Gerade wegen der Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen kann es der Fall sein, dass die in Bezug auf die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vereinbarten Miet- und Pachtzinsen unangemessen, dh. zu hoch oder zu niedrig sind.

Für die Bemessung des Miet- oder Pachtzinses existieren keine allg. gültigen Regeln (BFH v. 14.1.1998 – X R 57/93 BFH/NV 1998, 1160). Jedenfalls aber hat sich in Fällen der Betriebsaufspaltung die Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses nicht in erster Linie nach den Renditeerwartungen des Besitzunternehmens zu richten, sondern danach, ob das Betriebsunternehmen aus der Betriebsaufspaltung eine angemessene Rendite des eingesetzten Kapitals (Stammkapital, sonstiges Eigenkapital) sowie eine Verzinsung des Risikos, das auf dem nicht eingezahlten Stammkapital lastet, erreicht. Dabei sind die Kapitalverzinsung, die Abschreibungsvergütung und die Vergütung für den Firmenwert einzubeziehen. Die Höhe der Kapitalverzinsung bestimmt sich nach dem jeweiligen Zinsniveau für langfristige Kapitalanlagen. Eine Verzinsung von 5 % oder 8 % wird bei einer reinen Grundstücksüberlassung als angemessen angesehen (vgl. KESSLER/TEUFEL, BB 2001, 17). Die Wertverzehrkomponente richtet sich entweder als besonderer Bestandteil der Vergütung nach der möglichen AfA oder alternativ nach der Vereinbarung einer Substanzerhaltungspflicht des Pächters. Werden beide Alternativen kumulativ eingesetzt, liegt eine vGA vor. Der BetriebskapGes. muss schließlich nach Abzug der Pacht eine ausreichende Stammkapitalverzinsung verbleiben. Hier wird als Untergrenze eine Verzinsung des eingezahlten Kapitals mit 10 % und des nicht eingezahlten Kapitals mit 3 % als angemessen qualifiziert (BFH v. 4.5.1977 – I R 11/75, BStBl. II 1977, 679; allg. zur Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses FICHTELMANN, Inf. 1998, 431).

Maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Angemessenheit des Miet- oder Pachtzinses ist der Abschluss des Überlassungsvertrags (LBP/Brtz, § 15 Rn. 390).

Ist der Pachtzins zu niedrig, bleibt dies stl. ohne Auswirkung. Es liegt keine verdeckte Einlage vor. Denn Nutzungsvorteile sind nicht einlagefähig (BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, 348). Zur Frage der unentgeltlichen Nutzung und der Anwendbarkeit von § 3c Abs. 2 Satz 1 s. Anm. 812.

Ist der Pachtzins zu hoch, liegt in Höhe des unangemessenen Teils eine vGA vor, die zu gewerblichen Einkünften des Besitzunternehmens führt. Dem Nachteil der Einkommenserhöhung auf Seiten der KapGes. (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) steht der Vorteil der Versteuerung der vGA im Teileinkünfteverfahren gegenüber (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d).

10. Nachträglicher Verzicht auf Miet- und Pachtzinsen

829

Verzichten die an Besitz- und Betriebsunternehmen beteiligten Gesellschafter auf ein vereinbartes Nutzungsentgelt, so ist zu unterscheiden.

In Höhe des werthaltigen Teils der Pachtzinsforderung liegt ein verdeckte Einlage in die BetriebsKapGes. vor, die auf dem Einlagekonto des § 27 KStG zu erfassen ist (BFH v. 9.6.1997 – GrS 1/94, BStBl. II 1998, 307; zu Einzelheiten vgl. auch § 17 Anm. 203). Korrespondierend stellt der werthaltige Teil der Forderung im Besitzunternehmen nachträgliche AK auf die Beteiligung dar. Etwas anderes gilt nur, wenn im Zeitpunkt des Verzichts feststeht, dass der Wert der Beteiligung an der BetriebsKapGes. durch den Verzicht nicht mehr erhöht werden kann (vgl. BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Der Forderungsverzicht wirkt sich dann unmittelbar gewinnmindernd aus.

In Höhe des wertlosen Teils der Forderung tritt ein außerordentlicher Ertrag bei der BetriebsKapGes. und im Besitzunternehmen ein Aufwand durch das Abschreiben der Pachtforderung ein. Die ursprüngliche Pachtzahlung bleibt weiterhin BA des Betriebsunternehmens. Auch hat das Besitzunternehmen die Pachteinnahme weiterhin zu versteuern.

Vgl. auch GROH, DB 1997, 1683; HOFFMANN, DSr 1997, 1625; NEUMANN, FR 1997, 925; GEBHARDT, DSr 1998, 225.

Bei einem Forderungsverzicht durch eine Besitzpersonengesellschaft gelten die oa. Grundsätze sinngemäß (BFH v. 29.7.1997 – VIII R 57/94, BStBl. II 1998, 652). Schließt dagegen ein Nur-Besitzgesellschafter mit der BetriebsKapGes. einen Erlassvertrag über eine ihm zustehende Forderung, fehlt es an einer gesellschaftsrechtl. Veranlassung des Verzichts. Dieser führt bei der BetriebsKapGes. in voller Höhe zu einem außerordentlichen Ertrag und bei dem Nur-Besitzgesellschafter korrespondierend in gleicher Höhe zu Aufwand.

830 11. Pachterneuerungsverpflichtung und Sachwertdarlehen

Ein Pachterneuerungsvertrag liegt vor, wenn sich der Pächter (das Betriebsunternehmen) vertraglich gegenüber dem Besitzunternehmen verpflichtet, alte oder unbrauchbare WG zu ersetzen (vgl. auch § 582a Abs. 2 BGB). Der Verpächter hat einen Anspruch auf Ersatzbeschaffung zu aktivieren und der Pächter in korrespondierender Höhe eine Rückstellung für Substanzerhaltung zu passivieren (BFH v. 21.12.1965 – IV 228/64 S, BStBl. III 1966, 147; v. 23.6.1966 – IV 75/64, BStBl. III 1966, 589; v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Der Höhe nach orientiert sich die zu bildende Rückstellung an dem Wiederbeschaffungspreis des WG. Der Wertausgleichsanspruch ist gleichmäßig bis zu dem Zeitpunkt abzuschreiben, in dem das WG den bei Pachtbeginn bestehenden Wertigkeitsgrad erreicht hat (BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). Das Besitzunternehmen muss in korrespondierender Höhe eine Wertausgleichsverpflichtung passivieren und bis zum Erreichen des Wertigkeitsgrads auflösen (vgl. auch BMF v. 21.2.2002, DB 2002, 502; zu den Bilanzierungsschwierigkeiten bei Verpachtung gebrauchter WG GLADE, GmbHR 1981, 268 [270]; s. zur BV-Zugehörigkeit der Ersatzgüter Anm. 822).

Auf Sachwertdarlehen sind die oa. Grundsätze entsprechend anzuwenden. Hat die Betriebsgesellschaft auch das Vorratsvermögen übernommen mit der Besonderheit, bei Pachtabschluss Waren gleicher Art, Menge und Güte zurückzugeben, so hat sie das Vorratsvermögen zu aktivieren und gleichzeitig in dieser Höhe eine Darlehensschuld an das Besitzunternehmen zu passivieren. Jede Erhöhung dieser Schuld bei der Betriebsgesellschaft führt – korrespondierend – zu einer Gewinnerhöhung bei dem Besitzunternehmen (BFH v. 26.6.1975 – IV R 59/73, BStBl. II 1975, 700). WOERNER (BB 1985, 1609 [1612]) verweist darauf, dass nach den allg. bilanzrechtl. Grundsätzen die Bilanzierung möglicherweise auseinanderfallen könnte, denn der Verpflichtete hat das Vorsichtsprinzip, der

Berechtigte das Realisationsprinzip zu beachten. Er meint aber, die Besonderheiten bei der Betriebsaufspaltung hätten Vorrang vor den allg. GoB.

12. Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen

831

Bei der Übertragung von EinzelWG zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen ist zu unterscheiden.

Keine Buchwertfortführung bei Übertragung auf Betriebskapitalgesellschaft: Erfolgt die Übertragung zwischen Besitzunternehmen und BetriebsKapGes., so ist diese seit dem 1.1.1999 nicht mehr zu Buchwerten möglich, da § 6 Abs. 6 seit diesem Zeitpunkt die Aufdeckung vorhandener stiller Reserven anordnet (s. auch Anm. 785).

Buchwertfortführung bei mitunternehmerischer Betriebsaufspaltung: Anders verhält es sich in Fällen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung (s. Anm. 780), bei der die Übertragung von EinzelWG unter den Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 ohne Gewinnrealisierung möglich ist (zu Einzelheiten s. § 6 Anm. 1451 ff.).

Gestaltungsmöglichkeiten: Stpfl., die eine Gewinnrealisierung bei Begründung einer Betriebsaufspaltung verhindern möchten, bietet sich als Gestaltungsalternative neben einer Betriebsverpachtung (Anm. 787) das sog. „Schrumpungsmodell“ (zu Einzelheiten FRYSTATZKI, EStB 1999, 94; HÖRGER/MENDEL/SCHULZ, DB 1999, 565; HÖRGER/PAULI, GmbHR 2001, 1139). Danach verpachtet das Besitzunternehmen zunächst den gesamten Gewerbebetrieb, zukünftige Neuinvestitionen wird dagegen das Betriebsunternehmen vornehmen. Im Zuge der Neuinvestitionen kann es ggf. erforderlich sein, den ursprünglich vereinbarten Pachtzins zu reduzieren, da dieser ursprünglich auch die überlassenen materiellen WG erfasste, eine Vergütung aber nicht mehr gerechtfertigt ist, wenn diese WG später das Besitzunternehmen anschafft oder least.

III. Rechtsbeziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen

832

Vertragliche Beziehungen zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen sind stl. grds. anzuerkennen. Sie betreffen regelmäßig die Modalitäten der Nutzungsüberlassung, insbes. Beginn und Dauer des Vertragsverhältnisses, die Höhe des Entgelts (zu Unentgeltlichkeit s. Anm. 812; zur unangemessenen Pacht s. Anm. 828) oder Instandhaltungsverpflichtungen.

Das Nachzahlungsverbot für beherrschende Gesellschafter ist in formeller Hinsicht zu beachten, wenn die Nutzungsüberlassung an eine BetriebsKapGes. erfolgt oder aber das Besitzunternehmen die Rechtsform einer KapGes. aufweist. Das Nachzahlungsverbot (Einzelheiten § 8 KStG Anm. 150) fordert zwischen beherrschendem Gesellschafter und KapGes. im Voraus getroffene, klare und eindeutige Regelungen über Leistungen und Entgelt (vgl. zB BFH v. 28.10.1987 – I R 110/83, BStBl. II 1988, 301; v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475). Dies ist nur der Fall, wenn die Vergütung allein durch Rechenvorgänge ermittelbar ist (BFH v. 30.1.1985 – I R 37/82, BStBl. II 1985, 345). Fehlt es hieran, kommt es auf die Angemessenheit der Vergütung nicht mehr an. Vielmehr wertet die Rspr. die gezahlten Vergütungen als vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Die erforderliche beherrschende Gesellschafterstellung ist bei Vorliegen einer personellen Verflechtung stets gegeben. Denn als beherrschende Gesellschafter werden die Personen angesehen, die über die Mehrheit der Stimmen in

der KapGes. verfügen (zB BFH v. 13.12.1989 – I R 45/84 BFH/NV 1990, 455).

Zu überhöhten oder zu niedrigen Pachtzinszahlungen s. Anm. 828.

833

IV. Rechtsfolgen in anderen Rechtsgebieten

Zu den Rechtsfolgen im Arbeitsrecht, Handelsrecht und Insolvenzrecht s. Anm. 789.

D. Beginn der Betriebsaufspaltung

834

I. Echte Betriebsaufspaltung

Die Betriebsaufspaltung beginnt, sobald die personelle und die sachliche Verflechtung vorliegt. Dieser Zeitpunkt ist in Fällen der echten Betriebsaufspaltung (Anm. 777) idR exakt bestimmbar.

Gründung eines Betriebsunternehmens: Die Betriebsaufspaltung kann zum einen dadurch begründet werden, dass die Gesellschafter eine Betriebs-GmbH gründen und zeitgleich das Anlagevermögen erwerben, das sie sodann von Beginn der Geschäftstätigkeit der Betriebs-GmbH an an diese vermieten oder verpachten. Zum anderen kann die echte Betriebsaufspaltung auch dadurch begründet werden, dass der Betrieb eines bereits tätigen Einzelunternehmens oder einer PersGes. nach einer Neugründung einer Betriebs-GmbH – entweder im Wege der Bargründung oder im Wege der Sachgründung – auf diese verlagert wird. In beiden Fällen beginnt die Betriebsaufspaltung mit der Überlassung zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage an das Betriebsunternehmen, wengleich die Tätigkeit des zukünftigen Besitzunternehmens hierdurch nicht unterbrochen wird.

Vorgänge nach dem Umwandlungsgesetz: Bei bereits bestehender gewerblicher Tätigkeit kann die Betriebsaufspaltung nach den Vorschriften des UmwG erfolgen (zu Einzelheiten CARLÉ/CARLÉ, Die Betriebsaufspaltung, 2003, Rn. 45 ff.).

► *Die Betriebsaufspaltung durch Ausgliederung nach §§ 123 Abs. 2, 152 ff. UmwG erfolgt*, indem der Betrieb des bisherigen Einzelunternehmens unter Zurückbehaltung der wesentlichen Betriebsgrundlagen, die die sachliche Verflechtung begründen werden, ausgegliedert wird.

► *Die Betriebsaufspaltung durch Aufspaltung, Abspaltung oder Ausgliederung ist nach § 123 UmwG möglich*, wenn die gewerbliche Tätigkeit zunächst in einer Personengesellschaft ausgeübt wird.

835

II. Unechte Betriebsaufspaltung

Die unechte Betriebsaufspaltung (Anm. 778; zur Kritik s. Anm. 795) beginnt nach der Rspr. bereits mit den Vorbereitungshandlungen, die erkennbar auf die Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen gerichtet sind (BFH v. 10.3.1972 – III R 52/69, BStBl. II 1972, 518; v. 12.4.1991 – III R 39/86, BStBl. II 1991, 773). So soll es bereits ausreichen, wenn ein Architekt mit der Planung für ein bereits seit längerer Zeit vorhandenes unbebautes Grundstück beauftragt

wird. Dem ist uE schon deshalb nicht zu folgen, weil zu diesem Zeitpunkt noch keine sachliche Verflechtung vorliegt. Die Betriebsaufspaltung beginnt uE frühestens mit der Verpachtung einer wesentlichen Betriebsgrundlage.

E. Beendigung der Betriebsaufspaltung

I. Wegfall der personellen Verflechtung

836

Die Betriebsaufspaltung endet, sobald die personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen entfällt.

Die Veräußerung einer Beteiligung am Besitz- oder Betriebsunternehmen löst nur dann eine zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung aus, wenn nach der Anteilsübertragung die bisherige Person oder Personengruppe nicht mehr in der Lage ist, mit den ihr zur Verfügung stehenden Stimmen ihren Willen in beiden Unternehmen durchzusetzen (BFH v. 24.8.2006 – IX R 52/04, BStBl. II 2007, 165). Bleibt die personelle Verflechtung erhalten, führt die Veräußerung der Anteile an der BetriebsKapGes. zu einem laufenden Gewinn, der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zu versteuern ist. Entsprechendes gilt, wenn Kinder unentgeltlich an der Betriebs-GmbH beteiligt werden, ohne zeitgleich eine Beteiligung am Besitzunternehmen zu erhalten. Die Teilanteilsübertragung führt zu einer Entnahme im Besitzunternehmen iSd. § 6 Abs. 1 Nr. 4. Werden alle Anteile der BetriebsKapGes. an einen Dritten veräußert, stellt die Veräußerung eine Teilbetriebsveräußerung dar (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1), die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b zu versteuern ist.

Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlage: Die Betriebsaufspaltung endet nicht, wenn die Eltern das Grundstück, welches sie an das Betriebsunternehmen verpachtet haben, unter Nießbrauchsvorbehalt auf ihre Kinder übertragen, so dass das Mietverhältnis zum Betriebsunternehmen fortbesteht (BFH v. 5.2.2002 – VIII R 25/01, BFH/NV 2002, 781). Allerdings führt die Übertragung des zum BV des Besitzunternehmens gehörenden Grundbesitzes zu einer Entnahme (§ 6 Abs. 1 Nr. 4), die mit dem Teilwert anzusetzen ist und idR einen laufenden Gewinn auslösen wird. Anders verhält es sich, wenn zugleich auch die Anteile an der Betriebsgesellschaft auf Kinder übertragen werden, diese aber wegen des bestehenden Nießbrauchs am Grundstück nicht in der Lage sind, die Geschäfte des täglichen Lebens am Grundstück zu beherrschen (Nds. FG v. 20.6.2007, EFG 2007, 1584, nrkr., Rev. Az. BFH X R 26/07).

Erbfall und Schenkung: Die personelle Verflechtung kann durch unterschiedliches Verschenken oder Vererben von Anteilen am Besitz- und/oder Betriebsunternehmen eintreten (vgl. zB TILLMANN, GmbHR 1973, 250; L. SCHMIDT, DStR 1979, 699; GAIL, BB 1995, 2502). Soll die Kontinuität der Betriebsaufspaltung auch im Erbfall gewährleistet bleiben, sind gesellschaftsvertragliche Regelungen und Verfügungen von Todes wegen aufeinander abzustimmen. So verbietet sich für den Fall des Todes eine Fortsetzungsklausel in der BesitzPersGes., wenn in der Betriebs-GmbH nach § 15 GmbHG die Anteile im Fall des Todes eines Gesellschafters auf den oder die Erben übergehen, die nicht an der BesitzPersGes. beteiligt sind. Andernfalls entfällt die personelle Verflechtung, wenn die in der BesitzPersGes. verbleibende Personengruppe nicht über die Stimmenmehrheit in der Betriebs-GmbH verfügt.

Scheidung: Da Anteile von Ehegatten am Besitz- oder Betriebsunternehmen nicht zusammenzurechnen sind (Einzelheiten Anm. 805), hat eine Scheidung

grds. keinen Einfluss auf eine bestehende personelle Verflechtung. Eine Ausnahme besteht, wenn im Rahmen der Scheidung ein Ehepartner seine Geschäftsanteile an einem der beiden Unternehmen auf den anderen Ehepartner überträgt und dadurch kein einheitlicher Wille mehr in beiden Unternehmen gebildet werden kann. Die personelle Verflechtung kann schließlich ebenfalls entfallen, wenn die Beteiligungsverhältnisse trotz Scheidung in beiden Unternehmen unverändert bleiben, aber dauerhaft nachweisbare Interessenkollisionen zwischen den früheren Ehegatten auftreten (s. Anm. 798).

Volljährigkeit der Kinder: Rspr. und FinVerw. sind der Auffassung, Anteile von Eltern oder Elternteilen mit ihren minderjährigen Kindern seien zu addieren (zu Einzelheiten und Kritik Anm. 806). Folgt man dieser Auffassung, so führt das Erreichen der Volljährigkeit eines Kindes zu einer Betriebsaufgabe iSd. § 16 Abs. 3, wenn die Eltern oder Elternteile danach nicht mehr über die Stimmenmehrheit in beiden Unternehmen verfügen. Die FinVerw. gestattet allerdings aus Billigkeitsgründen, die gewerbliche Tätigkeit fortzusetzen (R. 16 Abs. 2 Satz 4 EStR).

Insolvenz: Die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Betriebsgesellschaft und/oder des Besitzunternehmens führt zum Wegfall der personellen Verflechtung und damit zur Beendigung der Betriebsaufspaltung (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 460; eingehend FICHTELMANN, DStZ 1991, 257; FICHTELMANN, EStB 2004, 75). Dies gilt auch dann, wenn ausnahmsweise ein und derselbe Insolvenzverwalter für beide Unternehmen bestellt wird. Denn der Insolvenzverwalter hat die Interessen der Gläubiger des jeweiligen Unternehmens zu wahren, so dass er in beiden Unternehmen keinen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten kann. Die Aufdeckung der stillen Reserven kann allenfalls dann entfallen, wenn die durch die Insolvenz beseitigte personelle Verflechtung nach Abschluss des Insolvenzverfahrens wieder auflebt und somit für den Zeitraum der Dauer des Insolvenzverfahrens nur eine Betriebsunterbrechung vorliegt (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II 1997, 46; aA FICHTELMANN, EStB 2004, 75, s. im Übrigen auch Anm. 837). Dem ist uE jedenfalls dann zuzustimmen, wenn das Besitzunternehmen während des Insolvenzverfahrens einen ruhenden Gewerbebetrieb darstellt (s. § 16 Anm. 417).

837

II. Wegfall der sachlichen Verflechtung

Wird die Nutzungsüberlassung beendet, so entfällt die sachliche Verflechtung (BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321; HARITZ, BB 2001, 861; DÖRNER, Inf. 2001, 397).

Die Veräußerung einzelner Betriebsgrundlagen beendet die Betriebsaufspaltung nicht. Etwaige Veräußerungsgewinne führen aber zu einem laufenden, gewstpfl. Gewinn. Nur wenn keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr vorhanden ist, liegt eine Betriebsaufgabe vor.

Neuinvestitionen des Betriebsunternehmens: Die sachliche Verflechtung kann auch beim sog. „Schrumpfungsmodell“ entfallen. Während normalerweise Neuinvestitionen bei Verbrauch der WG vom Besitzunternehmen getätigt werden, erfolgen diese beim „Schrumpfungsmodell“ allein durch das Betriebsunternehmen. Auf diese Weise verringert sich das Vermögen des Besitzunternehmens. Möglicherweise verbleibt nur noch eine wesentliche Betriebsgrundlage, die an das Betriebsunternehmen vermietet oder verpachtet wird, so dass die auf eine niedrigere Überlassungssubstanz geschrumpfte Betriebsaufspaltung noch

erhalten bleibt. Sind jedoch die bisher durch das Besitzunternehmen überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen sämtlich durch eigene Investitionen der Betriebsgesellschaft ersetzt worden, so dass Gegenstand des Miet- oder Pachtvertrags zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen nur noch funktional unbedeutende WG sind, so ist die sachliche Verflechtung und damit die Betriebsaufspaltung beendet. Die stillen Reserven der WG des Besitzunternehmens sind im Rahmen einer Betriebsaufgabe aufzudecken (vgl. hierzu BRANDMÜLLER, Die Betriebsaufspaltung, 7. Aufl. 1997, Rn. G 31).

III. Rechtsfolgen

838

Zwangsweise Betriebsaufgabe:

► *Einkommensteuer*: Endet die Betriebsaufspaltung, sind die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens iSd. § 16 Abs. 3 Satz 1 erfüllt. Es sind alle stillen Reserven aufzulösen und zu versteuern, die im BV ruhen. Da zum notwendigen BV des Besitzunternehmens auch die Anteile am Betriebsunternehmen gehören (vgl. BFH v. 21.6.2001 – III R 27/98, BStBl. II 2002, 537; v. 28.3.2000 – VIII R 68/96, BFH/NV 2000, 1278), kommt es auch insoweit zu einer Gewinnrealisierung. Die Gesellschaftsanteile, die in das PV überführt werden, sind mit dem gemeinen Wert (§ 11 BewG) anzusetzen und nur im Zweifel, dh. wenn keine zeitnahen Verkäufe stattgefunden haben (vgl. hierzu BFH v. 23.6.1999 – X B 103/98, BFH/NV 2000, 30), bei Betriebsaufgaben bis zum 31.12.2008 nach dem sogenannten Stuttgarter Verfahren zu ermitteln (§ 11 Abs. 2 BewG; BFH v. 21.1.1993 – XI R 33/92, BFH/NV 1994, 12). Da dieses Bewertungsverfahren ab dem 1.1.2009 nicht mehr gilt, tritt an seine Stelle das vereinfachte Ertragswertverfahren der §§ 199 ff. BewG.

► *Gewerbesteuer*: Der anlässlich der zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung des Besitzunternehmens realisierte Gewinn unterliegt nicht der GewSt. (BFH v. 17.4.2002 – X R 8/00, BStBl. II 2002, 527).

► *Umsatzsteuer*: Die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung führt in ustl. Hinsicht zum Wegfall einer bestehenden ustl. Organschaft. Darüber hinaus dürfte regelmäßig die Beendigung der Betriebsaufspaltung nicht als Geschäftsveräußerung im Ganzen iSd. § 1 Abs. 1a UStG zu qualifizieren sein, da nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Erwerber übertragen werden. Handelt es sich bei dem Besitzunternehmen um eine PersGes. und scheiden infolge der Erbfolgeregelung alle Gesellschafter bis auf einen aus der Gesellschaft aus, so dass dieser das Geschäft mit allen Aktiven und Passiven fortführt, so wachsen die Anteile des verstorbenen Gesellschafters dem als alleinigem Inhaber zurückbleibenden früheren Gesellschafter als Gesamtrechtsnachfolger an. Es findet kein stbarer Leistungsaustausch statt (vgl. hierzu BFH v. 17.12.1992 – V R 135/89, BFH/NV 1994, 354). Sofern die Erben das Besitzunternehmen fortsetzen, auch wenn sie nicht mehr in der Betriebsgesellschaft beteiligt sind, sind sie weiterhin als Unternehmer iSd. § 2 Abs. 1 UStG anzusehen. Die Miete oder Pacht, die die bisherige Betriebsgesellschaft zu zahlen hat, ist wegen des Wegfalls der ustl. Organschaft nicht mehr als Innenumsatz, sondern als stbare und ggf. stpfl. Leistung zu behandeln.

Ausnahme bei Betriebsunterbrechung: Die o.a. Folgen treten nicht ein, wenn nur eine Betriebsunterbrechung vorliegt. Die Betriebsaufspaltung soll nach hM nämlich noch nicht beendet sein, wenn die personelle und/oder sachliche Verflechtung nur vorübergehend entfallen (BFH v. 6.3.1997 – XI R 2/96, BStBl. II

1997, 460; v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; v. 8.2.2007 – IV R 65/01, FR 2007, 796; vgl. auch SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 865; WENDT, FR 1997, 486; Einzelheiten zur Betriebsunterbrechung s. § 16 Anm. 417). Dem ist uE nur für den Fall zuzustimmen, dass das Besitzunternehmen aus anderen Gründen den Gewerbebetrieb fortführt und nicht freiwillig die Betriebsaufgabe erklärt. Dies kann zB der Fall sein, wenn die Begründung der Betriebsaufspaltung durch Aufspalten des bisherigen Gewerbebetriebs in ein Besitz- und ein Betriebsunternehmen verunglückt, weil am Besitzunternehmen ein Nur-Besitzgesellschaftler beteiligt wird, dem aufgrund des Einstimmigkeitsprinzips ein Vetorecht zukommt (vgl. hierzu auch BFH v. 11.5.1999 – VIII R 72/96, DStR 1999, 1184; WIEN, DStR 2001, 196 [199]). Setzt das „Besitzunternehmen“ die gewerbliche Tätigkeit fort, ist der Tatbestand des § 16 Abs. 3 nicht erfüllt. Werden dagegen während einer bestehenden Betriebsaufspaltung Anteile an dem Betriebsunternehmen veräußert, so dass die personelle Verflechtung entfällt, liegt eine Betriebsaufgabe vor, wenn das Besitzunternehmen nicht aus anderen Gründen gewerbliche Einkünfte erzielt. Das gilt auch dann, wenn kurze Zeit später die personelle Verflechtung durch einen Anteilserwerb wieder hergestellt wird. Es liegt dann eine Betriebsaufgabe vor, die mit der späteren Neubegründung der Betriebsaufspaltung einhergeht.

Ausnahme bei überlagerter Betriebsverpachtung im Ganzen: Der Wegfall der personellen Verflechtung führt dann nicht zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe, wenn die Betriebsaufspaltung eine Betriebsverpachtung im Ganzen überlagert hatte. Die Grundsätze der Betriebsverpachtung im Ganzen leben nach Beendigung der Betriebsaufspaltung wieder auf (Einzelheiten s. Anm. 787).

Verlust erbschaftsteuerlicher Vergünstigungen (§§ 13a, 13b, 19a ErbStG): In erstl. Hinsicht sind die Begünstigungen der §§ 13a, 13b, 19a ErbStG bedeutsam. Wenn durch Anordnungen des Erblassers aufgrund einer letztwilligen Verfügung die Betriebsaufspaltung zwangsweise beendet wird, führt dies in erstl. Hinsicht dazu, dass sämtliche WG, die ursprünglich zum BV des Besitzunternehmens gehört hatten, zu PV werden. Dieser Übergang der WG ist nicht nach §§ 13a, 13b, 19a ErbStG begünstigt. Lediglich die Anteile an der BetriebsKapGes. können nach §§ 13b Abs. 1 Nr. 3, 19a Abs. 2 ErbStG begünstigt sein. Voraussetzung hierfür ist, dass der Erblasser zu mehr als 25 % an der BetriebsKapGes. beteiligt war. Entsteht die Betriebsaufspaltung erst durch den Todesfall, so erwerben die Erben PV, sofern die WG vorher PV waren. Die §§ 13b Abs. 1 Nr. 1, 19a Abs. 2 ErbStG sind nicht anwendbar. Lediglich auf den Übergang der Anteile an der BetriebsKapGes. ist § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG anzuwenden, wenn die Beteiligung des Erblassers mehr als 25 % betragen hat.

839 IV. Gestaltungen zur Erhaltung der Betriebsvermögenseigenschaft

Eigengewerbliche Betätigung des Besitzunternehmens: Erzielt das Besitzunternehmen aus anderen Gründen noch gewerbliche Einkünfte, mit denen vor der zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung begonnen wurde, entfällt die Aufdeckung der stillen Reserven, da weiterhin Einkünfte iSd. § 15 erzielt werden. Beschränkt sich das Besitzunternehmen allerdings (insbes. in den Fällen der sog. unechten Betriebsaufspaltung) auf die Überlassung einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage, regelmäßig eines Grundstücks, ist allein in der Überlassung eines solchen Grundstücks noch keine gewerbliche Tätigkeit zu sehen (BFH v. 6.10.1982 – I R 7/79, BStBl. II 1983, 80).

Gründung einer gewerblich geprägten GmbH & Co. KG: Die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung kann bei rechtzeitigem Handeln vor dem Tod eines Gesellschafters dadurch verhindert werden, dass das Besitzunternehmen gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform gem. Abs. 3 Nr. 2 erzielt. Hierzu ist erforderlich, das Besitzunternehmen, unabhängig davon, ob es in der Rechtsform eines Einzelunternehmens, einer GbR, einer OHG oder KG betrieben wird, gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG nach § 24 UmwStG einzubringen. Die Einbringung kann gem. § 24 Abs. 2 Satz 1 Fall 1 UmwStG zu Buchwerten erfolgen. Eine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt nicht. Die Komplementär-GmbH muss persönlich haftende Gesellschafterin werden und nur sie darf zur Geschäftsführung der GmbH berufen werden. Andernfalls liegt keine gewerbliche Prägung iSd. Abs. 3 Nr. 2 vor, so dass das beabsichtigte Gestaltungsziel, gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform zu erzielen, verfehlt würde. Soweit von dem Einbringungsvorgang ein Grundstück betroffen ist, ist der Vorgang, soweit die Beteiligungsverhältnisse an der GmbH & Co. KG unverändert bleiben, von der GrESt. befreit (§ 5 Abs. 1 GrEStG). Voraussetzung ist, dass die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG beteiligt wird. Andernfalls tritt in Höhe der Beteiligung der GmbH GrEStPflicht ein.

Einbringung in die Betriebs-GmbH: Alternativ ist auch die Einbringung des Besitzunternehmens gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in eine KapGes., die auch die BetriebsKapGes. sein kann, zu Buchwerten möglich. Es ist nicht erforderlich, die Anteile an der aufnehmenden KapGes. mit einzubringen. Diese werden nach Ansicht des BFH vielmehr infolge der Einbringung steuerverstrickt bleiben (s. auch § 17 Abs. 6 Nr. 1), ohne dass stille Reserven aufzudecken sind (vgl. hierzu BFH v. 24.10.2000 – VIII R 25/98, BStBl. II 2001, 321; vgl. auch HONERT, EStB 2003, 310). Bei der Einbringung in eine KapGes. ist allerdings zu beachten, dass vorhandene Immobilien, sollten sie wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen, zwingend mit eingebracht werden müssen, um die Buchwertfortführung zu erhalten. Andernfalls würde keine Einbringung eines Betriebs im Ganzen vorliegen.

Die Einbringung eines Grundstücks in eine KapGes. ist nicht von der GrESt. befreit. § 5 GrEStG gilt nicht. Sie ist lediglich auf Gesamthandsgemeinschaften, nicht jedoch auf KapGes. anwendbar. Bemessungsgrundlage ist der Bedarfswert der Immobilie nach § 8 Abs. 2 Nr. 2 GrEStG. Nachteilig wirkt sich zudem aus, dass damit das Grundstück für die Verbindlichkeiten der Betriebsgesellschaft haftet. Vielfach ist allerdings die Betriebsaufspaltung gerade ins Leben gerufen worden, um das Grundstück der Haftung zu entziehen (s. Anm. 772).

Einheitsbetriebsaufspaltung: Die unbeabsichtigte Beendigung der Betriebsaufspaltung im Erbfall lässt sich verhindern, indem vor dem Eintritt eines Todesfalls eine sog. Einheitsbetriebsaufspaltung begründet wird. Diese ist dadurch gekennzeichnet, dass die BesitzPersGes. alleinige Gesellschafterin der BetriebsKapGes. ist. Im Fall des Todes eines Gesellschafters der BesitzPersGes. wird allein der Anteil an der BesitzPersGes. vererbt. Ein Auseinanderfallen der Beteiligungsverhältnisse zwischen Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen kann daher nicht eintreten. Die Einheitsbetriebsaufspaltung kann dadurch begründet werden, dass die Anteile an der BetriebsKapGes. in das Gesamthandsvermögen der BesitzPersGes. überführt werden. Die Überführung der Gesellschaftsanteile erfolgt nach § 6 Abs. 5 zu Buchwerten.

Rechtzeitige Erbfolgeregelung: Die ungewollte Beendigung der Betriebsaufspaltung anlässlich des Todes eines Gesellschafters der Besitz- und Betriebs-

gesellschaft kann verhindert werden, wenn die Verfügung von Todes wegen (Testament, Erbvertrag) mit den gesellschaftsvertraglichen Regelungen in der BetriebsKapGes. abgestimmt wird. Dort ist zu gewährleisten, dass die Stimmrechtsverhältnisse im Besitz- und Betriebsunternehmen, sofern sie bislang den einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen dokumentieren, auch nach dem Todesfall eines Gesellschafters erhalten bleiben.

► *Enthält ein Testament eine Teilungsanordnung*, die zur zwangsweisen Beendigung der Betriebsaufspaltung führen würde, haben die Erben immer noch die Möglichkeit, den Eintritt dieses Ergebnisses zu vermeiden. Denn zivilrechtlich besteht grds. die Möglichkeit, sich einvernehmlich über eine Teilungsanordnung hinwegzusetzen (BGH v. 23.9.1981 – IVa ZR 185/80, NJW 1982, 43). Dieses Vorgehen bietet den Erben die Chance, die personelle Entflechtung nicht eintreten zu lassen, indem die Erben – gegen die Vorgaben der Teilungsanordnung – sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen die Rechtsnachfolge antreten und so als geschlossene Personengruppe einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten.

► *Ist im Gesellschaftsvertrag der BesitzPersGes. eine qualifizierte Nachfolgeklausel enthalten*, während die Beteiligung an der Betriebs-GmbH nach § 15 Abs. 1 GmbHG auf die Erbengemeinschaft übergeht, droht ebenfalls die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung, wenn bei einer Mehrheit von Erben nur ein qualifizierter Erbe in die BesitzPersGes. eintritt. In diesem Fall kann die zwangsweise Beendigung der Betriebsaufspaltung vermieden werden, indem der qualifizierte Nachfolger testamentarisch als Alleinerbe eingesetzt wird und die übrigen Erben Vermögenswerte durch Vermächtnisse erhalten.

► *Haben die Ehegatten für den Fall des Todes ein „Berliner Testament“ iSd. § 2269 BGB errichtet*, wonach sie sich wechselseitig zu alleinigen Vollerben einsetzen, führt der Tod eines Ehegatten zwangsläufig zur Begründung der Betriebsaufspaltung ab dem Todeszeitpunkt, wenn zuvor die Betriebsaufspaltung durch das sog. Wiesbadener Modell (Anm. 782) verhindert wurde. Denn der überlebende Ehegatte ist sodann sowohl am Besitzunternehmen als auch am Betriebsunternehmen beteiligt. Soll die Begründung der Betriebsaufspaltung anlässlich des Todes eines Ehegatten verhindert werden, so ist durch eine testamentarische Regelung sicherzustellen, dass weiterhin keine Person oder Personengruppe einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen in beiden Unternehmen entfalten kann. Dies kann zB durch Zuordnung von Gesellschaftsanteilen an einem der beiden Unternehmen im Wege des Vermächnisses auf Abkömmlinge erfolgen.

Anhang 3 zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 2: Familienpersonengesellschaften

Schrifttum: BEISSE, Zur Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften, FR 1973, 53; BREIDENBACH, Zur Entscheidung des Großen Senats über die Angemessenheit der Gewinnverteilung bei Familien-Personengesellschaften vom 29.5.1972, DB 1973, 545; SAUER, Der „tatsächliche Wert“ eines geschenkten Kommanditanteils, StBp. 1973, 241; L. SCHMIDT, Gewinnverteilung in Familien-Personengesellschaften, Teil I, FR 1974, 485, Teil II, FR 1974, 529; COSTEDE, Einzelfragen zum Steuerrecht der Personengesellschaften, StuW 1982, 17; SEER, Der minderjährige Kommanditist als Mitunternehmer bei schenkweiser Übertragung der Beteiligung durch seine Eltern, DStR 1988, 600; KLEEBERG, Steuerrechtliche Aspekte der Errichtung und Erhaltung von Familiengesellschaften in der Generationenfolge, BB 1989, 2448; ARNDT, Die Familiengesellschaft im Einkommensteuerrecht,

SteuStud. 1991, 17; MARX, Ergänzungsbilanzen bei schenkweiser Beteiligung an Kommanditgesellschaften, FR 1991, 3; GASSNER, Steuergestaltung und ihre Grenzen bei Familienpersonengesellschaften, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 771; MÄRKLE, Angehörige als Darlehensgeber, stille Gesellschafter, Kommanditisten, BB-Beilage 2/1993; SCHWENDY, Familiengesellschaften und Gestaltungsmissbrauch, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 787; STUHRMANN, Einzelfragen zur Familienpersonengesellschaft, Festschr. L. Schmidt, München 1993, 403; SCHÖN, Mitarbeit und Mithilfe von Familienangehörigen, Festschr. F. Klein, Köln 1994, 467; BACHEM, Können Kleinkinder Mitunternehmer sein?, DStZ 1995, 610; SCHMID, Steuerrechtliche Behandlung einer Familienkommanditgesellschaft, DStR 1995, 1977; BORDEWIN, Besonderheiten der Ertragsbesteuerung bei Familienpersonengesellschaften, DB 1996, 1359; MEYER-KOPPITZ, Die steuerliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaften in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft, DStZ 1996, 265; WESTERFELHAUS, Betriebswirtschaftliche Einflüsse auf das Steuerrecht der Familienpersonengesellschaften, DB 1997, 2033; JÜLICHER, Vertragliche Rückforderungsrechte und Weiterleitungsklauseln in Schenkungsverträgen, DStR 1998, 1977; KLEINE-ROSENSTEIN, Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung von Familiengesellschaften, StuB 1999, 912; KLEINE-ROSENSTEIN, Steuerliche Anerkennung der Gewinnverteilung bei Familienpersonengesellschaften, StuB 1999, 1027; CARLÉ/HALM, Entwicklungen des Sondersteuerrechts der Familienpersonengesellschaften, KÖSDI 2000, 12383; DAMRAU, Kein Erfordernis der gerichtlichen Genehmigung bei Schenkungen von Gesellschaftsbeteiligungen an Minderjährige, ZEV 2000, 209; SCHNITZER, Besonderheiten bei Familienpersonengesellschaften, EStB 2001, 383; WENDT, Zur Angemessenheitsprüfung bei geschenkter Unterbeteiligung, GStB 2002, 50; RITZROW, Die Familienpersonengesellschaft im Einkommensteuerrecht, Teil I, StBp. 2003, 140, Teil II, StBp. 2003, 173; HOHAUS/EICKMANN, Die Beteiligung Minderjähriger an vermögensverwaltenden Familien-Kommanditgesellschaften – Anforderungen an die steuerliche Anerkennung, BB 2004, 1707; KÖHLER, Beispielhafte Ermittlung des steuerlich angemessenen Gewinnanteils für eine geschenkte Beteiligung nicht mitarbeitender Kinder bei Familienpersonengesellschaften, StBp. 2004, 50; Ivo, Die Übertragung von Kommanditanteilen an minderjährige Kinder, ZEV 2005, 193; SCHOOR, Übertragung von Kapitalvermögen auf Kinder, DStZ, 2005, 696; ESCHER, Schenkung unter Vorbehalt – einkommen- und schenkungsteuerliche Konsequenzen, FR 2008, 985; Ivo, Die Beteiligung Minderjähriger an Personengesellschaften, NWB F. 18, 4497; SURETH/NORDHOFF, Kritische Anmerkungen zur Ermittlung des tatsächlichen Werts einer Familienpersonengesellschaft nach neuer Rechtslage, DB 2008, 305.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Begriff und Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft

1. Begriff der Familienpersonengesellschaft

840

FamilienPersGes. sind PersGes., deren Gesellschafter ausschließlich oder überwiegend nahe Angehörige, insbes. Ehegatten oder Eltern und deren Kinder, sind.

Fehlender Interessengegensatz: Bei Gesellschaftsverträgen zwischen nahen Angehörigen kann es an einem natürlichen Interessengegensatz fehlen, so dass bei FamilienPersGes. häufig private Erwägungen im Vordergrund stehen.

Vgl. BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (7); v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (454); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (461); SCHWENDY, Festschr. L. Schmidt, 1993, 787 (789); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (266); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 (914); RITZROW, StBp. 2003, 140 (141); RITZROW, StBp. 2003, 173 (178).

Gesellschaftsverträge von FamilienPersGes. unterliegen daher den Grundsätzen über Verträge zwischen nahen Angehörigen (s. Anm. 852; s. dazu allg. § 2 Anm. 170 ff. und § 4 Anm. 850 ff.).

Welcher Personenkreis zu den „nahen Angehörigen“ zu zählen ist, ist weitgehend str.

► *Nach einer im Schrifttum verbreiteten Auffassung* kann eine FamilienPersGes. nur (oder jedenfalls überwiegend) zwischen Angehörigen iSv. § 15 AO bestehen.

BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 371; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 458; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12384) Tz. 2; einschränkend STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403; nur Angehörige iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 3 und 4 AO unter Berufung auf § 10h EStG. Vgl. auch LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 391, und KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912; Angehörige iSv. § 15 AO und Familie iwS (sowohl natürliche als auch juristische Personen); SCHNITZER, EStB 2001, 383; grds. § 15 AO, aber nicht für Geschwister; abl. LBP/BRITZ, § 15 Rn. 106c; BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1360f.).

► *Der BFH* beschränkt den Begriff der „nahen Angehörigen“ nicht auf den von § 15 AO erfassten Personenkreis (grundlegend BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 [7] zu IV.2.b aa der Gründe), stellt seinerseits aber auch keine klaren Kriterien auf.

▷ *Nabe Angehörige sind* nach der Rspr. des BFH:

– Eltern und deren Kinder;

Gleichsam der „Grundfall“ der FamilienPersGes., vgl. zB BFH v. 22.8.1951 – IV 246/51 S, BStBl. III 1951, 181; v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5, sowie BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (462) zu II.4.b der Gründe mwN.

– Ehegatten (zB BFH v. 26.8.1958 – I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445);

– Geschwister;

Vgl. BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92; glA CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12384) Tz. 4; aA LBP/BRITZ, § 15 Rn. 106c; BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1361); SCHNITZER, EStB 2001, 383.

– GmbH & Co. KG und Komplementär-GmbH, wenn die Komplementär-GmbH beherrscht wird von den Eltern oder Ehegatten der Kommanditisten
BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); vgl. auch BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 (721) betr. atypisch stille Gesellschaft; glA LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 391; LBP/BRITZ, § 15 Rn. 106c.

oder von einem oder mehreren Kommanditisten und/oder Komplementären;

BFH v. 26.6.1964 – VI 296/62 U, BStBl. III 1964, 619 (620); v. 25.4.1968 – VI R 279/66, BStBl. II 1968, 741 (742).

– Großeltern und Enkel (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]);

– SchwesterPersGes. (BFH v. 16.11.2000 – XI R 28/99, BStBl. II 2001, 299 [301 f.]);

– Vereinsmitglieder und Verein (vgl. BFH v. 24.7.1990 – VIII R 162/84, BFH/NV 1991, 35 [37]; uE Sonderfall).

▷ *Keine nahen Angehörigen sind* nach der Rspr. des BFH:

– Personen, die in einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft leben;

BFH v. 14.4.1988 – IV R 225/85, BStBl. II 1988, 670 betr. typisch stille Gesellschaft; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265; vgl. aber BFH v. 26.9.2007 – IX B 115/07, BFH/NV 2007, 2235 betr. Vertrag zwischen einer aus Partnern einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft gebildeten Gemeinschaft und einem Angehörigen eines Beteiligten an dieser Gemeinschaft.

– Verlobte (vgl. BFH v. 17.1.1985 – IV R 149/84, BFH/NV 1986, 148 betr. Arbeitsverhältnis; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265);

- Verschwägerter (BFH v. 22.7.1981 – I R 54/79, BStBl. II 1983, 14, betr. stille Gesellschaft; aA BFH v. 7.5.1996 – IX R 69/94, BStBl. II 1997, 196 [197] betr. Mietvertrag).
- ▶ *Stellungnahme*: UE sind die nachstehenden Grundsätze immer dann anzuwenden, wenn zwischen den Gesellschaftern kein natürlicher Interessengegensatz besteht.
- ▷ *Angehörigenbegriff ungeeignet*: Daher kann nicht an formale Kriterien wie den Angehörigenbegriff (§ 15 AO) angeknüpft werden (glA RITZROW, StBp. 2003, 140 [141]). Entscheidend ist, ob Umstände vorliegen, aufgrund derer der Stpfl. privat veranlasste Zuwendungen in die betriebliche Sphäre verlagert.
- ▷ *Unterhaltspflicht*: Als derartiger Umstand sind insbes. Unterhaltspflichten anzusehen (vgl. auch BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1361]). Daher dürften die nachstehenden Anforderungen auch für eine aus Lebenspartnern gebildete PersGes. gelten (vgl. § 5 LPartG; glA LBP/BRITZ, § 15 Rn. 106c; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 382, allerdings unter Hinweis auf den Vermögensstand). Insoweit ergibt sich eine Verknüpfung mit § 15 AO, da Angehörige einander häufig auch unterhaltsverpflichtet sind.
- ▷ *Die gesellschaftsrechtliche Beherrschung* kann zB bei der sog. Familien-GmbH & Co. KG gegen einen natürlichen Interessengegensatz sprechen (vgl. auch BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672]).

Gehören Dritte zum Gesellschafterkreis, dürfte der Gesellschaftsvertrag regelmäßig aufgrund eines natürlichen Interessengegensatzes zustande kommen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]). Daran ändert sich nichts, wenn ein naher Angehöriger den Anteil des Dritten entgeltlich übernimmt (BFH v. 14.8.1986 – IV R 22/85, BFH/NV 1988, 291 [292]) oder erbt. Anderes kann gelten, wenn zB ein Elternteil aufgrund einer beherrschenden Stellung Einfluss auf die vertraglichen Abreden haben kann (MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [267]; vgl. auch BFH v. 15.12.1988 – IV R 29/86, BStBl. II 1989, 500 [501]).

2. Erscheinungsformen der Familienpersonengesellschaft

841

Schrifttum: LANGENFELD in LANGENFELD/GAIL, Hdb. der Familienunternehmen, I. Teil; BINNEWIES, Familienrechtliche Gestaltungen rund um die GmbH-Beteiligung, GmbH-StB 2005, 274; WATRIN/MIDDENDORF/SIEVERT, Spezifische Probleme bei der GmbH & Co. KGaA als Familiengesellschaft, StuB 2005, 193.

Unter dem Begriff FamilienPersGes. werden eine Vielzahl von Fallgestaltungen zusammengefasst.

Gesellschaftsformen: Diese reichen von der „klassischen“ Gesellschafterstellung in einer GbR, OHG oder (GmbH & Co.) KG über atypisch stille Gesellschaften und Unterbeteiligungen bis hin zur typisch stillen Gesellschaft (vgl. die Übersicht bei KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]; zur typisch stillen Gesellschaft s. § 20 Anm. 500 ff.).

Betätigungen: FamilienPersGes. können im Rahmen einer luf. (BFH v. 7.10.1982 – IV R 186/79, BStBl. II 1983, 73 [74]; v. 14.8.1986 – IV R 341/84, BStBl. II 1987, 23 [24]; RITZROW, StBp. 2003, 173 [176 f.]) oder einer selbständigen Tätigkeit (BFH v. 26.8.1958 – I 116/58 U, BStBl. III 1958, 445 [446] betr. Architekten) vorliegen. Daneben gewinnt die vermögensverwaltende FamilienPersGes. zunehmend an Bedeutung (s. dazu Anm. 884).

Einstweilen frei.

842–844

II. Bedeutung der Familienpersonengesellschaft

845 1. Dogmatische Begründung der Sonderbehandlung

Woraus die Sonderbehandlung von FamilienPersGes. dogmatisch resultiert, ist str.

Die herrschende Meinung:

► *Rechtsgrundlage:* Im Anschluss an die Grundsatzentscheidung des BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S (BStBl. III 1951, 181) ist anerkannt, dass die Gründung einer FamilienPersGes. keinen Gestaltungsmissbrauch (§ 42 AO) darstellt.

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); LBP/BrTZ, § 15 Rn. 108a; SCHWENDY, Festschr. L. Schmidt, 1993, 787 (805 ff.); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (266 f.); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033; SCHNITZER, EStB 2001, 383 (384); aA R 15.9 Abs. 3 Satz 2 EStR sowie ARNDT, StuStud. 1991, 17 (21) für Angemessenheit der Gewinnverteilung. Die Ausführungen des BVerfG in der sog. Oder-Konto-Entscheidung (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36] zu B. I.1. der Gründe: „Missbrauch der Vertragsgestaltung“) müssen vor diesem Hintergrund als sprachlich ungenau angesehen werden.

Die Rechtsgrundlage für die Sonderbehandlung sah der BFH zunächst in der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§§ 40, 41 AO),

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262; v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (491); v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53),

betonte in der Folgezeit aber verstärkt die Unterscheidung zwischen Einkommenserzielung und Einkünfteverwendung (§ 12).

BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53); v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 (328) zu A.3.e der Gründe; v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (57); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (461). Teilweise wird auch von der Verfügung über eine Einkunftsquelle gesprochen, zB BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (491); v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (376).

Dem hat sich das Schrifttum weitgehend angeschlossen.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 743; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 373; COSTEDE, StuW 1982, 14 (19); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (267); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (384).

Daneben stellt die Rspr. zT auch auf den Mitunternehmerbegriff ab.

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416; v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 (222); v. 1.2.1973 – IV R 61/72, BStBl. II 1973, 309; v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332; v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328; v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 (326); v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 f.; v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59 betr. Unterbeteiligung; v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 f.; v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453); v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637) betr. Unterbeteiligung. Ebenso SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 743; SCHWENDY, Festschr. L. Schmidt, 1993, 787 (795 f.); LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 395, 398.

► *Zweistufenmodell:* Der BFH entwickelte ein zweistufiges Modell, wonach zwischen Anerkennung der Gesellschaft als solcher (dem Grunde nach, s. dazu Anm. 852 ff.) und der Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung (Anerkennung der Höhe nach, s. dazu Anm. 888 ff.) zu unterscheiden ist.

Grundlegend BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181 (183); v. 26.5.1959 – I 32/58 S, BStBl. III 1959, 322 (323); v. 8.6.1967 – IV 162/63, BStBl. III 1967, 598 (599); v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (6); v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 742; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 391; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912.

Stellungnahme:

- ▶ § 12 ist als Rechtsgrundlage ungeeignet. § 12 regelt lediglich die Rechtsfolgen von privat veranlassten Zuwendungen, aber nicht, wann dies der Fall ist.
- ▶ *Einkünfteerzielung maßgebend:* Im Ansatz zutreffend dürfte uE der Rückgriff auf die Einkünfteerzielung sein. Entscheidend ist somit die Frage, ob und inwieweit der nahe Angehörige eigene Einkünfte „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 Satz 1) oder ob und inwieweit ihm Einkommen, das ein anderer erzielt hat, aufgrund privater Veranlassung zugewendet wird. Daraus ergibt sich zwingend eine zweistufige Prüfung, dh. es ist zu fragen, wer die Einkünfte dem Grunde nach erzielt und in welcher Höhe sie ihm zuzurechnen sind.
- ▷ *Die steuerrechtliche Anerkennung dem Grunde nach* betrifft wegen Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 die Frage, ob der zivilrechtl. als Gesellschafter aufgenommene nahe Angehörige stl. auch Mitunternehmer ist (insoweit glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 743; LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 395, 398; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]; s. Anm. 852 ff.).
- ▷ *Die steuerrechtliche Anerkennung der Höhe nach* betrifft hingegen die Frage, inwieweit die dem Mitunternehmer handelsrechtl. zugewiesenen Gewinnanteile stl. auch der Einkunftsquelle Mitunternehmerschaft zuzurechnen sind (s. Anm. 888 ff.).
- ▶ *Keine Sonderbehandlung der Familienpersonengesellschaft:* Im Ergebnis kommt es damit, was die stl. Anerkennung dem Grunde nach anbetrifft, nicht zu einer Sonderbehandlung der FamilienPersGes. Vielmehr ist die Mitunternehmerstellung bei FamilienPersGes. nach den allg. Maßstäben zu beurteilen (s. Anm. 852 ff.; BFH v. 4.4.2007 – IV B 143/05, BFH/NV 2007, 1848 sieht dies als geklärt an). Bei der stl. Anerkennung der Höhe nach muss jedoch berücksichtigt werden, dass es sich bei FamilienPersGes. um Rechtsverhältnisse zwischen Personen handelt, zwischen denen kein natürlicher Interessenwiderstreit besteht. Rechtsgrundlage für die (Sonder-)Behandlung von FamilienPersGes. ist somit ausschließlich Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 2 Abs. 1.

2. Motive für die Gründung einer Familienpersonengesellschaft

846

Die Motive für die Gründung einer FamilienPersGes. sind vielfältig.

Wichtigster Grund dürfte nach wie vor sein, die Nachkommen an das Unternehmen heranzuführen und/oder das Unternehmen in Familienbesitz zu halten. Daneben spielen stl. Überlegungen allerdings eine nicht zu unterschätzende Rolle. So können zum einen durch die stl. anzuerkennende Verlagerung von Einkunftsquellen estl. Freibeträge mehrfach in Anspruch genommen und Progressionsvorteile genutzt werden (sog. Familienrealsplitting). Zum anderen können erbstl. Freibeträge sowie Vergünstigungen bei der Übertragung von BV (§§ 13a, 13b ErbStG idF des ErbStRG) genutzt werden (s. zur Rechtslage vor dem ErbStRG CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12385] Tz. 7 ff.; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912; MEYER-KOPPITZ, DSStZ 1996, 265 f.; SCHMID, DSStR 1995, 1977 f.).

Für die steuerrechtliche Anerkennung ist das Gründungsmotiv unbeachtlich.

Grundlegend BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181; aA noch RFH v. 25.3.1942, StuW 1942, Nr. 186 (Sp. 169); v. 29.4.1942, RStBl. 1942, 497 (498); vgl. auch RFH v. 9.7.1941, RStBl. 1941, 657 (658) zu familien- und erbrechtl. Gründen.

Dieses Motiv ist nach der Rspr. allerdings als ein Gesichtspunkt im Rahmen einer Gesamtwürdigung bei der Frage, ob eine Mitunternehmerschaft vorliegt, zu berücksichtigen (vgl. auch BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]).

847 **3. Vermeidung von Familienpersonengesellschaften**

Es ist auch denkbar, dass nahe Angehörige es gerade vermeiden wollen, als Mitunternehmer einer FamilienPersGes. angesehen zu werden. In diesen Fällen kann allerdings eine verdeckte Mitunternehmerschaft in Betracht kommen (s. dazu ausführl. Anm. 341, 362, 365 mwN; vgl. auch SCHNITTER, EStB 2001, 383 [387]).

848 **III. Verfassungsmäßigkeit der Sonderbehandlung von Familienpersonengesellschaften**

Es ist verfassungsrechtl. grds. nicht zu beanstanden, dass an den Nachweis der Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen wegen des fehlenden Interessengegensatzes erhöhte Anforderungen gestellt werden (BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34 [36], sog. Oder-Konto-Entscheidung). Es verstößt insbes. nicht gegen Art. 6 GG, wenn einer FamilienPersGes. die stl. Anerkennung versagt wird, sofern die Komplementäre der KG die Rechtsstellung des Kommanditisten „aufs äußerste verkümmern“ lassen (BVerfG v. 3.8.1976 – 1 BvR 216/76, HFR 1976, 536). Indes dürfen diese Anforderungen nicht überspannt werden, insbes. dürfen bloße Beweisanzeichen nicht gleichsam „vertatbestandlich“ werden (so jetzt ausdrücl. BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04, BStBl. II 2007, 294, im Anschluss an BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90 aaO; aA wohl BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 441). Die Rspr. des BFH zu den Verträgen zwischen nahen Angehörigen darf nicht zu einer Umkehr der Beweislast führen. Verfassungsrechtl. bedenklich ist es daher, wenn die Anforderungen zur Folge hätten, dass die Aufnahme von Abkömmlingen in das elterliche Unternehmen praktisch unmöglich gemacht würde (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [621]).

849–851 Einstweilen frei.

B. Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung von Familienpersonengesellschaftsverhältnissen**I. Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach**852 **1. Verträge zwischen nahen Angehörigen**

Der BFH und die herrschende Meinung sehen Gesellschaftsverträge von FamilienPersGes. als Verträge zwischen nahen Angehörigen an (s. Anm. 840 mwN). Diese Verträge müssen daher

- zivilrechtl. wirksam (s. dazu Anm. 853 ff.) sowie
- klar und eindeutig vereinbart sein (s. dazu Anm. 862),
- tatsächlich vollzogen werden, und zwar so wie vereinbart (s. dazu Anm. 865 ff.);
- Inhalt und tatsächliche Durchführung müssen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (Fremdvergleich, s. dazu Anm. 875 ff.).

Dies gilt allerdings nicht in den Fällen einer verdeckten Mitunternehmerschaft (s. dazu Anm. 847 sowie BFH v. 8.11.1995 – XI R 14/95, BStBl. II 1996, 133 [134]; LBP/Brtz, § 15 Rn. 106c).

Stellungnahme: UE geht es bei der stl. Anerkennung von FamilienPersGes. dem Grunde nach ausschließlich um die Frage, ob der Gesellschafter einer PersGes. stl. als Mitunternehmer anzusehen ist (s. dazu allg. Anm. 845). Entscheidend ist demnach, ob der Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt. Letztlich dürfte auch das Prüfungsschema des BFH zum selben Ergebnis führen, weil insbes. die zum Fremdvergleich diskutierten Punkte (s. Anm. 875 ff.) allg. Merkmale des Mitunternehmerbegriffs betreffen. Zudem verweist der BFH in diesem Zusammenhang auf die Leitbildfunktion des HGB (s. Anm. 875, 303 mwN).

2. Zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags

a) Anwendbarkeit von § 41 Abs. 1 Satz 1 AO

853

Nach der Auffassung von Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Teilen des Schrifttums ist Voraussetzung für die Anerkennung eines Gesellschaftsvertrags einer FamilienPersGes. als Mitunternehmer, dass der Gesellschaftsvertrag zivilrechtl. wirksam ist. Als Folge soll § 41 Abs. 1 Satz 1 AO bei FamilienPersGes. nicht anwendbar sein.

BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 (388); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 748; L. SCHMIDT, FR 1974, 485 (490); LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 402, 411; SCHNITZER, EStB 2001, 383 (384); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 (915); wohl auch BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1364); aA anscheinend BFH v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877, dazu MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (269): „Ausrutscher“. Vgl. auch BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 441.

► *Zur Begründung* wird zT angeführt, es fehle geschäftsunfähigen und beschränkt geschäftsfähigen Kindern an der Rechtsmacht und der faktischen Durchsetzungsfähigkeit, um iSd. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO das wirtschaftliche Ergebnis eines Rechtsgeschäfts eintreten und bestehen zu lassen (FG Düss. v. 28.5.1986, EFG 1987, 331 f., rkr.). ZT wird angenommen, § 12 enthalte eine § 41 Abs. 1 Satz 1 AO verdrängende Regelung iSv. § 41 Abs. 1 Satz 2 AO (BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1364]). L. SCHMIDT (FR 1974, 485 [490]) hingegen sieht die zivilrechtl. Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags als Tatbestandselement der Mitunternehmerschaft an. Dabei sei auch die fehlerhafte Gesellschaft in diesem Sinne zivilrechtl. wirksam.

► *Die neuere Rechtsprechung* hat die Bedeutung des Kriteriums der zivilrechtl. Wirksamkeit im Anschluss an die sog. Oder-Konto-Entscheidung des BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90 (BStBl. II 1996, 34) allerdings merklich abgeschwächt. So erachtet es BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97 (BStBl. II 2000, 386 [389]) als ausreichend, wenn ein ernsthafter Bindungswille erkennbar ist (krit. dazu LBP/BITZ, § 15 Rn. 106c; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [269]; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12387] Tz. 19). BFH v. 7.6.2006 – IX R 4/04 (BStBl. II 2007, 294; ebenso v. 22.2.2007 – IX R 45/06, DStR 2007, 986, jeweils betr. Darlehensvertrag) misst der zivilrechtl. Wirksamkeit nur noch indizielle Bedeutung bei (aA wohl BMF v. 2.4.2007, BStBl. I 2007, 441).

Nach Auffassung der wohl herrschenden Meinung im Schrifttum ist die zivilrechtl. Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags keine Voraussetzung für die stl. Anerkennung einer FamilienPersGes., so dass § 41 Abs. 1 Satz 1 AO anwendbar ist.

KRUSE in TIPKE/KRUSE, AO/FGO, § 41 AO Rn. 31 f.; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 374; LBP/BITZ, § 15 Rn. 107; KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, § 12 I.1.; SEER, DStR 1988, 600; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265

(269); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12387) Tz. 18; SCHÖN, Festschr. F. Klein, 1994, 467 (476); krit. ARNDT, StEuStud. 1991, 17 (18).

Stellungnahme:

► *Die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags ist kein brauchbares Kriterium.* Entscheidend ist, ob der Gesellschafter Mitunternehmerinitiative entfalten kann und ein Mitunternehmerisiko trägt. Die Rspr. des BFH ignoriert insoweit das Institut der fehlerhaften Gesellschaft (aA L. SCHMIDT, FR 1974, 485 [490]), obwohl fehlerhafte Gesellschaften als Mitunternehmerschaften anerkannt sind (RITZROW, StBp. 2003, 140 (146); s. auch Anm. 334).

► § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist anwendbar. Insbes. kann § 12 nicht als § 41 Abs. 1 Satz 1 AO verdrängende Regelung angesehen werden. § 12 gilt auch, wenn den dort genannten Aufwendungen ein wirksamer Vertrag zugrunde liegt (s. § 12 Nr. 2 aE). Entscheidend ist die Mitunternehmerstellung. Folglich ist auch eine fehlerhafte FamilienPersGes. stl. anzuerkennen, sofern dem nicht andere Gründe entgegenstehen (offen gelassen in BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]). Die zivilrechtl. Wirksamkeit ist demnach nur insoweit zu berücksichtigen, als sie für die Entfaltung von Mitunternehmerinitiative und zum Tragen eines Mitunternehmerrisikos erforderlich ist. § 41 Abs. 1 Satz 1 AO ist in diesen Fällen zwar anwendbar, geht aber ins Leere.

► *Gegenüber Minderjährigen greift das Institut der fehlerhaften Gesellschaft nicht ein.* Der minderjährige Gesellschafter wird daher nicht am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt und haftet nicht für Verbindlichkeiten (ULMER in Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 5, 5. Aufl. 2009, § 705 Rn. 337 f. mwN; darauf verweist auch BFH v. 1.2.1973 – IV R 49/68, BStBl. II 1973, 307 [308]). Aus diesem Grund kann er nicht als Mitunternehmer angesehen werden.

► *Bei der Strukturierung einer Familienpersonengesellschaft* sollten allerdings gleichwohl die Anforderungen soweit wie möglich beachtet werden, um spätere Auseinandersetzungen mit der FinVerw. zu vermeiden.

854 b) Vereinbarter Gesellschafterbeitrag

Beitrag und Einlage: Als zivilrechtl. Gesellschafter muss der Mitunternehmer einen Beitrag zur Förderung des Gesellschaftszwecks leisten (§ 705 BGB). Zuweilen wird hier von einer Einlage gesprochen (zB BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68 BStBl. II 1973, 221 [222]). Unter einer Einlage versteht man aber regelmäßig eine Kapitaleinlage. Der Begriff des Beitrags (§ 706 BGB) ist weiter und umfasst sämtliche Leistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks.

Eine Kapitaleinlage (auch als Sacheinlage) ist insoweit unproblematisch. Soweit ein Einzelunternehmer sein Unternehmen auf eigene Rechnung einbringt, ist § 24 UmwStG anzuwenden (BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04, BFH/NV 2006, 521 [523]). Soweit er es für Rechnung der Neugesellschafter einbringt, liegt eine unentgeltliche Übertragung iSv. § 6 Abs. 3 vor (nach BFH v. 12.10.2005 – X R 35/04 aaO [523 ff.] gilt dies auch für § 7 Abs. 1 EStDV aF). Gleiches dürfte auch bei Aufnahme als Gesellschafter durch Abbuchung vom Kapitalkonto eines anderen Gesellschafters gelten (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 745). Anderes kann bei Aufnahme in Erfüllung eines Vermächtnisses gelten (BFH v. 16.12.2004 – III R 38/00, BStBl. II 2005, 554).

Sonstige Beiträge: Es genügt auch ein Gesellschafterbeitrag in der Form von Dienstleistungen oder Gebrauchsüberlassungen (§ 706 Abs. 3 BGB; vgl. BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]). Denkbar sind weiterhin Misch-

formen (vgl. K. SCHMIDT in Münchener Kommentar zum HGB, Bd. 2, 2. Aufl. 2006, § 105 Rn. 179 aE).

Gesellschafter ohne Beitrag? Die hM geht heute davon aus, dass eine vollkommen pflichtentlastete Gesellschaftsbeteiligung unzulässig ist (zum Streitstand s. ULMER in Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 5, 5. Aufl. 2009, § 706 Rn. 17 mwN). Bei der OHG genügt allerdings schon die unbeschränkte Haftung (§ 128 HGB) als Beitrag (STAUB/ULMER, HGB, Bd. 2, 4. Aufl. 1988, § 105 Rn. 18); Gleiches dürfte für die GbR gelten. Auch stl. werden voll haftende Gesellschafter einer PersGes. stets als Mitunternehmer angesehen (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 769; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]).

c) Form

855

Der Gesellschaftsvertrag kann grundsätzlich auch mündlich geschlossen werden (BFH v. 7.3.1961 – I 289/60 U, BStBl. III 1961, 351). In diesem Fall sind jedoch strenge Anforderungen an den Nachweis zu stellen (BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 374). Aus Beweisgründen empfiehlt sich daher zumindest die einfache Schriftform (RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]). Eine Formbedürftigkeit kann sich aber aus anderen Vorschriften ergeben (§§ 311b, 518 BGB, § 15 GmbHG, vgl. auch SCHNITZER, EStB 2001, 383 [384]).

► *Die schenkweise Aufnahme eines nahen Angehörigen in eine Außengesellschaft* bedarf keiner notariellen Beurkundung (§ 518 Abs. 2 BGB; SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 747).

► *Die Begründung einer Unterbeteiligung zur Erfüllung wirksam begründeter Vermächtnisansprüche* erfolgt nicht unentgeltlich und bedarf daher nicht der notariellen Beurkundung (BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 [648]).

► *Bei Innengesellschaften ohne Gesamthandsvermögen* führt die Einbuchung einer formunwirksam vereinbarten Einlage nicht zur Heilung nach § 518 Abs. 2 BGB (BGH v. 24.9.1952 – II ZR 136/51, BGHZ 7, 174 [179] betr. atypisch stille Gesellschaft). Demnach kann das Gesellschaftsverhältnis auch stl. nicht anerkannt werden (BFH v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768 [770] betr. Unterbeteiligung).

Die Nichtbeachtung von Formvorschriften ist stl. unschädlich, wenn sie den Vertragspartnern nicht angelastet werden kann. Dies ist insbes. bei umstrittener Zivilrechtslage der Fall (BFH v. 13.7.1999 – VIII R 29/97, BStBl. II 2000, 386 [388]). Nach BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79 (BStBl. II 1982, 646 [649], obiter dictum) soll eine Bestätigung (§ 141 BGB) genügen. Bei der Strukturierung empfiehlt es sich gleichwohl, Formvorschriften eher streng zu handhaben.

d) Ergänzungspfleger

856

Zivilrechtliche Regelung: Bei Abschluss des Gesellschaftsvertrags zwischen den Eltern und ihren minderjährigen Kindern muss ein Ergänzungspfleger mitwirken (§ 1909 Abs. 1 BGB; aA OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, NZG 2008, 750; str. für derivativen Erwerb, vgl. Ivo, ZEV 2005, 193 [194 f.] mwN). Dies gilt jedoch nicht, sofern eine (Unter-)Beteiligung in Erfüllung eines wirksam eingeräumten Vermächtnisanspruchs erfolgt.

BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648). Ebenso für die geschenkte stille Beteiligung eines Kindes ohne Verlustbeteiligung BFH v. 9.7.1987 – IV R 95/85, BStBl. II 1988, 245 (247), obiter dictum.

Bei umstrittener Rechtslage genügt es, wenn die Eltern sich ernsthaft um die Mitwirkung des Pflegers bemüht haben (s. Anm. 855). Bei der Strukturierung

sollte daher stets ein Ergänzungspfleger hinzugezogen und dies dokumentiert werden, um spätere Auseinandersetzungen mit der FinVerw. zu vermeiden.

857 e) Familiengerichtliche Genehmigung

Zivilrechtliche Regelung: Die Übertragung der Beteiligung an einer PersGes. soll der familiengerichtlichen Genehmigung bedürfen (§§ 1643 Abs. 1, 1822 Nr. 3 BGB).

OLG Frankfurt v. 27.5.2008 – 20 W 123/08, GmbHR 2008, 1262; aA DAMRAU, ZEV 2000, 209 (210). Vgl. auch OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, GmbHR 2008, 1263 sowie OLG München v. 6.11.2008 – 31 Wx 76/08, GmbHR 2008, 1264, jeweils betr. vermögensverwaltende PersGes.

Das Schweigen des Familiengerichts kann dabei nicht als stillschweigende Genehmigung gedeutet werden (BFH v. 4.7.1968 – IV 136/63, BStBl. II 1968, 671).

Rückwirkung: Zivilrechtl. wirkt die familiengerichtliche Genehmigung auf den Zeitpunkt des Vertragsschlusses zurück.

► *Nach Auffassung des BFH* gilt dies stl. nur dann, wenn die familiengerichtliche Genehmigung unverzüglich nach Abschluss des Vertrags beantragt, in einer dem gerichtlichen Geschäftsgang angemessenen Frist erteilt und die Gesellschaft während der Schwebzeit tatsächlich wie vereinbart vollzogen wird.

BFH v. 8.11.1972 – I R 227/70, BStBl. II 1973, 287 (288); v. 1.2.1973 – IV R 48/68, BStBl. II 1973, 307 (308 f.); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); vgl. auch BFH v. 4.7.1968 – IV 136/63, BStBl. II 1968, 671; v. 5.3.1981 – IV R 150/76, BStBl. II 1981, 435 (437 f.), jeweils betr. Genehmigung durch das volljährig gewordene Kind.

Im Erbfall kann allerdings auch bei größerem zeitlichem Abstand noch eine stl. Rückwirkung angenommen werden (BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 [649] betr. Untervermächtnis).

► *Stellungnahme:* Die Auffassung des BFH ist uE zu eng. Entscheidend ist, ob der Vertrag während der Schwebzeit wie unter Fremden üblich tatsächlich durchgeführt wurde.

858–861 Einstweilen frei.

862 3. Klare und eindeutige Vereinbarungen

Nach der Rechtsprechung des BFH muss die zivilrechtl. Gestaltung klar und eindeutig sein.

ZB BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332 (335). In der älteren Rspr. auch „ernsthafte Vereinbarung“, vgl. BFH v. 29.9.1959 – I 30/59 U, BStBl. III 1960, 44; v. 7.3.1961 – I 289/60 U, BStBl. III 1961, 351.

Dies biete eine Gewähr für die tatsächliche Durchführung (BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 [332]; v. 8.8.1979 – I R 82/76, BStBl. II 1979, 768 [770]). Bei Ehegatten-Gesellschaften legt der BFH allerdings einen großzügigeren Maßstab an.

BFH v. 28.1.1988 – IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734 (735): keine gesonderten Kapitalkonten erforderlich; aA noch BFH v. 29.9.1959 – I 30/59 U, BStBl. III 1960, 44. BFH v. 14.8.1986 – IV R 248/84, BStBl. II 1987, 17 (20); v. 28.1.1988 – IV R 198/84, BFH/NV 1988, 734 (735): Gesellschaftsvertrag ist zustande gekommen, wenn beide Eheleute zur Entwicklung des Unternehmens durch eigene Leistungen beigetragen haben.

Stellungnahme: Dem Merkmal der klaren und eindeutigen Vereinbarungen sollte uE keine übermäßige Bedeutung beigemessen werden.

► *Auslegung der Verträge erforderlich:* Auch bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen muss der Parteiwille durch Auslegung ermittelt werden; ergänzend gilt dispositives Recht.

ZB BFH v. 23.6.1976 – I R 178/74, BStBl. II 1976, 678 (679) betr. Kündigungsklausel; v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329) betr. Entnahmeregelung; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189) betr. Mehrheitsklausel.

Im Übrigen kann nicht gefordert werden, dass jeder Zweifel bei der Auslegung ausgeschlossen ist (so aber LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 406).

► *Keine Auslegung zum Nachteil des Steuerpflichtigen:* Unzulässig ist es ebenfalls, Verträge zum Nachteil der Stpfl. auszulegen oder allein wegen mehrerer Auslegungsmöglichkeiten von unklaren Regelungen auszugehen.

So aber BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331 f.) zu 3.c der Gründe betr. Entnahmeregelung; bedenklich auch BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (518); uE zu eng RITZROW, StBp. 2003, 140 (142); MEYER-KOPITZ, DSzZ 1996, 265 (272).

Genügt zB ein KG-Vertrag nicht dem Fremdvergleich und ist die KG deshalb stl. als stille Gesellschaft anzusehen, darf den Beteiligten uE nicht entgegengehalten werden, dass es an einer klaren und eindeutigen Vereinbarung über eine stille Gesellschaft mangelt (aA wohl BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]).

4. Kein anderweitiges wirtschaftliches Eigentum am Personengesellschaftsanteil

863

Der Gesellschafter kann nur dann als Mitunternehmer angesehen werden, wenn ihm das wirtschaftliche Eigentum am Gesellschaftsanteil zuzurechnen ist (KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [914]). Zwar ist der Anteil an einer PersGes. stl. kein WG. Er verkörpert aber die Zusammenfassung aller Anteile an den WG, die zum Gesellschaftsvermögen der PersGes. gehören und die dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [647]).

Diese Frage betrifft nicht den Fremdvergleich (aA wohl SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 757 f.; RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]; vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 464a: tatsächliche Durchführung). Abweichendes wirtschaftliches Eigentum kann auch dann vorliegen, wenn der Gesellschaftsvertrag dem Fremdvergleich standhält (vgl. BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [648]; v. 28.9.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314 [315]).

Einzelne Fälle des abweichenden wirtschaftlichen Eigentums:

► *Widerruf der Schenkung:* Behält sich der Schenker den freien Widerruf der Schenkung vor, verbleibt das wirtschaftliche Eigentum beim Schenker.

BFH v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648); v. 16.5.1989 – VIII R 196/84, BStBl. II 1989, 877; vgl. auch R 15.9 Abs. 2 EStR.

▷ *Gesetzlich geregelte Widerrufsgründe:* Sofern der Widerruf auf die gesetzlich geregelten Fälle (§§ 528, 530 BGB) oder diesen vergleichbare Umstände beschränkt ist, steht dies dem wirtschaftlichen Eigentum des Beschenkten nicht entgegen.

BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637 f.); vgl. aber BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (518): Kündigung als grober Undank (§ 530 BGB).

- ▷ *Rückfall bei Vorversterben unschädlich*: Gleiches gilt, wenn der Widerruf auf eher unwahrscheinliche Gründe beschränkt ist, die der Schenker nicht durch eigene Handlungen herbeiführen kann (BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 [637] betr. Rückfall bei Vorversterben des Beschenkten ohne eigene Abkömmlinge; glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2037]; vgl. auch JÜLICHER, DStR 1998, 1977 [1978]; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 114).
- ▶ *Sog. Weiterleitungsklauseln* sind wie der Widerruf zu behandeln (JÜLICHER, DStR 1998, 1977 [1980]).
- ▶ *Zu Nießbrauchs- und Verwaltungsvorbehalten* s. ESCHER, FR 2008, 985 (986) mwN.
- ▶ *Hinauskündigungsklausel*: BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84 (BFH/NV 1991, 223 [224]) rechnet das wirtschaftliche Eigentum am Kommanditanteil dem (nur an der Komplementär-GmbH beteiligten) Schenker zu, wenn der Beschenkte jederzeit zum Buchwert hinausgekündigt werden kann. UE ist dies eher ein Fall der (von BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84 aaO verneinten) verdeckten Mitunternehmerschaft (s. Anm. 847). Im Übrigen hält eine jederzeitige Kündigungsmöglichkeit zum Buchwert nicht dem Fremdvergleich stand (s. Anm. 876 mwN).
- ▶ *Scheidungsklausel*: Soll der geschenkte Gesellschaftsanteil bei Scheidung wieder an den schenkenden Ehegatten zurückfallen, so soll das wirtschaftliche Eigentum beim Schenker verbleiben (BFH v. 26.6.1990 – VIII R 81/85, BStBl. II 1994, 645 [647 f.]; glA LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 400; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [914]). Dem ist uE nicht zu folgen (glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2037]; BFH v. 4.2.1998 – XI R 35/97, BStBl. II 1998, 542 [544] betr. vermietetes Grundstück; krit. auch BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1369]).
- ▶ *Pachtende FamilienPersGes.*: Verpachtet der bisherige Einzelunternehmer sein Unternehmen an eine GmbH & Co. KG, wobei er alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Komplementär-GmbH und seine Angehörigen Kommanditisten sind, und ist der Pachtvertrag jederzeit mit kurzer Frist kündbar, so soll der verpachtende bisherige Einzelunternehmer wirtschaftliches Eigentum an den Kommanditanteilen haben (BFH v. 28.9.1995 – IV R 34/93, BFH/NV 1996, 314 [315 f.]). UE erscheint dies fraglich. Dieser Fall dürfte eher den Fremdvergleich betreffen (glA BFH v. 5.6.1986 – IV R 52/82, BStBl. II 1986, 798 [801]; wohl auch RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]; s. Anm. 876).

864 Einstweilen frei.

5. Tatsächliche Durchführung

865 a) Grundsatz

Die – nach hM zivilrechtl. wirksame – Vereinbarung muss so wie vereinbart tatsächlich vollzogen werden (zB BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 [721]). Dabei handelt es sich um einen allg. Ausfluss der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [270]; STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403 [407]). Werden gesellschaftsvertraglich eingeräumte Rechte nicht wahrgenommen, ist dies unschädlich (s. Anm. 316 sowie insbes. zum Entnahmerecht Anm. 869). Dies gilt auch für Eltern als gesetzliche Vertreter minderjähriger Gesellschafter (CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12386] Tz. 14; ARNDT, SteuStud. 1991, 17 [18]; SEER, DStR 1988, 600 [604]; anders bei Stimmrechtsvollmacht, s. BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 [314 f.] zu § 13a ErbStG aF). Die Eltern müssen bei ihren Entschei-

dungen aber ausschließlich die Interessen des Kindes berücksichtigen (BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 [761]; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 [270]).

b) Kein Dauerergänzungspfleger

866

Werden Minderjährige als Gesellschafter in eine PersGes. aufgenommen, an der auch ihre Eltern – ggf. als Gesellschafter-Geschäftsführer – beteiligt sind, bedarf es keiner Bestellung eines weiteren Ergänzungspflegers (sog. Dauerergänzungspfleger).

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (330 f.), im Anschluss an BGH v. 18.9.1975 – II ZB 6/74, BGHZ 65, 93; glA MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (270); SEER, DStR 1988, 600 (604). Krit. BACHEM, DStZ 1995, 610 f.; L. SCHMIDT, FR 1974, 485 (495).

c) Leistung des vereinbarten Beitrags

867

Weiterhin muss der gesellschaftsvertraglich vereinbarte Beitrag (s. Anm. 854) tatsächlich erbracht werden (vgl. BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [328]).

Bei einer OHG genügt hierfür wegen der unbeschränkten Außenhaftung (§ 128 HGB) bereits der bloße Beitritt zur Gesellschaft (SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 769; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 912 [913]).

Bei einer Kapitaleinlage ist es unerheblich, ob dem minderjährigen Gesellschafter die Mittel dafür zuvor von den Eltern geschenkt wurden (BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68, BStBl. II 1973, 221 [222]).

► *Stehenlassen von Gewinnen*: Anders ist dies, wenn die vereinbarte Einlage nur durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden soll (BFH v. 1.2.1973 – IV R 9/68 aaO). Daran soll auch eine etwa bestehende Außenhaftung nichts ändern (BFH v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]). Dem ist uE jedenfalls für Kommanditisten wegen deren nur beschränkter Außenhaftung (§ 171 Abs. 1 HGB) zuzustimmen. Soll lediglich der ausstehende Teil einer Bareinlage durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden, ist der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen, ggf. kann aber die Gewinnverteilung unangemessen sein (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328]).

► *Werden die Mittel für die Kapitaleinlage darlehensweise überlassen* und ist dieses Darlehen aus künftigen Gewinnanteilen zu tilgen, soll es an der tatsächlichen Durchführung fehlen (BFH v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]; v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672]; glA RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]). Dies erscheint uE bedenklich, sofern der Darlehensvertrag seinerseits einem Fremdvergleich genügt.

d) Zuweisung der Ergebnisanteile

868

Die tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsvertrags erfordert, dass den Gesellschaftern ihre Ergebnisanteile tatsächlich zugewiesen werden (BFH v. 6.11.1964 – VI 210/63 U, BStBl. III 1965, 52 [54]; RITZROW, StBp. 2003, 140 [142]). Es genügt nicht, wenn die Gewinnanteile zunächst den Eltern gutgeschrieben und sodann an die Kinder gezahlt werden (BFH v. 18.3.1964 – IV 86/63 U, BStBl. III 1964, 429 [430]). In jedem Fall empfiehlt es sich, die Gewinnzuweisungen ordnungsgemäß in den Büchern der Gesellschaft zu dokumentieren (vgl. SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 465).

869 e) **Entnahmerechte**

Das Stehenlassen von Gewinnen ist auch bei Gesellschaften unter fremden Dritten üblich.

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331); glA BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 388; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12388) Tz. 20; aA wohl BFH v. 13.6.1989 – VIII R 47/85, BStBl. II 1989, 720 (721 f.) betr. atypisch stille Gesellschaft, s. auch § 20 Anm. 508 mwN. Zur Fremdüblichkeit von Entnahmebeschränkungen s. aber Anm. 881.

Verwendung für eigene Zwecke der Eltern: An der tatsächlichen Durchführung fehlt es, wenn die Eltern oder der andere Ehegatte Gewinnanteile entnimmt und für eigene Zwecke verwendet (vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59 [60]). Eine Verwendung zum eigenen Unterhalt der Eltern dürfte uE allerdings unter den Voraussetzungen des § 1649 Abs. 2 Satz 1 BGB stl. unschädlich sein.

Verwendung von Einkünften zum Unterhalt des Kindes:

► *Nach wohl hM* liegt eine nicht abziehbare Unterhaltszahlung (§ 12 Nr. 2) vor, wenn ein minderjähriger Gesellschafter aus seinen Gewinnanteilen seinen Unterhalt bestreitet.

MEYER-KOPPITZ, DSStZ 1996, 265 (270); BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1370 f.); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (386); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 749.

► *Nach der Gegenauffassung* ergebe sich aus § 1649 Abs. 1 BGB, dass Einkünfte des Kindes zur Unterhaltszahlung zu verwenden seien.

SEER, DSStR 1988, 600 (604); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12388) Tz. 21; STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403 (408); einschränkend SCHOOR, DSStZ 2005, 696: unschädlich ab Volljährigkeit.

► *Stellungnahme:* Die Verwendung von Einkünften zum Kindesunterhalt ist uE unschädlich. Hierfür spricht auch § 1602 Abs. 2 BGB. Sofern dem unterhaltsberechtigten Kind wirksam eine Einkunftsquelle übertragen wurde, sind die daraus fließenden Einkünfte dem Kind zuzurechnen, unabhängig davon, wofür das Kind diese Einkünfte verwendet (glA wohl SCHWENDY, Festschr. L. Schmidt, 1993, 787 [788]).

870 f) **Zivilrechtliche Rückwirkung**

Entsprechend den allg. Grundsätzen (s. auch Anm. 485) kann die Aufnahme in eine FamilienPersGes. unbeschadet ihrer zivilrechtl. Wirksamkeit nicht mit stl. Wirkung zurückbezogen werden (BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568]). Keine Rückbeziehung liegt vor, wenn ein Gesellschaftsvertrag mündlich geschlossen und später schriftlich bestätigt wird (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [328] zu B.2. der Gründe).

871–874 Einstweilen frei.

6. Fremdvergleich875 a) **Bedeutung des Fremdvergleichs**

Um als Mitunternehmerschaft anerkannt zu werden, müssen der Inhalt des Gesellschaftsvertrags einer FamilienPersGes. und dessen tatsächliche Durchführung dem entsprechen, was fremde Dritte vereinbart hätten.

BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 (517) betr. Unterbeteiligung; v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (671 f.) betr. GmbH & Co. KG; v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799); v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (93); RITZROW, StBp.

2003, 140 (142); KLEINE-ROSENSTEIN, StUB 1999, 912 (914); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033.

Leitbildfunktion des HGB:

► *Die herrschende Meinung* verweist im Rahmen des Fremdvergleichs auf die Leitbildfunktion des HGB.

ZB BFH v. 25.6.1981 – VI R 135/78, BStBl. II 1981, 779; v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664); v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (637) betr. Unterbeteiligung; RITZROW, StBp. 2003, 140 (142); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (385).

Die Rspr. des BFH ist allerdings nicht konsistent. So sieht der BFH die Frage der Mitunternehmerstellung und des Fremdvergleichs in einigen Entscheidungen als zwei voneinander zu trennende Problemkreise an,

ZB BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188); glA SCHWENDY, Festschr. L. Schmidt, 1993, 787 (795 f.).

während er in anderen Entscheidungen den Fremdvergleich als integralen Bestandteil des Mitunternehmerbegriffs bezeichnet.

BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); v. 1.7.1982 – IV R 152/79, BStBl. II 1982, 646 (648); v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 (799 f.); v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 (364); v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328) zu II.1. der Gründe; glA wohl SCHMID, DStR 1995, 1977 (1979).

► *Stellungnahme*: Ein Fremdvergleich ist nicht erforderlich, es ist vielmehr auf die allg. Merkmale des Mitunternehmerbegriffs abzustellen (s. Anm. 845). Insbes. lässt sich aus der Leitbildfunktion des HGB uE keine Grundlage für einen Fremdvergleich ableiten, da Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ohnehin auf das Leitbild des HGB abstellt (s. Anm. 303 mwN; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 88 f., 107 f.). Hält man mit der hM einen Fremdvergleich für erforderlich, so erscheinen die Bestimmungen des HGB als denkbar schlechter Vergleichsmaßstab, da diese bei Gesellschaften unter fremden Dritten regelmäßig in erheblichem Umfang abbedungen werden (glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 f.; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 124).

Gleichbehandlung: Sofern Einschränkungen der Rechte eines Gesellschafters grds. auch unter fremden Dritten üblich sind, können derartige Einschränkungen gleichwohl nicht mehr einem Fremdvergleich standhalten, wenn dadurch einzelne Gesellschafter einseitig benachteiligt werden (BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 [409]; s. Anm. 881 mwN).

Bei zivilrechtlich unzulässigen Einschränkungen kann eine Mitunternehmerstellung des betroffenen Gesellschafters nicht allein deshalb angenommen werden, weil die ihm tatsächlich zustehende Rechtsposition einem Fremdvergleich standhalten würde. Es ist einem Gesellschafter idR nicht zuzumuten, ungewisse Rechtspositionen im Prozessweg durchzusetzen.

BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 (224) sowie Anm. 876, jeweils mwN; aA COSTEDE, StuW 1982, 14 (20); BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 119.

Verhältnis zur tatsächlichen Durchführung: Entscheidend ist der Gesellschaftsvertrag, wie er tatsächlich durchgeführt wurde. Sofern der BFH darauf abstellt, dass die bloße Möglichkeit, den Gesellschaftsvertrag jederzeit zum Nachteil der minderjährigen Kommanditisten abzuändern, einer Mitunternehmerstellung entgegenstehe (BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [673]; glA BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378), ist dem uE nicht zu folgen.

Solange der Gesellschaftsvertrag nicht entsprechend abgeändert wurde, sind die entsprechenden Regelungen zu berücksichtigen (glA BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 [759]; vgl. aber BMF v. 5.10.1989 aaO).

Das Motiv für die Gründung der Familienpersonengesellschaft ist unerheblich für den Fremdvergleich (s. Anm. 842 mwN). Die Anforderungen an den Gesellschaftsvertrag dürfen im Ergebnis nicht dazu führen, dass die Aufnahme von Nachkommen in das elterliche Unternehmen praktisch unmöglich gemacht und damit der Fortbestand des Unternehmens gefährdet würde.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (621); v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (328); v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (271 f.); krit. BORDEWIN, DB 1996, 1359 (1367).

876 b) Regelungen zur Beendigung der Beteiligung

Die Befristung der Mitgliedschaft steht der Annahme einer Mitunternehmerstellung entgegen (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/37, BStBl. II 1976, 324 [327 f.]; aA SEER, DStR 1988, 600 [602]). Das einmalige Recht zur außerordentlichen Kündigung bei Erreichen der Volljährigkeit ist allerdings unschädlich (BFH v. 23.6.1976 – I R 178/74, BStBl. II 1976, 678 [679]).

Hinauskündigungs Klauseln: Die Möglichkeit des Schenkers, das Gesellschaftsverhältnis jederzeit ohne Vorliegen besonderer Gründe zu kündigen (sog. Hinauskündigungs Klausel), steht einer Mitunternehmerstellung des Beschenkten entgegen, wenn dieser nur zum Buchwert abgefunden werden soll.

BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (672); v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (664); aA offenbar BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75 (BStBl. II 1976, 374 [375]) und v. 13.3.1980 – IV R 59/76 (BStBl. II 1980, 437 [438 f.]), die dies im Rahmen der Angemessenheit der Gewinnverteilung berücksichtigen (s. Anm. 890). Vgl. auch BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84 (BFH/NV 1991, 223 f.): kein wirtschaftliches Eigentum (s. Anm. 863).

Eine Abfindung mit Beteiligung an den stillen Reserven, nicht jedoch am Geschäftswert, soll ebenfalls nicht genügen (BFH v. 15.10.1981 – IV R 52/79, BStBl. II 1982, 342 [343 f.]). Gleiches gilt, wenn das Abfindungsguthaben erst nach einer zehnjährigen Frist fällig werden soll (BFH v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 [517 f.]). Eine Auszahlung der Abfindung über einen angemessenen Zeitraum ist hingegen unschädlich (vgl. auch GASSNER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 771 [777]). Ein Zeitraum von 20 Jahren dürfte aber nicht mehr angemessen sein (offen gelassen in BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]). Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die betreffende Klausel uU zivilrechtl. unwirksam ist (dazu BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568 f.]; v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [93]; v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [271]; s. auch Anm. 875).

Eine Buchwertabfindung bei Kündigung durch den (minderjährigen) Kommanditisten selbst hält einem Fremdvergleich stand. Eine Buchwertabfindung, die für alle Gesellschafter (also auch den Schenker) gleichermaßen gilt, ist ebenfalls unschädlich.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (622) zu I.3.d der Gründe; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760 f.), insoweit wohl von BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378 nicht beanstandet; BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (188).

Bei Abfindung zum Verkehrswert ist eine Mitunternehmerstellung zu bejahen (BFH v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 [271]). Ein bloßer Zuschlag zum Buchwert genügt hierfür aber nicht ohne Weiteres (BFH v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 [568]).

Pachtende Familienpersonengesellschaft: Verpachtet der bisherige Alleinunternehmer sein Unternehmen an eine FamilienPersGes. und steht ihm das gesetzliche Kündigungsrecht (§ 584 Abs. 1 BGB) zu, so ist dies einer Hinauskündigungsklausel mit Abfindung zum Buchwert vergleichbar (BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [801]). BFH v. 28.9.1995 – IV R 34/93 (BFH/NV 1996, 314 [315 f.]) verneint für diesen Fall hingegen das wirtschaftliche Eigentum an den Kommanditanteilen (s. dazu Anm. 863).

Der einseitige Ausschluss des Kündigungsrechts für minderjährige Gesellschafter kann – im Rahmen einer Gesamtschau – dazu führen, dass diese nicht mehr als Mitunternehmer anzusehen sind (zB BFH v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 [408 f.]; v. 3.5.1979 – IV R 153/78, BStBl. II 1979, 515 [518]). Eine gleichmäßige Beschränkung der Rechte aller Gesellschafter ist hingegen unschädlich (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328 f.]).

c) Beteiligung an stillen Reserven und Geschäftswert

877

Bei Auflösung oder beim Ausscheiden muss der Gesellschafter an den stillen Reserven und dem Geschäftswert partizipieren (s. dazu allg. Anm. 324).

BFH v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 (12); v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (270); wohl auch BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71 (BStBl. II 1974, 51 [54]) und v. 25.6.1981 – IV R 61/78 (BStBl. II 1982, 59) betr. fehlende Beteiligung nur beim kündigungsbedingten Ausscheiden. Zur Bedeutung für die Angemessenheit der Gewinnverteilung s. Anm. 890.

Nach BFH v. 13.2.1962 – I 55/61 U (BStBl. III 1963, 84 [85]) steht es einer Mitunternehmerstellung nicht zwingend entgegen, wenn die Gesellschafter nur an den während der Zeit ihrer Mitgliedschaft gebildeten stillen Reserven teilhaben. Nach BFH v. 29.1.1976 – IV R 97/74 (BStBl. II 1976, 332 [334]) soll eine Mitunternehmerstellung dann zu verneinen sein, wenn die FamilienPersGes. selbst über kein nennenswertes Anlagevermögen verfüge, weil dieses lediglich gepachtet sei (vgl. auch BFH v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [673]; ähnl. BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [327] betr. zurückbehaltenes Betriebsgrundstück).

d) Anteil am laufenden Gewinn

878

Die Stellung als Mitunternehmer erfordert, dass der Gesellschafter am laufenden Gewinn der PersGes. beteiligt sein muss (s. dazu allg. Anm. 322). Anderenfalls kommt lediglich eine stille Gesellschaft in Betracht. Eine Gewinnbeteiligung fehlt jedoch, wenn zugunsten des Schenkers ein Nießbrauch bestellt ist (BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 [364 f.]).

e) Verlustteilnahme

879

Eine Teilnahme am Verlust ist regelmäßig ein Anzeichen für Mitunternehmerisiko (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [622] zu I.3.c der Gründe; s. dazu allg. Anm. 323), auch wenn die Verlustteilnahme nur auf den Betrag der Einlage beschränkt ist (BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56]; aA wohl SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 760). Bei einer atypisch stillen (Unter-)Beteiligung kann eine fehlende Verlustbeteiligung gegen eine Mitunternehmerschaft sprechen (BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59 [60]; s. dazu allg. Anm. 394 mwN). Allerdings soll eine Verlustbeteiligung dann nicht weiter ins Gewicht fallen, wenn mit dem Eintritt eines Verlusts nicht

ernstlich zu rechnen ist (BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 [418]; v. 1.2.1973 – IV R 138/67, BStBl. II 1973, 526 [528]).

880 f) Beschränkungen des Stimmrechts

Zu Stimmrechtsbeschränkungen allg. s. Anm. 311.

Stimmenmehrheit des schenkenden Gesellschafters: Auch bei gesellschaftsrechtl. wirksamer Mehrheitsklausel soll der beschenkte Gesellschafter kein Mitunternehmer sein, sofern der schenkende Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung über die entsprechende Mehrheit verfügt (BFH v. 11.10.1988 – VIII R 328/83, BStBl. II 1989, 762 [763]; v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 [94]; glA BORDEWIN, DB 1996, 1359 [1368]; wohl auch BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378). Erstreckt sich die Mehrheitsklausel nur auf Geschäftsführungsmaßnahmen, nicht aber auf Grundlagengeschäfte, soll dies unschädlich sein (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [328]; v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 [189]; SCHNITTER, EStB 2001, 383 [386]).

Stellungnahme: Sofern die Stimmrechtsmehrheit auf einer Kapitalmehrheit beruht, steht dies uE der Annahme einer Mitunternehmerstellung der beschenkten (Minderheits-)Gesellschafter nicht entgegen, und zwar auch dann, wenn die Kapitalisierung der FamilienPersGes. bewusst vor diesem Hintergrund gestaltet wurde.

glA BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189); FG Hamb. v. 18.10.2001, EFG 2002, 260 (261), rkr.; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 121.

Eine Mitunternehmerstellung der Minderheitsgesellschafter kann nur dann verneint werden, wenn sich die Stimmrechtsmehrheit nicht an sachlich nachvollziehbaren Kriterien, wie etwa Beiträgen, Einlagen oder der Haftung, orientiert (zB BFH v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [800 f.] und v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 [672 f.]).

881 g) Beschränkungen des Entnahmerechts

Eine Mitunternehmerstellung ist nur dann zu bejahen, wenn der Gesellschafter über seinen Gewinnanteil verfügen, insbes. Gewinne entnehmen kann (BFH v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 [12]; v. 5.6.1986 – IV R 53/82, BStBl. II 1986, 798 [801]; grds. Bedenken bei LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 420). Beschränkungen kommen aber auch bei Gesellschaften unter fremden Dritten vor.

BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12389) Tz. 26 f. Ggf. kann dies sogar aufgrund der gesellschaftsrechtl. Treupflicht geboten sein (dazu BGH v. 29.3.1996 – II ZR 263/94, BGHZ 132, 263 [276 f.]).

Unschädlich sind Beschränkungen, die für alle Gesellschafter gleichmäßig gelten.

BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 (622) zu I.3.b der Gründe; v. 5.7.1979 – IV R 27/76, BStBl. II 1979, 670 (673) zu 2.c der Gründe; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56).

Entnahmebeschränkungen wiegen bei angemessener Verzinsung weniger schwer.

BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84, BStBl. II 1989, 758 (760); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189); zur Höhe der Verzinsung WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2037).

Ebenso ist eine Beschränkung des Entnahmerechts auf die für den Unterhalt und die Ausbildung des Gesellschafters erforderlichen Beträge unschädlich.

BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 (189).

Unschädlich dürfte es schließlich auch sein, wenn die Einlage durch Stehenlassen von Gewinnen erbracht werden soll und eine entsprechende Entnahmebeschränkung vereinbart wird (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [329]) oder die Entnahme auf den angemessenen Gewinnanteil (s. Anm. 888 ff.) beschränkt ist (BFH v. 29.1.1976 – IV R 73/73, BStBl. II 1976, 324 [327]).

Schädlich ist es hingegen, wenn Entnahmen nur mit Zustimmung der ebenfalls beteiligten nahen Angehörigen (Eltern) zulässig sind.

BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (417); v. 4.8.1971 – I R 209/69, BStBl. II 1972, 10 (11); v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.); ähnlich bei umfassendem Verwaltungsvertrag, vgl. BFH v. 25.6.1981 – IV R 135/78, BStBl. II 1981, 779 (780). Vgl. auch BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07 (BStBl. II 2009, 312 [314 f.]) betr. umfassendes Entnahmerecht bei Nießbrauch und Stimmrechtsverzicht.

h) Widerspruchsrecht/Kontrollrechte

882

Für die Annahme von Mitunternehmerinitiative genügt es, wenn den Gesellschaftern die Kontrollrechte eines Kommanditisten (§§ 164, 166 HGB) ungeschmälert (BFH v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [56] betr. Unterbeteiligung) oder doch jedenfalls annähernd (BFH v. 7.11.2000 – VIII R 16/97, BStBl. II 2001, 186 [188 f.]) zustehen (s. dazu allg. Anm. 312 ff.). BFH v. 10.11.1987 – VIII R 166/84 (BStBl. II 1989, 758 [759 f.]) misst dem Widerspruchsrecht allerdings keine große Bedeutung bei, da es sich ohnehin auf Maßnahmen beschränkt, die über den gewöhnlichen Betrieb hinausgehen (glA LADEMANN/RICHTER/MARKL, § 15 Rn. 424; vgl. auch BFH v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 [637] betr. Unterbeteiligung; aA BMF v. 5.10.1989, BStBl. I 1989, 378). Sind diese Kontrollrechte hingegen während der Gesamtdauer der Zugehörigkeit zur FamilienPersGes. (und nicht nur während der Zeit der Minderjährigkeit) ausgeschlossen, liegt keine Mitunternehmerschaft vor.

BFH v. 29.1.1976 – IV R 102/73, BStBl. II 1976, 328 (331); v. 29.1.1976 – IV R 97/74, BStBl. II 1976, 332 (334); v. 8.2.1979 – IV R 163/76, BStBl. II 1979, 405 (408 f.). Zur Ausübung der Kontrollrechte durch die Eltern vgl. BFH v. 10.12.2008 – II R 34/07, BStBl. II 2009, 312 (314 f.); v. 25.6.1981 – IV R 135/78, BStBl. II 1981, 779 (780); FG Hamb. v. 18.10.2001, EFG 2002, 260 (261 f.), rkr., sowie Anm. 865.

Unschädlich kann es sein, wenn das Widerspruchsrecht des Kommanditisten hingegen im Hinblick auf seine geschäftliche Unerfahrenheit ausgeschlossen ist (BFH v. 6.4.1979 – I R 116/77, BStBl. II 1979, 620 [622] zu I.3.a der Gründe).

i) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen

883

Die vorstehenden, überwiegend für die KG entwickelten Grundsätze gelten auch für atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen.

BFH v. 25.6.1981 – IV R 61/78, BStBl. II 1982, 59; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (55 f.); v. 27.1.1994 – IV R 114/91, BStBl. II 1994, 635 (636 f.); v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (270).

Dies erscheint uE sachgerecht, da eine atypisch stille Gesellschaft ebenfalls voraussetzt, dass der stille Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist (Einzelheiten s. Anm. 390 ff. mwN). Etwaige Beschränkungen der Hauptbeteiligung sind unschädlich (BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und

Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 132). Der atypisch Unterbeteiligte ist auch Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (WENDT, GStB 2002, 50 [52]).

884 7. Vermögensverwaltende Familienpersonengesellschaft

Anwendung der Kriterien zur gewerblichen Familienpersonengesellschaft: Nach FG Köln v. 19.1.2005 (EFG 2005, 673, nrkr., Rev. Az. BFH VIII R 83/05, betr. VuV), sollen die für gewerbliche FamilienPersGes. entwickelten Kriterien auch für vermögensverwaltende FamilienPersGes. gelten (ähnlich wohl ENGEL, Vermögensverwaltende Personengesellschaft und ertragsteuerliche Selbständigkeit, Diss. Bamberg 2002, 196 ff.).

Stellungnahme: Der Auffassung des FG Köln ist nicht zu folgen.

► *Die Gesellschafter einer vermögensverwaltenden PersGes. sind grds. keine Mitunternehmer.* Ausreichend ist regelmäßig, dass der Stpfl. in der Lage ist, Vermögenswerte iS einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten zu nutzen (s. Anm. 1108).

► *Zurechnung der Einkünfte entscheidend:* Entscheidend muss sein, dass dem Gesellschafter die von der vermögensverwaltenden FamilienPersGes. erzielten Einkünfte zugerechnet werden (s. Anm. 845). Dafür ist erforderlich, dass der Gesellschafter am Vermögen der Gesellschaft einschl. der stillen Reserven beteiligt ist (vgl. § 20 Abs. 5). Dies erfordert bei minderjährigen Gesellschaftern die zivilrechtl. Wirksamkeit des Gesellschaftsvertrags, da bei diesen das Institut der fehlerhaften Gesellschaft nicht eingreift (s. Anm. 853; vgl. auch HOHAUS/EICKMANN, BB 2004, 1707 [1708 ff.]). Bei vermögensverwaltenden FamilienPersGes. soll allerdings keine familiengerichtliche Genehmigung erforderlich sein (vgl. OLG Bremen v. 16.6.2008 – 2 W 38/08, GmbHR 2008, 1263; OLG München v. 6.11.2008 – 31 Wx 76/08, GmbHR 2008, 1264; aA Ivo, NWB F. 18, 4497 [4500 f.]). Bei Einkünften aus VuV muss die PersGes. zudem Träger der Rechte und Pflichten aus dem Mietvertrag sein (s. § 21 Anm. 21; ESCHER, FR 2008, 985 [991 f.]).

885–887 Einstweilen frei.

II. Anerkennung der vereinbarten Gewinnverteilung

888 1. Ausgangssituation

Mit der bei einer FamilienPersGes. getroffenen vertraglichen Gewinnverteilungsabrede können durch überhöhte Gewinnzuweisungen privat veranlasste Zuwendungen verdeckt werden. Unstr. ist daher, dass – unabhängig von der Anerkennung der Gesellschaft dem Grunde nach – eine Angemessenheitsprüfung vorgenommen werden muss.

BFH v. 22.8.1951 – IV 246/50 S, BStBl. III 1951, 181 (183); v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (7); v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (438); SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 779; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 401; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 262; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 172, 174; RITZROW, StBp. 2003, 173 (178); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (274); SCHMID, DStR 1999, 1977 (1979); STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403 (413 f.); MARX, FR 1991, 3; KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2035); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390) Tz. 31.

Str. ist allerdings, was als angemessene Gewinnverteilung anzusehen ist.

889 Einstweilen frei.

2. Die Auffassung des BFH

a) Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige

890

Bei der Anteilsschenkung an nicht mitarbeitende nahe Angehörige soll die Angemessenheit nicht im Rahmen eines Fremdvergleichs überprüft werden können.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (7); v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (57); aA BFH v. 19.1.1993 – VIII R 128/84, BStBl. II 1993, 594 (599); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027; MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (274).

Eine angemessene Berücksichtigung von Arbeitseinsatz und Haftungsrisiko des Komplementärs sowie eine angemessene Verzinsung des Buchkapitals seien stl. zwar anzuerkennen. Die Verteilung des darüber hinausgehenden „Restgewinns“ könne jedoch nicht ohne Weiteres nach dem Nominalwert der Kapitalanteile erfolgen (glA MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14). Vielmehr könne die Angemessenheit der Gewinnverteilungsabrede nur anhand des tatsächlichen Werts des Kapitalanteils beurteilt werden (so bereits BFH v. 31.1.1961 – I 259/60 U, BStBl. III 1961, 158 f. betr. das negative Kapitalkonto eines Kommanditisten; zu Einzelheiten s.u.).

Anwendungsbereich: Der BFH wendet diese Grundsätze auf folgende Fallgruppen an:

► *Geschenkte Kommanditanteile* an nicht weiter im Unternehmen mitarbeitende nahe Angehörige (vgl. BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 betr. Kinder sowie v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 [224] betr. Ehegatten; zu mitarbeitenden Kommanditisten s. Anm. 892). Eine Angemessenheitsprüfung soll nicht erfolgen, wenn ein Anteil an einer PersGes. verschenkt wurde, an der im Übrigen fremde Dritte beteiligt sind (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]).

► *GmbH & Co. KG*, sofern die Eltern nur die Komplementär-GmbH beherrschen (BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]).

Bemessung des tatsächlichen Werts des Kapitalanteils: Der tatsächliche Wert des Kapitalanteils entspricht dem anteiligen Wert des Unternehmens (vgl. BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [491 f.]).

► *Gesamtwert des Unternehmens:* Zunächst ist der Gesamtwert des Unternehmens zu ermitteln. Dabei sind sämtliche WG mit dem Teilwert (einschl. stiller Reserven und ggf. eines Geschäftswerts) anzusetzen (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68 aaO). Im Schrifttum wird teilweise auch vom gemeinen Wert gesprochen.

ZB STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403 (415); MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1980); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (277); KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1028 f.).

▷ *Die Methode der Wertermittlung* wird vom BFH offen gelassen. Im Schrifttum wird zT eine Mittelwertmethode,

SAUER, StBp. 1973, 241 (244 ff.); MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1031); offen gelassen von SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 488; vgl. aber GASSNER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 771 (781) sowie CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12391) Tz. 34; nur Ertragswert; krit. BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 421; abl. SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (309), die stattdessen die Methode des angepassten Barwerts (APV-Ansatz) vorschlagen (SURETH/NORDHOFF aaO [308 f.]).

zT auch das Stuttgarter Verfahren

BEISSE, FR 1973, 53 (56); wohl auch BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 421; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 488, im Erg. aber offen gelassen; abl. BREIDENBACH, DB 1973, 545 (548); SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (309).

vorgeschlagen. Letztlich soll aber eine überschlägige Ermittlung ausreichend sein.

BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); BEISSE, FR 1973, 53 (55); MEYER-KOPPITZ, DStZ 1996, 265 (277). Zur Kritik s. Anm. 895.

- ▷ *Sonderbetriebsvermögen*: Bei der Wertermittlung soll zudem das SonderBV des Gesellschafters berücksichtigt werden.

MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1030); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (387); RITZROW, StBp. 2003, 173 (178). UE wegen der Trennung zwischen Gewinnanteil und Sondervergütung unzutreffend, s. auch Anm. 896.

- ▶ *Aufteilung auf die Gesellschafter*: Der so ermittelte Gesamtwert des Unternehmens muss anschließend auf die Gesellschafter aufgeteilt werden.

- ▷ *Gesellschaftsvertraglicher Gewinnverteilungsschlüssel*: Maßgeblich ist dafür der gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilungsschlüssel (krit. SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 486), allerdings nur, wenn er einheitlich für die Beteiligung am Buchwert, an den stillen Reserven und am Geschäftswert vereinbart wurde (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [491]; v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [329 f.]).

- ▷ *Abschläge*: Ist ein Gesellschafter nicht an den stillen Reserven und/oder dem Geschäftswert beteiligt, ist ein Abschlag vorzunehmen (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68 aaO [492]; v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 [53 f.]), es sei denn, die entsprechende Beschränkung gilt für alle Gesellschafter (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330]). Kann ein minderjähriger Kommanditist jederzeit zum Buchwert hinausgekündigt werden, soll der tatsächliche Wert dem Buchwert entsprechen.

BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (54); v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (375); v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (438 f.); v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 (224). UE liegt in diesen Fällen schon keine Mitunternehmerschaft vor, s. Anm. 876 mwN; glA LBP/Briz, § 15 Rn. 110.

Ein Abschlag ist ebenso bei Beschränkungen des Entnahmerechts oder der Befugnis zur Verfügung über den Gesellschaftsanteil vorzunehmen (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]; v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330]).

- ▷ *Überschlägige Ermittlung*: Auch bei der Aufteilung genügt eine überschlägige Ermittlung (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]).

15 %-Grenze: Obere Grenze für einen noch als angemessen anzuerkennenden Gewinnverteilungsschlüssel soll eine Durchschnittsrendite von 15 % des so ermittelten tatsächlichen Werts des Kapitalanteils sein.

BFH v. 21.11.1989 – VIII R 70/84, BFH/NV 1991, 223 [224]; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 [57], jeweils mwN; glA KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 [1028]; zur Kritik s. Anm. 896 ff.

- ▶ *Restgewinn*: Die 15%ige Durchschnittsrendite stellt allerdings eine Obergrenze für einen fiktiven Gewinn, den sog. Restgewinn, dar, der nach den zum Zeitpunkt der Gewinnverteilungsvereinbarung bekannten Umständen und der sich daraus für die Zukunft (idR die nächsten fünf Jahre) ergebenden wahrscheinlichen Entwicklung zu erwarten ist.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (8) zu IV.2.d cc der Gründe; v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (54); v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329 f.).

Bei der Ermittlung dieses Restgewinns ist von dem sich nach Maßstäben des StRechts (BFH v. 21.9.2000 – XI R 50/99, BStBl. II 2001, 299 [303]) ergebenden

den Bilanzgewinn nach Abzug angemessener Vergütungen für die Sonderleistungen einzelner Gesellschafter (insbes. Geschäftsführung und Haftungsrisiko) auszugehen (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330]). Eine (fiktive) Verzinsung der Gesellschafterkonten ist regelmäßig nicht vorzunehmen (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81 aaO). Sind keine Anhaltspunkte dafür vorhanden, ob dieser Gewinn auch in der Zukunft zu realisieren ist, so ist vom durchschnittlichen Gewinn der letzten fünf Wj. auszugehen (SCHULZE ZUR WIEsche in B/B, § 15 Rn. 491). Wird der so ermittelte Wert in der Folgezeit aufgrund besonders guter Geschäftsentwicklung überschritten, so ist dies für die Angemessenheitsgrenze unerheblich. Die Beurteilung bleibt so lange maßgeblich, bis eine Änderung der Verhältnisse eintritt, die auch bei einer Gesellschaft zwischen fremden Dritten eine Revision der Gewinnverteilungsabrede erforderlich machen würde (BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 [492]).

► *Angemessener Anteil der übrigen Gesellschafter:* Bleibt der Gewinnanteil eines Komplementärs hinter dem eines Kommanditisten zurück, kann sich selbst die Beschränkung auf 15 % als unangemessen erweisen; ggf. sind dann weitere Korrekturen erforderlich (BFH v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 [330] mwN).

Ermittlung der angemessenen Gewinnquote: Der angemessene Anteil an den in den Folgejahren tatsächlich erzielten (Rest-)Gewinnen ermittelt sich schließlich aufgrund des Verhältnisses der Durchschnittsrendite von 15 % des tatsächlichen Werts des Kommanditanteils zu dem erwarteten (fiktiven) Restgewinn. Diese Gewinnquote stellt sodann die Obergrenze für den Anteil am tatsächlich erzielten (Rest-)Gewinn dar.

BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 413; vgl. auch Beispielrechnungen bei BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492); MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14 f.; KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 (1028 ff.); KÖHLER, StBp. 2004, 50; SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 f.

Beispiel (nach BFH v. 29.3.1973 – IV R 158/68 aaO):

tatsächlicher Wert des Kapitalanteils eines Kommanditisten:	10 000 €
(fiktiver) jährlich zu erwartender Restgewinn der nächsten fünf Jahre:	100 000 €
Durchschnittsrendite (15 % des tatsächlichen Werts):	1 500 €
Angemessene Gewinnquote (Verhältnis Durchschnittsrendite zu Restgewinn):	1,5 %

Mit dem Abstellen auf fiktive Werte versucht der BFH offenbar, die Überlegungen nachzuvollziehen, die auch die Gesellschafter bei der Vereinbarung der Gewinnverteilungsabrede angestellt haben oder zumindest nach Meinung des BFH hätten anstellen sollen. Dadurch soll erreicht werden, dass die vom BFH aus der Sicht ex ante als angemessen angesehene Obergrenze auch bei von der Prognose abweichender tatsächlicher Entwicklung maßgeblich bleibt.

Fortsetzung von oben:

in einem späteren Wj. tatsächlich erzielter Gewinn:	200 000 €
Obergrenze, bis zu der die gesellschaftsvertragliche Gewinnverteilung stl. anzuerkennen ist (1,5 % von 200 000 €):	3 000 €

► *Keine feste Verzinsung:* Die 15 %-Grenze ist nicht is einer festen Verzinsung der Kapitaleinlage zu verstehen (BFH v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 [364]).

► *Gesellschaftsrechtlicher Gewinnverteilungsschlüssel bleibt unberührt:* Bis zur angemessenen Gewinnquote werden die Gewinnanteile auch stl. nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt (BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II

1973, 5 [8] zu IV.2.d dd der Gründe; s. zum Zivilrecht Anm. 898). Die stl. Änderung ist deshalb außerhalb der Bilanz vorzunehmen (KÖHLER, StBp. 2004, 50).

891 b) Entgeltlich erworbene Anteile

Fremdvergleich: Sofern der Gesellschafter dem Unternehmen aus eigenen Mitteln neues Kapital zugeführt hat, soll die Angemessenheit im Rahmen eines Fremdvergleichs zu prüfen sein.

BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866 (867 f.); vgl. auch BFH v. 13.3.1980 – IV R 59/76, BStBl. II 1980, 437 (438). Differenzierend SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 785.

Eine von der Prognose abweichende spätere Gewinnentwicklung ändert auch in diesem Fall an der Angemessenheit des Gewinnverteilungsschlüssels nichts. Sofern der Komplementär die Gewinnverteilungsabrede einseitig anpassen kann und dies unterlässt, wenn fremde Dritte eine entsprechende Korrektur vorgenommen hätten, ist dieses Unterlassen privat veranlasst (BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866 [868]).

892 c) Erwerb durch mitarbeitende nahe Angehörige

Schenkung:

► *Arbeitet der beschenkte Kommanditist in untergeordneter Position mit*, und erhält er dafür eine angemessene Vergütung, gilt die 15 %-Grenze (s. Anm. 890), und zwar auch dann, wenn der Kommanditist von vornherein später Führungsaufgaben übernehmen soll.

BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (53) zu 2. der Gründe; v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453 f.).

► *Bei Mitarbeit in leitender Position* lässt der BFH den Maßstab der Angemessenheitsprüfung offen (BFH v. 27.9.1973 – IV R 33/71 aaO). Nach SCHMIDT/WACKER (XXVII. § 15 Rn. 781) gelten die Grundsätze für entgeltlich erworbene Anteile (s. Anm. 891).

Bei entgeltlichem Erwerb und Mitarbeit im Unternehmen ist dieser Beitrag im Rahmen des Fremdvergleichs (s. Anm. 891) zu würdigen (BFH v. 4.6.1973 – IV R 26/68, BStBl. II 1973, 866 [867]).

893 d) Im Erbweg erworbene Beteiligungen

Die 15 %-Grenze (s. Anm. 890) soll nicht für im Erbweg erworbene Anteile gelten.

BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5 (8) zu IV.2.c dd der Gründe aE, obiter dictum; glA SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 784; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 424; SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 493c; MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 16; krit. CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12391) Tz. 33.

Anders kann es sein, wenn mit Rücksicht auf den Erbgang Änderungen der Gewinnverteilungsabrede erfolgen.

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 784; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 424; vgl. auch SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 493c für den Fall des § 139 HGB.

894 e) Atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen

Grundsätze für KG entsprechend anwendbar: Die für die schenkweise Begründung einer Kommanditbeteiligung entwickelten Grundsätze gelten ebenso für atypisch stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen.

BFH v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676 f.; v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (367); SCHNITZER, EStB 2001, 383 (387).

Ist die Verlustbeteiligung ausgeschlossen, soll eine Rendite von 12 % als angemessen anzusehen sein (BFH v. 29.3.1973 – IV R 56/70, BStBl. II 1973, 650 [654]). Ist die atypisch stille (Unter-)Beteiligung hingegen entgeltlich erworben, so sollen 25 % bei fehlender Verlustbeteiligung (BFH v. 14.2.1973 – I R 131/70, BStBl. II 1973, 395 [396]) und 35 % bei bestehender Verlustbeteiligung noch angemessen sein (BFH v. 21.9.2000 – IV R 50/99, BStBl. II 2001, 299 [303] mwN; nach FG Köln v. 14.1.1981, EFG 1981, 278 [279], rkr., können sogar 40 % angemessen sein). Als Wert der Unterbeteiligung ist dabei der Gesamtwert aller obligatorischen Rechte des Unterbeteiligten zugrunde zu legen (BFH v. 26.6.1974 – I R 206/67, BStBl. II 1974, 676 [677]).

Bei nur kapitalistischer Haupt- und Unterbeteiligung soll hingegen auch ein die 15 %-Grenze übersteigender Gewinnanteil angemessen sein.

BFH v. 9.10.2001 – VIII R 77/98, BStBl. II 2002, 460 (461). UE zweifelhaft, ob darin eine Abkehr von der bisherigen Rspr. zu sehen ist; glA WENDT, GSTB 2002, 50; krit. auch RITZROW, StBp. 2003, 173 (180); vgl. BFH v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (367).

3. Auffassungen im Schrifttum

Ein Teil des Schrifttums hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen

SCHMIDT/WACKER XXVII. § 15 Rn. 779; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 412; L. SCHMIDT, FR 1974, 529 (533); COSTEDE, StuW 1982, 14 (20); MÄRKLE, BB-Beilage 2/1993, 14; STUHRMANN, Festschr. L. Schmidt, 1993, 403 (418 f.); MEYER-KOPPIZ, DStZ 1996, 265 (275).

oder diese doch zumindest akzeptiert.

So insbes. ARNDT, SteuStud. 1991, 17 (21); vgl. auch KLEINE-ROSENSTEIN, StuB 1999, 1027 f.; SCHNITZER, EStB 2001, 383 (386 ff.); WENDT, GSTB 2002, 50; RITZROW, StBp. 2003, 173 (178); SURETH/NORDHOFF, DB 2008, 305 (306).

Die wohl herrschende Meinung im Schrifttum steht der Auffassung des BFH indes ablehnend gegenüber.

LBP/BITZ, § 15 Rn. 109; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 263; BREIDENBACH, DB 1973, 545 (548); KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); MARX, FR 1991, 3; GASSNER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 771 (781); KNOBBE-KEUK, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl. 1993, 513 ff.; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2034 ff.); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390 f.) Tz. 29 ff.; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 172, 198.

► *Dem BFH wird vor allem vorgeworfen*, dass die vom ihm aufgestellte 15 %-Grenze sowie die Differenzierung danach, wie der Anteil erworben worden sei und ob der Gesellschafter mitarbeite, willkürlich sei.

LBP/BITZ, § 15 Rn. 109; KIRCHHOF/REISS VIII. § 15 Rn. 263; KLEEBERG, BB 1989, 2448 (2449); MARX, FR 1991, 3; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390 f.) Tz. 32, 35.

Es sei insbes. nicht zu erkennen, weshalb gerade der Wert von 15 % gewählt worden sei (BREIDENBACH, DB 1973, 454 [546]; CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 [12390] Tz. 30). Überdies diene die 15 %-Grenze angesichts der mit der Ermittlung des tatsächlichen Werts der Kommanditbeteiligung verbundenen Unsicherheiten auch nicht der Rechtssicherheit (SCHMID, DStR 1995, 1977 [1981]).

► *Fremdvergleich*: Nach Auffassung der hM im Schrifttum muss die Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung stets anhand eines Fremdvergleichs durchgeführt werden.

LBP/BITZ, § 15 Rn. 109; SCHMID, DStR 1995, 1977 (1981); CARLÉ/HALM, KÖSDI 2000, 12383 (12390) Tz. 31; BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 172; vgl. aber auch die Rspr. des BFH vor der Entscheidung des Großen Senats, zB BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262 zu 2.a der Gründe, und insbes. auch den Vorlagebeschluss des IV. Senats (BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 [559]).

Der Fremdvergleich habe sich dabei auf die vom BFH angesprochenen Vorabvergütungen für Sonderleistungen und ggf. die Haftung zu beziehen. Der darüber hinausgehende Restgewinn könne angemessen nur im Verhältnis der Kapitaleinlagen aufgeteilt werden.

GASSNER, Festschr. L. Schmidt, 1993, 771 (781); WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 (2034f.); wohl auch BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 173. Vgl. aber auch LBP/BITZ, § 15 Rn. 109 (hypothetischer Kapitalisierungszinsfuß) sowie MARX, FR 1991, 3 (4f.: positive und negative Ergänzungsbilanzen).

896 4. Stellungnahme

Kritik an der Rechtsprechung: Der Auffassung der Rspr. ist nicht zu folgen.

► *Art der Übertragung ohne Bedeutung:* Ob die Übertragung des Gesellschaftsanteils entgeltlich oder unentgeltlich, also im Wege einer Schenkung erfolgt, ist uE unerheblich. Der Auffassung des BFH scheint die Vorstellung zugrunde zu liegen, dass bei der schenkweisen Übertragung nur der Buchwert der Beteiligung übertragen wird.

Ähnlich COSTEDE, StuW 1981, 14 (20); vgl. dazu auch BFH v. 22.1.1970 – IV R 178/68, BStBl. II 1970, 416 (418); v. 27.9.1973 – IV R 33/71, BStBl. II 1974, 51 (54), und Vorlagebeschluss in BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (559).

An den stillen Reserven und an einem Geschäftswert soll der Beschenkte offenbar nur ab seiner Aufnahme in die PersGes. beteiligt sein. UE werden bei der schenkweisen Übertragung der Beteiligung an einer FamilienPersGes. nicht nur der Buchwert der Beteiligung, sondern auch die dazugehörigen stillen Reserven übertragen (vgl. auch MARX, FR 1991, 3 [4]). Estl. ist diese Schenkung zwar irrelevant, der Zuwachs an Leistungsfähigkeit wird jedoch im Rahmen der ErbSt. erfasst (glA WESTERFELHAUS, DB 1997, 2033 [2035 f.]). Daraus folgt aber nicht, dass estl. keine Schenkung des Gesellschaftsanteils, sondern jeweils in den Folgejahren eine Schenkung von Gewinnanteilen vorliegt. Unzutreffend ist ferner, dass nur ein Geldbetrag und sodann weiter Wertzuwächse als laufende Leistungen aus dem eigenen Gewinnanteil des Schenkers übertragen werden sollen (dazu BFH v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 [377] zu 2. der Gründe). Vielmehr erfolgt der weitere Wertzuwachs der Beteiligung originär beim Beschenkten.

► *Einkünftezurechnung ohne Rücksicht auf etwaige Tätigkeiten des Gesellschafters:* Die Angemessenheitsprüfung kann uE auch nicht davon abhängig gemacht werden, ob der Gesellschafter Tätigkeiten für die PersGes. erbringt. Die Mitunternehmerstellung erfordert gerade kein Tätigwerden des Gesellschafters.

► *Einkünftezurechnung ohne Rücksicht auf den Entstehungsgrund der Einkunftsquelle:* Es kann für die Frage der Angemessenheit der Gewinnverteilung schließlich nicht auf den Entstehungsgrund der FamilienPersGes. ankommen. Sofern eine Einkunftsquelle wirksam übertragen wurde, sind die daraus fließenden Einkünfte dem wirtschaftlich Berechtigten zuzurechnen.

Insoweit glA BFH v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (559), Vorlagebeschluss zu BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71 aaO; vgl. auch BFH v. 18.7.1974 – IV B 34/74, BStBl. II 1974, 740 (742) zu 2.b der Gründe.

Eigener Lösungsansatz: Trotz der Kritik an der Rspr. ist nicht zu verkennen, dass eine Angemessenheitsprüfung der Gewinnverteilungsabrede erforderlich ist (s. Anm. 840).

► *Angemessenheit als Äquivalenz zwischen Gesellschafterbeitrag und Gewinnanteil:* Angemessenheit der Gewinnverteilung kann uE nur iS einer Äquivalenz zwischen dem erbrachten Gesellschafterbeitrag und dem Anteil am Gewinn der PersGes. verstanden werden.

Insoweit glA SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 479; ähnlich KIRCHHOF/REISS VIII, § 15 Rn. 263 aE; BREIDENBACH, DB 1973, 545 (546); vgl. auch BFH v. 15.11.1967 – IV R 139/67, BStBl. II 1968, 152 (156); v. 26.5.1971 – IV R 11/70, BStBl. II 1971, 557 (558), Vorlagebeschluss zu BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71, BStBl. II 1973, 5.

► *Die Gewinnverteilung ist demzufolge dann angemessen,* wenn Gesellschafter entsprechend den erbrachten Beiträgen am Gewinn der PersGes. beteiligt sind. Bei Kapitaleinlagen ist daher eine kapitalproportionale Gewinnverteilung stets angemessen.

► *Sondervergütungen können zur Unangemessenheit führen,* sofern dadurch Beiträge eines Gesellschafters (nochmals) abgegolten werden, für die bereits eine Sondervergütung gewährt wurde (vgl. auch BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 173).

► *Unangemessenheit der Sondervergütung ist getrennt zu prüfen:* Davon zu trennen ist die Frage, ob bei – isoliert betrachtet – angemessener Gewinnverteilungsabrede eine Sondervergütung in unangemessener Höhe gewährt wird (glA SCHULZE ZUR WIESCHE in B/B, § 15 Rn. 481 f.). In diesem Fall ist stl. nur die Sondervergütung zu korrigieren.

Einstweilen frei.

897

C. Rechtsfolgen

898

Ist der Gesellschafter nicht als Mitunternehmer anzusehen, kann er als (typisch) stiller Gesellschafter angesehen werden, oder es liegt eine estl. unbeachtliche Einkommensverwendung vor.

BFH v. 29.4.1981 – IV R 131/78, BStBl. II 1981, 663 (665); v. 9.10.1986 – IV R 259/84, BFH/NV 1987, 567 (569); v. 26.2.1987 – IV R 147/85, BFH/NV 1989, 363 (365); v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (94); v. 6.7.1995 – IV R 79/94, BStBl. II 1996, 269 (272 f.).

Ist nur die Gewinnverteilung unangemessen, erzielt der Gesellschafter (Mitunternehmer) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur in Höhe des angemessenen Gewinnanteils.

BFH v. 15.10.1970 – IV R 134/70, BStBl. II 1971, 262 (263) zu 2.d der Gründe; v. 29.3.1973 – IV R 158/68, BStBl. II 1973, 489 (492) zu B.II.2. der Gründe; v. 29.1.1976 – IV R 89/75, BStBl. II 1976, 374 (377); v. 5.11.1985 – VIII R 275/81, BFH/NV 1986, 327 (329); v. 24.7.1986 – IV R 103/83, BStBl. II 1987, 54 (56); v. 19.6.1990 – VIII R 112/85, BFH/NV 1991, 365 (366); v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 (453).

Die einkommensteuerrechtlich irrelevanten Gewinnanteile stellen stl. nicht abzehbare Aufwendungen dar (§ 12). Sie sind deshalb demjenigen zuzurechnen, der den Gesellschaftsanteil zugewendet hat (BFH v. 13.12.1963 – VI 339/61 U, BStBl. III 1964, 156 [157]; vgl. aber BFH v. 6.11.1991 – XI R 35/88, BFH/NV 1992, 452 [454]: Komplementär-GmbH). Die vom BFH v. 29.5.1972 – GrS 4/71 (BStBl. II 1973, 5 [8] zu IV.2.d bb der Gründe aE) in Erwägung gezogene Zuweisung bei anderen Gesellschaftern als dem Zuwendenden ist uE abzulehnen.

Zivilrechtlich hat die stl. Nichtanerkennung der Gesellschafterstellung bzw. der Gewinnverteilungsabrede keine Auswirkungen.

BFH v. 11.7.1989 – VIII R 41/84, BFH/NV 1990, 92 (93); LBP/BrTZ, § 15 Rn. 106c, 111; KÖHLER, StBp. 2004, 50. Zu etwaigen Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüchen s. BINZ/SORG, Die GmbH & Co. KG im Gesellschafts- und Steuerrecht, 10. Aufl. 2005, § 16 Rn. 202 (Treupflicht) und LBP/BrTZ, § 15 Rn. 111 (Wegfall der Geschäftsgrundlage).

899 Einstweilen frei.

**Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 1 Nr. 3:
Gewinnanteile und Sondervergütungen des Komplementärs einer Kommanditgesellschaft auf Aktien
(KGaA)**

Schrifttum: BACHER, Die Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) im Steuerrecht, DB 1985, 2117; JÜNGER, Zur Stellung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA im Steuerrecht, DB 1988, 1969; MATHIAK, Rechtsprechung zum Bilanzsteuerrecht, DStR 1989, 661; THEISEN, Die Besteuerung der KGaA, DB 1989, 2193; PATT/RASCHE, Besteuerung der Pensionszusage an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nach den Grundsätzen der Mitunternehmerschaft?, DB 1993, 2400; GOCKE, Zur Aktivierung von Pensionsansprüchen in den Einzelbilanzen der persönlich haftenden Gesellschafter bei einer KGaA, DB 1994, 2162; FISCHER, Die Besteuerung der KGaA und ihrer Gesellschafter, DStR 1997, 1519; FRANKENHEIM, Die Ertragbesteuerung einer Pensionszusage an einen persönlich haftenden Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 1999, 481; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, Köln 2000; EBLING, Die Auswirkungen des DBA-Schachtelprivilegs auf die Besteuerung des Gewinnanteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, in HÖRMANN/JÜPTNER/KOBOR/ZUGMAIER (Hrsg.), Brennpunkte des Steuerrechts – Festschrift für Wolfgang Jakob zum 60. Geburtstag, Augsburg 2001, 67; HEMPEL/SIEBELS/UHL, Zur Einkünftequalifikation von mittelbaren Gesellschaftern einer KGaA, DB 2001, 2268; WEHRHEIM, Die Einkünftequalifikation der Gesellschafter einer GmbH & Co. KGaA, DB 2001, 947; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, Die GmbH & Co. KGaA, GmbHR 2002, 77; KUSTERER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im Wandel – Wechsel von körperschaftlicher zu mitunternehmerischer Sichtweise, FR 2003, 502; HÖLZL, Die Besteuerung der Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA), Frankfurt am Main 2003; MAHLOW, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien und das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 1540; BOCK, Die steuerlichen Folgen des Erwerbs eines KGaA-Komplementäranteils, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, Ergänzungsbilanzen und Gewinnfeststellung für den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA?, DStR 2004, 1686; KUSTERER, Ergänzungsbilanz des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2004, 77; SCHÜTZ/BÜRGERS/RIORTE, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien, München 2004; KESSLER, Die Kommanditgesellschaft auf Aktien im System der dualen Unternehmensbesteuerung, in CARLÉ/STAHL/STRAHL (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, Festschrift für Klaus Korn zum 65. Geburtstag, Bonn 2005, 307; HAGEBÖKE/KOETZ, Die Gewinnermittlung des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA durch Betriebsvermögensvergleich, DStR 2006, 293; KOLLRUSS, KGaA und Zinsschranke – unter besonderer Berücksichtigung der Akquisitionsfinanzierung, BB 2007, 1988; ROHRER/ORTH, Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens auf Ebene einer KGaA, BB 2007, 1594; BUSCH/THIEME, Behandlung von Pensionszusagen an persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, FR 2008, 1137; HAGEBÖKE, Das „KGaA Modell“, Düsseldorf 2008; KUSTERER, Überlegungen zur Besteuerung des persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, DStR 2008, 484; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, Die KGaA im Lichte der Verlustabzugsbeschränkung des § 8c KStG und der Zinsschranke, DStR 2009, 88; RÖDDER/

HAGEBÖKE/STANGL, Zur Anwendung der Zinsschranke bei der KGaA und ihrem persönlich haftenden Gesellschafter, DB 2009, 1561; HAGEBÖKE, Zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs bei der KGaA, IStR 2010, 59; KRAMER, Das Internationale Schachtelprivileg der KGaA, IStR 2010, 57 und 63; WASSERMEYER, Die Wurzeltheorie bei der Besteuerung persönlich haftender Gesellschafter einer Kommanditgesellschaft auf Aktien unter Beachtung des BFH-Urteils vom 19.05.2010 – I R 62/09, Ubg 2011, 47.

A. Grundkonzeption der Besteuerung des Komplementärs einer KGaA

I. Gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA

900

Die KGaA ist eine KapGes. und als juristische Person gegenüber ihren Gesellschaftern rechtl. verselbständigte Trägerin des Gesellschaftsvermögens (§ 278 Abs. 1 AktG). Die rechtl. Selbständigkeit gilt ohne Einschränkung auch gegenüber den persönlich haftenden Gesellschaftern (phG), die im Gegensatz zu den am Grundkapital beteiligten Kommanditaktionären unbeschr. für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haften. Als phG kommen auch eine KapGes. oder eine GmbH & Co. KG in Betracht (vgl. BGH v. 24.2.1997 – II ZB 11/96, BGHZ 134, 392).

Personengesellschaftsrechtlicher Einschlag: Für die Rechtsstellung der phG untereinander und gegenüber den Kommanditaktionären sowie Dritten verweist § 278 Abs. 2 AktG auf das Recht der KG. Die Geschäftsführung und Vertretung durch die phG, deren Haftung sowie die Dispositionsfreiheit des Satzungsgebers hinsichtlich der Binnenorganisation der Gesellschaft bestimmen sich nach §§ 105 ff., 161 ff. HGB (HÜFFER, 9. Aufl. 2010, § 278 AktG Rn. 6 ff.). Im Übrigen gelten auch für die phG gem. § 278 Abs. 3 AktG die Vorschriften des Aktienrechts in der durch die §§ 278 ff. AktG modifizierten Fassung.

II. Hybride Besteuerung

901

Gesetzliche Regelungen zur KGaA-Besteuerung: Die gesellschaftsrechtl. Mischung aus Elementen einer KapGes. und einer PersGes. kommt auch in den stl. Vorschriften zum Ausdruck. Die KGaA ist zwar nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ein eigenständiges KStSubjekt. Als Dividenden iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 sind aber nur die Gewinnanteile der Kommanditaktionäre zu behandeln. Für die Gewinnanteile der phG und deren Sondervergütungen gilt dagegen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 unter Berücksichtigung von § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (für Veräußerungsgewinne § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3). Um hierbei eine zusätzliche Belastung mit KSt. zu vermeiden, regelt § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auf Ebene der KGaA für die Gewinnanteile der phG und deren Geschäftsführungsvergütungen einen Abzug als BA. Darüber hinaus sind aber auch die dort nicht genannten Sondervergütungen nach allgemeinen Grundsätzen als originäre BA abziehbar. Für Zwecke der GewSt. erfolgt auf Ebene der KGaA wieder eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 GewStG, da allein die KGaA und nicht deren phG Subjekt der GewSt. sind. Diese Hinzurechnung korrespondiert mit § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG und bezieht sich somit nur auf den Gewinnanteil und die Geschäftsführungsvergütungen. Im Falle eines eigenen Gewerbetriebs des phG wird eine doppelte Belastung mit GewSt. durch die Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG vermieden. Für die Dividenden der Kommanditaktionäre

kommt eine Kürzung unter den Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG in Betracht.

KGaA als Mischform: Aus den gesetzlichen Regelungen folgt, dass sich nur die Besteuerung der Kommanditaktionäre uneingeschränkt nach dem für KapGes. geltenden Trennungsprinzip richtet (auf einer ersten Ebene Besteuerung der KapGes. als eigenständiges KStSubjekt, auf einer zweiten Ebene Besteuerung der Gesellschafter nach dem Teileinkünfteverfahren). Für die pHG ist dagegen str., welches grds. Besteuerungskonzept Anwendung findet. Die hierzu vertretenen Auffassungen bewegen sich in der Bandbreite zwischen einer kapitalistischen (intransparenten) Sichtweise und der Anwendung des für PersGes. geltenden Mitunternehmer- bzw. Transparenzprinzips (Ein-Ebenen-Besteuerung bei den Gesellschaftern durch direkte Zurechnung der Einkünfte). In jedem Fall ist zu berücksichtigen, dass auch PersGes. ein partielles Steuersubjekt darstellen (zum dualen System von Einheit und Vielheit der Gesellschafter s. Anm. 89 ff.).

► *Der BFH* vertritt in seiner Grundsatzentscheidung v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) die sog. „Wurzeltheorie“. Danach wird die Einkommensbesteuerung des pHG „an der Wurzel“ von der Körperschaftbesteuerung der KGaA „abgespalten“. Der pHG sei zwar kein Mitunternehmer, aber „wie ein Mitunternehmer“ zu behandeln („als Mitunternehmer“ noch BFH v. 11.6.1985 – VIII R 252/80, BStBl. II 1987, 33). Die Finanzgerichte interpretieren die Wurzeltheorie teilweise in Richtung einer eher kapitalistischen Sichtweise (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.; vgl. auch FG München v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, juris, rkr.).

► *Die FinVerw.* hat sich mit Ausnahme von Einzelfragen (vgl. beispielsweise BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 8 und 44 zur Zinsschranke) bisher nicht zur Besteuerung einer KGaA geäußert. Dementsprechend bestehen für die Stpfl. Unsicherheiten in der praktischen Handhabung, zumal auch innerhalb der FinVerw. die verschiedenen Strömungen der mitunternehmerischen und kapitalistischen Sichtweise erkennbar sind. Letztlich führt dies in der Praxis zu einer uneinheitlichen Handhabung (vgl. hierzu KRÄMER in DJPW § 9 KStG Rn. 19b aE). Dem Vernehmen nach wird aber weiterhin an einem BMF-Schreiben gearbeitet.

► *In der Literatur* werden als Grundkonzept ebenfalls sowohl die mitunternehmerische als auch die kapitalistische Sichtweise vertreten, und zwar mit zahlreichen Varianten in der konkreten Ausgestaltung.

Für mitunternehmerische Sichtweise: BACHER, DB 1985, 2117 (2118 f.); MATHIAK, DStR 1989, 661 (667); GLANEGGER, DStR 2004, 1686; RIOTTE/DÜMICHE/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGER/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 117 ff.; KUSTERER, DStR 2008, 484 (486 f.); auch KESSLER, FS Korn, 2005, 307 (331 ff.), indem er nicht nur eine Besteuerung wie ein Mitunternehmer, sondern eine Besteuerung wie eine Mitunternehmerschaft (fiktive Innen-KG) befürwortet; für ein „integriertes Mitunternehmerkonzept“ unter Einbeziehung der GewSt. ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1597 ff.). Für kapitalistische Sichtweise: HEGER in Gosch II. § 9 KStG Rn. 21; EBLING, FS Jakob, 2001, 67.

► *Stellungnahme:* Die bestehende Meinungsvielfalt und die wellenförmigen Bewegungen, mit denen zeitweise die mitunternehmerische oder die kapitalistische Sichtweise die Oberhand zu gewinnen scheinen, machen deutlich, dass die bestehenden Regelungen teilweise widersprüchlich sind und gesetzgeberischer Handlungsbedarf besteht. Geht man von den derzeitigen Regelungen aus, ist weiterhin der Wurzeltheorie des BFH zu folgen, obwohl zuzugeben ist, dass die Aussagen des BFH zu teilweise unterschiedlichen Interpretationen geführt ha-

ben (zu dieser Kritik WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [50 f.]). UE verdeutlicht das Bild einer Abspaltung an der Wurzel, dass von Beginn an, dh. direkt nach Übernahme der handelsbilanziellen Gewinnanteile der pHG als Grundlage für deren stl. Einkommensermittlung, zwischen der kapitalistischen Sphäre der Kommanditaktionäre/KGaA und der transparenten Sphäre der pHG zu unterscheiden ist (zu Einzelheiten s. Anm. 905). Nur so lässt sich die Intention des Gesetzgebers, die hybride gesellschaftsrechtl. Struktur der KGaA auch stl. nachzuvollziehen, widerspruchsfrei umsetzen. Darüber hinaus kann man diese Trennung zwischen der estl. (transparenten) Einkommensermittlung bei den pHG und der kstl. Einkommensermittlung bei der KGaA aus dem systematischen Zusammenhang von Nr. 3 und Nr. 2 unter Einbeziehung von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, 3 und § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG herleiten, auch wenn die technische Umsetzung auf Ebene der KGaA (lediglich) durch einen BA-Abzug erfolgt.

Die BFH-Urteile v. 28.11.2007 (X R 6/05, BStBl. II 2008, 363) und v. 6.10.2009 (I R 102/06, BFH/NV 2010, 462) sprechen nicht gegen die hier vertretene Sichtweise. Zwar wird dort auf die essentiellen Unterschiede zwischen der ertragsteuerlichen Behandlung einer Mitunternehmerschaft und einer KGaA verwiesen. Diese Urteile betreffen aber Fragen der GewSt. und des § 32c aF, die wegen der besonderen Systematik dieser Regelungskreise – abw. von der bisher hier vertretenen Auffassung – nicht auf Nr. 3 übertragbar sind. Im Rahmen der GewSt. gibt es tatsächlich erhebliche Unterschiede zwischen der Besteuerung der pHG einer KGaA und den Mitunternehmern einer PersGes. Insbesondere macht § 8 Nr. 4 GewStG die Abspaltung an der Wurzel wieder rückgängig, so dass bei der GewSt. von einem intransparenten Besteuerungskonzept gesprochen werden kann. Dies hat aber keine Auswirkungen auf die estl. Einkommensermittlung. Auch das BFH-Urteil v. 19.5.2010 (I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) führt nicht zu einer Abwendung von der Wurzeltheorie, da der I. Senat das Grundsatzurteil v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) ausdrückl. unberührt lässt und seine Entsch. allein auf die Auslegung des DBA Frankreich stützt. Schließlich hat der IV. Senat des BFH in einem Beschl. v. 16.4.2010 (IV B 94/09, BFH/NV 2010, 1272) weiterhin die entsprechende Anwendung der für Mitunternehmeranteile geltenden Besteuerungsgrundsätze in den Vordergrund gestellt.

Für eine weitergehende Besteuerung „als Mitunternehmer“ sprachen zwischenzeitlich entsprechende Formulierungen in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 1 aF. Diese Formulierungen wurden aber durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (BGBl. I 2007, 1912) gestrichen.

Wahl der Rechtsform: Die hybride Struktur der KGaA ist aus der Sicht der Stpfl. sowohl mit Chancen als auch mit Risiken verbunden. In der Praxis sind für die Wahl der Rechtsform einer KGaA deshalb überwiegend außerstl. Gründe ausschlaggebend (insbes. Zugang zum Kapitalmarkt unter Beibehaltung einer personengesellschaftsrechtl. Organisationsstruktur).

B. Tatbestandsmerkmale der Nr. 3

I. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Nr. 3 Halbs. 1)

1. Persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA

902

Keine Mitunternehmereigenschaft erforderlich: Nr. 3 knüpft ausschließlich an die zivilrechtl. Gesellschafterstellung des pHG an. Ob der pHG zugleich die Mitunternehmergebietsvoraussetzungen erfüllt, ist ohne Bedeutung. Anderenfalls hätte die Regelung in Nr. 2 ausgereicht, dh., es hätte keiner Sonderregelung in Nr. 3 bedurft. Nr. 3 gilt somit auch dann, wenn der pHG keine Kapitaleinlage erbracht

hat und im Innenverhältnis unter Freistellung von der Haftung wie ein Angestellter behandelt wird (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884] mwN) bzw. die Stellung des pHG bei wirtschaftlicher Betrachtung dem Vorstand einer AG entspricht (BFH v. 8.2.1984 – I R 11/80, BStBl. II 1984, 381 [382]).

Keine Erstreckung auf mittelbar beteiligte Personen: Nr. 3 gilt nicht für Personen, die nur mittelbar über eine Beteiligung an einer PersGes. an einer KGaA beteiligt sind. Im Rahmen der Nr. 2 bedarf es nach zutreffender Auffassung des Großen Senats des BFH einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung, wenn der mittelbare Gesellschafter einer PersGes. Mitunternehmer dieser PersGes. sein soll (BFH v. 25.2.1991 – GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691 [698]). Diese Rspr. ist auf Nr. 3 übertragbar. Für den pHG einer KGaA fehlt aber eine mit Nr. 2 Satz 2 vergleichbare Regelung (vgl. auch HEMPE/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2269]; RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 148; aA WACKER in SCHMIDT XXX, § 15 Rn. 891).

Beginn und Ende der Gesellschafterstellung: Hierfür kommt es grds. auf die rechtl. Wirksamkeit der Mitgliedschaft an. Die Beteiligung an einer Vor-KGaA reicht aus, sofern die KGaA später in das HReg. eingetragen wird (vgl. BFH v. 18.3.2010 – IV R 88/06, BStBl. II 2010, 991). Bei einer Vor-KGaA ohne spätere Eintragung in das HReg. oder einer Vorgründungs-KGaA sind dagegen die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft iSd. Nr. 2 zu prüfen (s. § 1 KStG Anm. 69).

903–904 Einstweilen frei.

905 2. Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter

Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich: Die Ermittlung der Gewinnanteile der pHG erfolgt nicht nach § 4 Abs. 3, sondern durch BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885 f.]). Damit muss der pHG seine Gewinnanteile unabhängig von der tatsächlichen Entnahme (Zufluss) im Wj. ihrer Entstehung versteuern. Ob handelsrechtl. eine monistische oder eine dualistische Gewinnermittlung auf Ebene der KGaA erfolgt (vgl. hierzu BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [885] mwN), ist für die Besteuerung der pHG im Ergebnis ohne Bedeutung.

Abspaltung an der Wurzel: Eine konsequent durchgeführte Abspaltung an der Wurzel führt uE dazu, dass bereits der handelsbilanzielle und nicht erst der stl. Gewinnanteil abgespalten wird (zur Begr. s. Anm. 901; vgl. auch MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17; aA ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 [1598]; WASERMAYER, FR 2010, 812; zu den unterschiedlichen Berechnungsweisen KESSLER, FS Korn, 2005, 307 [320 ff.]). Anschließend sind getrennte stl. Einkommensermittlungen für den transparenten Bereich der pHG und den kstl. Bereich der KGaA durchzuführen (vgl. MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17; iE auch RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DStR 2009, 1561 [1564], obwohl sie von einer Abspaltung des „steuerrechtlichen Gewinnanteils“ sprechen; aA EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [68 ff.]). § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG hat also letztlich Vorrang vor sämtlichen anderen kstl. Einkommensermittlungsvorschriften (vgl. RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DStR 2009, 1561 [1564] mwN). Soweit bei PersGes. eine einheitliche Behandlung im Rahmen der Gesamthandsbilanz erfolgen müsste, gilt dies allerdings entsprechend, dh., stl. Gewinnermittlungsvorschriften, die nicht spezifisch an die Rechtsform einer KapGes. (oder an die einzelnen Gesellschafter) anknüpfen, sind im transparenten und im kstl. Bereich einheitlich anzuwen-

den. Für den pHG ist iE eine zweistufige Gewinnermittlung unter möglichst weitgehender Anwendung der für Mitunternehmer entwickelten Grundsätze vorzunehmen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884 f.]).

Im Rahmen der Nr. 3 kommt man zu demselben Ergebnis, wenn man zwar den stl. Gewinnanteil abspaltet, dann aber – wie es uE erforderlich wäre – die spezifisch an die Rechtsform der KapGes. anknüpfenden Einkommensermittlungsvorschriften rückgängig macht (HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 146 f.) bzw. diese Regelungen von vornherein nicht anwendet (REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 403).

Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c und § 8b Abs. 6 KStG: §§ 3 Nr. 40, 3c sowie § 8b Abs. 6 KStG sind, soweit die KGaA entsprechende stfreie oder begünstigte Einkünfte aus Dividendenausschüttungen oder aus der Veräußerung von Beteiligungen an KapGes. erzielt, für den auf den Gewinnanteil des pHG entfallenden Anteil – zumindest analog – anwendbar. Eine Durchleitung der für die KGaA geltenden Steuerbefreiungen setzt somit voraus, dass der pHG – bzw. der Gesellschafter einer zwischengeschalteten PersGes. – eine begünstigte KapGes. ist. Bei einer natürlichen Person gilt dagegen das Teileinkünfteverfahren.

Vgl. hierzu MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 17; GOSCH II, § 8b KStG Rn. 521; WACKER in SCHMIDT XXX, § 15 Rn. 891; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 (88 ff.); KESSLER, FS KORN, 2005, 307 (325 f., 331 f.); HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293 (296); RÖDDER in MÜLLER/RÖDDER, Beck'sches Hdb. der AG, 2009, § 13 Rn. 706; im Ergebnis auch ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1597 ff.).

Anwendung weiterer Gewinn- bzw. Einkommensermittlungsvorschriften: Auch sonstige stfreie Einnahmen, nicht abzugsfähige BA nach § 10 KStG und das zuzurechnende Einkommen einer OG iSv. § 14 KStG sind anteilig dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnen (KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 22 mwN; KOLLRUSS/WEISSERT/ILIN, DStR 2009, 88 [89]; RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 [1564]). Entsprechendes gilt für die Zinsschranke nach § 4h (vgl. hierzu auch KOLLRUSS, BB 2007, 1988; RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561), so dass für den pHG ein eigenes stl. EBITDA zu berechnen ist. Auf Ebene der KGaA kommt das auf den pHG entfallende EBITDA schon deshalb nicht zur Geltung, weil in § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG der Abzug nach § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG gerade nicht ausgeschlossen wird (aA BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718, Tz. 44). Da der pHG nur „wie“ ein Mitunternehmer besteuert wird, liegen bei ihm aber nicht automatisch die Voraussetzungen eines Betriebs iSv. § 4h Abs. 1 Satz 1 vor (aA RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 [1563]).

Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs: Der BFH hat in einem Urt. v. 19.5.2010 (I R 62/09, BFH/NV 2010, 1919) für Dividenden einer französischen TochterKapGes. an ihre deutsche MutterKGaA in vollem Umfang, dh. auch für die anteilig auf die pHG entfallenden Dividenden, das Schachtelprivileg nach Art. 20 Abs. 1 Buchst. a Satz 1 iVm. Buchst. b Doppelbuchst. aa Satz 1 DBA Frankreich aF gewährt. Dies soll unabhängig von der Ansässigkeit der pHG gelten, da sich das Schachtelprivileg im DBA Frankreich über die innerstaatliche Zurechnung der Dividenden nach der Wurzeltheorie hinwegsetze und die KGaA als solche begünstige.

IE auch EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [73 ff.] und KRAMER, IStR 2010, 57 und 60, auf Grundlage einer kapitalistischen Sichtweise sowie WASSERMAYER, Ubg 2011, 47 (50 f.) durch Zurechnung des bei der KGaA ermittelten stl. Gewinnanteils (nach Anwendung des DBA) und HAGEBÖKE, IStR 2010, 59, indem er die DBA gem. § 2 AO als vorrangig gegenüber der Anwendung von § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG ansieht.

Die Begr. des BFH ist uE krit. zu sehen (zweifelnd auch REISS in KIRCHHOF X. § 15 Rn. 403), da auch der Methodenartikel des DBA Frankreich durch Anknüpfung an eine

in der Bundesrepublik ansässige Person im Einleitungssatz des Art. 20 von der Zurechnung der Einkünfte nach innerstaatlichem Recht ausgeht. Aus der besonderen Formulierung in Art. 20 Abs. 1 Buchst. b Doppelbuchst. aa (Zahlung von Dividenden einer französischen KapGes. an eine deutsche KapGes.) folgt lediglich, dass sich sämtliche pHG einer KGaA auf dieses DBA-Schachtelprivileg berufen dürfen, selbst wenn sie keine KapGes. sind. Voraussetzung bleibt allerdings, dass der pHG eine in der Bundesrepublik ansässige Person ist. In jedem Fall ist zu berücksichtigen, dass die Aussagen des BFH im Urt. v. 19.5.2010 nicht verallgemeinerungsfähig sind, da sie auf der besonderen Formulierung des DBA Frankreich beruhen (zum DBA Schweiz BFH v. 17.10.1990 – I R 16/89, BStBl. II 1991, 211; zu weiteren DBA-Fragen EBLING, FS Jakob, 2001, 67 [73 ff.]).

Ergänzungsbilanzen: Ob der pHG nach dem Kauf eines Komplementäranteils berechtigt ist, seine über dem Buchwert des anteiligen BV liegenden AK in einer Ergänzungsbilanz abzubilden und daraus erhöhte Abschreibungen geltend zu machen, ist str.

► *Der BFH* hat zu dieser Frage noch nicht ausdrücl. Stellung genommen. Das FG München hat die Möglichkeit einer erhöhten AfA im Wege der Bildung von Ergänzungsbilanzen verneint, da die KGaA nach § 1 Abs. 1 KStG ein selbständiges KStSubjekt sei und keine gesamthänderische Beteiligung des pHG am BV der KGaA vorliege (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.).

► *Die FinVerv.* scheint Ergänzungsbilanzen – jedenfalls aber die AfABerechtigung für die in den Ergänzungsbilanzen abgebildeten Mehrwerte – überwiegend abzulehnen.

► *Die Literatur* ist uneinheitlich, wobei die Befürworter von Ergänzungsbilanzen überwiegen.

Gegen Ergänzungsbilanzen: MAI in FROTSCHER/MAAS, § 9 KStG Rn. 15; HEGER in GOSCH II, § 9 KStG Rn. 21 mit der Begründung, dass es sich um Anteile an einer KapGes. handle. Für Ergänzungsbilanzen: HOFMEISTER in BLÜMICH § 9 KStG Rn. 11; KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 38; REISS in KIRCHHOF X, § 16 Rn. 191; HÖLZL, Die Besteuerung der KGaA, 2003, 200; BOCK, GmbHR 2004, 554; GLANEGGER, DStR 2004, 1686; RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 120; HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293 (296 f.); RISSE in KESSLER/KRÖNER/KÖHLER, Konzernsteuerrecht, 2008, § 2 Rn. 278; RÖDDER in MÜLLER/RÖDDER, Beck'sches Hdb. der AG, 2009, § 13 Rn. 708.

► *Stellungnahme:* Abweichend von der bisher hier vertretenen Auffassung sind uE beim Anteilskauf sowohl Ergänzungsbilanzen als auch erhöhte Abschreibungen der darin abgebildeten Mehrwerte möglich (anders § 16 Anm. 260 unter Hinweis auf FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.). Zwar besteht bei der KGaA weder zivilrechtl. ein gesamthänderisch gebundenes Vermögen noch stl. ein gemeinsames BV der Gesellschafter bzw. der pHG mit der KGaA. Das Fehlen einer Gesamthand hat jedoch keine entscheidende Bedeutung, wie ein Vergleich mit der atypisch stillen Gesellschaft zeigt. Außerdem soll der pHG einem dinglich berechtigten Gesellschafter gleichstehen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [884]). Darüber hinaus führt eine systematische Auslegung zu dem Ergebnis, dass dem pHG für stl. Zwecke ein anteiliges BV zuzurechnen ist, denn § 16 Abs. 2 Satz 1 stellt bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns auch für § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 auf den Anteil am BV ab. Daraus wird deutlich, dass der vom pHG gehaltene Anteil an der KGaA gerade kein eigenständiges WG darstellt und damit nicht wie eine KapGesBeteiligung behandelt werden kann. Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass ein BV-Vergleich nach § 5 Abs. 1 zwingend die (anteilige) Zurechnung von BV voraussetzt (HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293 [294 ff.]).

Allerdings bedeutet die Anerkennung von Ergänzungsbilanzen beim Erwerb eines Komplementäranteils nicht, dass beim Erwerb von KapGesAnteilen im Wege des sog. KGaA-Modells ein steuerneutraler Step-Up erreicht werden kann (vgl. KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 39 f.; krit. auch RÖDDER/HÖTZEL in RÖDDER/HÖTZEL/MÜLLER-THUNS, Unternehmenskauf Unternehmensverkauf, 2003, § 28 Rn. 14-16; aA BOCK, GmbHR 2004, 554; ausführl. zu verschiedenen Varianten des KGaA-Modells HAGEBÖKE, Das „KGaA-Modell“, 2008, 128 ff.).

Einstweilen frei.

906–909

3. Keine Gewinnanteile, die auf Anteile am Grundkapital entfallen

910

Gewinnanteile, die auf Kommanditaktien des phG entfallen, werden nicht von Nr. 3 erfasst. Sofern der phG die Kommanditaktien nicht in einem BV hält, stellen diese Gewinnanteile Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 dar und sind im Zeitpunkt ihres Zuflusses zu besteuern.

Einstweilen frei.

911

II. Sondervergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA (Nr. 3 Halbs. 2)

1. Ermittlung durch Betriebsvermögensvergleich

912

Der Gewinn des phG ist auch insoweit durch BVVergleich gem. § 5 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 1 zu ermitteln, als nicht Gewinnanteile, sondern Sondervergütungen iSv. Nr. 3 bezogen werden (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]).

2. Sonderbetriebsvermögen

913

Anwendung der für Mitunternehmenschaften geltenden Grundsätze: WG, die entsprechend den für die Mitunternehmenschaft entwickelten Grundsätzen als SonderBV anzusehen sind, werden auch bei der Gewinnermittlung des phG einer KGaA als SonderBV behandelt (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; aA STUHRMANN in BLÜMICH, § 15 Rn. 565; BAUSCHATZ in KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 281; HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]). Darüber hinaus ist auch das System der Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben zu übernehmen (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; MATHIAK, DStR 1989, 661 [667]; SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 135 und 146).

Hält ein persönlich Haftender gleichzeitig Kommanditaktien der KGaA, zählen diese nicht zum SonderBV des phG (BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881 [886]; iE auch BITZ in LBP, § 15 Rn. 116; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293; aA THEISEN, DB 1989, 2191 [2193]). Dies folgt bereits daraus, dass Kommanditaktien in Nr. 3 ausdrükl. ausgeklammert werden. Die Rspr. zur GmbH & Co. KG ist insoweit nicht auf die KGaA übertragbar.

Korrespondierende Bilanzierung: Passiviert eine PersGes. in ihrer Bilanz die gegenüber ihren Mitunternehmern bestehenden Verbindlichkeiten, so ist nach hM eine korrespondierende Aktivierung im SonderBV der Mitunternehmer vorzunehmen, wenn die die Verbindlichkeiten begründenden Einkünfte dem SonderBV des Mitunternehmers zuzuordnen sind. Dies soll unabhängig von der handelsrechtl. Aktivierungsfähigkeit gelten (BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96,

BStBl. II 2008, 174; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 404 und 585 ff.; s. dazu auch Anm. 538). Die Übertragbarkeit dieser Ansicht auf die KGaA ist str. Die Frage wird vorwiegend im Zusammenhang mit der Aktivierung von Zuführungen zu Pensionsrückstellungen thematisiert (s. Anm. 915).

914 Einstweilen frei.

3. Einzelne Sondervergütungen

915 a) Geschäftsführervergütung

Umfang: Hierunter fallen alle Arten von Vergütungen, welche die pHG als Gegenleistung für ihre – gegenwärtige oder frühere – Geschäftsführungstätigkeit erhalten (insbes. Festgehälter, gewinn- und umsatzabhängige Gehaltsbestandteile, Gratifikationen und Ruhegehälter). Ob die Vergütungen als Gewinnvorab oder aufgrund schuldrechtl. Vereinbarung mit der Gesellschaft vereinnahmt werden, ist unerheblich. Dies folgt bereits aus dem weiten Wortlaut der Nr. 3 (zur Auslegung der enger formulierten §§ 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG und 8 Abs. 4 GewStG vgl. BFH v. 31.10.1990 – I R 32/86, BStBl. II 1991, 253; KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 22 mwN).

Korrespondierende Aktivierung von Pensionszusagen: Im Falle einer Pensionszusage für den pHG stellt sich die Frage, ob die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen im SonderBV des begünstigten pHG nach dem Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung zu aktivieren und damit ohne Zufluss zu besteuern sind (s. auch Anm. 913).

► *Der BFH* hat diese Frage für die KGaA bisher nicht entscheiden müssen. Allerdings hat er eine korrespondierende Aktivierung für zurückliegende VZ unter dem Gesichtspunkt der Totalrealisation abgelehnt, wenn der Versorgungsfall zwischenzeitlich bereits eingetreten war (BFH v. 7.11.1990 – I R 154/85, BFHE 162, 432).

► *Die FinVernv.* fordert unter Hinweis auf die Grundsatzentscheidung des BFH v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881), wonach der pHG wie ein Mitunternehmer zu behandeln ist, eine Anwendung der für PersGes. geltenden korrespondierenden Bilanzierung (OFD Köln v. 27.6.1991, DStR 1991, 1218).

► *Die hM im steuerrechtlichen Schrifttum* teilt diese Auffassung.

STUHRMANN in BLÜMICH, § 15 Rn. 563; BITZ in LBP, § 15 Rn. 116; WACKER in SCHMIDT XXX. § 15 Rn. 891; JÜNGER, DB 1988, 1969 (1972); THEISEN, DB 1989, 2191 (2193); PATT/RASCHE, DB 1993, 2400 (2401 f.); FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 (484); SCHAUMBURG/SCHULTE, Die KGaA, 2000, Rn. 147; RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 128 f.

► *Die Gegenauffassung* lehnt eine Anwendung des Grundsatzes der korrespondierenden Bilanzierung auf den pHG einer KGaA ab und fordert, dass eine Besteuerung erst zum Zeitpunkt des Zuflusses (BUSCH/THIEME, FR 2008, 1137 [1142 f.]) bzw. der Aktivierungsfähigkeit nach den handelsrechtl. GoB (GOCKE, DB 1994, 2162 [2163 f.]) eintreten soll.

► *Stellungnahme:* In Abweichung von der bisher hier vertretenen Auffassung besteht uE kein Grund, bei der Behandlung der Pensionszusagen davon abzurücken, dass die Einkommensbesteuerung des pHG grds. mit der Einkommensbesteuerung der Mitunternehmer übereinstimmen soll (vgl. hierzu BFH v. 21.6.1989 – X R 14/88, BStBl. II 1989, 881). Vielmehr gilt zumindest ein Argument für die korrespondierende Bilanzierung bei Mitunternehmerschaften – nämlich das Ergebnis der Besteuerung unabhängig davon zu machen, ob die Leistungen

des Gesellschafters durch einen Vorabgewinn oder durch eine besondere Vergütung abgelolgt werden (vgl. BFH v. 2.12.1997 – VIII R 15/96, BStBl. II 2008, 174) – gleichermaßen für die Besteuerung der phG einer KGaA nach Nr. 3. Außerdem ist im Rahmen einer systematischen Auslegung zu berücksichtigen, dass gerade die Regelungen zu den Sondervergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft in Nr. 2 und 3 übereinstimmen. Wie bereits ausgeführt (s. Anm. 903), kann sich die Gegenauffassung auch nicht auf das BFH-Urteil v. 28.11.2007 (X R 6/05, BStBl. II 2008, 363) berufen, da es in dieser Entsch. um besondere gewerbstl. Frage im Hinblick auf Darlehen eines phG an die KGaA ging. Es kommt somit iE nicht darauf an, ob die Pensionszusage nach den handelsrechtl. GoB (vgl. hierzu BFH v. 23.3.2011 – X R 42/08, BFH/NV 2011, 1558) aktivierungsfähig ist.

Vergütung für Fremd-Geschäftsführer: Nr. 3 gilt für den phG auch dann, wenn er die Geschäftsführungsaufgaben nicht selbst, sondern über einen Fremd-Geschäftsführer ausübt, und die KGaA dem phG die entsprechenden Aufwendungen ersetzt (zB bei einem phG in der Rechtsform einer GmbH oder einer GmbH & Co. KG). Allerdings kommt es in diesem Fall beim phG in gleicher Höhe zu einem Abzug von Sonder-BA. Beim Fremd-Geschäftsführer liegen selbst dann keine Einkünfte nach Nr. 3 vor, wenn er mittelbarer Gesellschafter der KGaA (s. Anm. 902) oder zugleich Kommanditaktionär und Gesellschafter einer als phG handelnden GmbH ist (RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 143; aA WEHRHEIM, DB 2001, 947 [948]). Vielmehr sind die Geschäftsführervergütungen bei ihm grds. als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 zu qualifizieren. Dagegen liegen gewerbliche Einkünfte iSv. Nr. 2 vor, wenn es sich bei dem Fremd-Geschäftsführer um einen Mitunternehmer eines als Mitunternehmerschaft organisierten phG handelt (FRANKENHEIM, DStR 1999, 481 [485]). Diese Grundsätze gelten auch bei einem unmittelbaren Anstellungsverhältnis des Fremd-Geschäftsführers mit der KGaA (vgl. KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 25; aA wohl HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 [2270]).

b) Haftungsvergütung und sonstige Sondervergütungen

916

Nr. 3 erfasst auch eine gesonderte, aufgrund einer schuldrechtl. Vereinbarung gewährte Haftungsvergütung sowie sonstige Sondervergütungen, die als Gegenleistung für die Hingabe von Darlehen an die Gesellschaft oder die Überlassung von WG gewährt werden. Insofern gelten die Regelungen zur Mitunternehmerschaft entsprechend (s. daher auch Anm. 520 ff.).

Einstweilen frei.

917–919

c) Behandlung verdeckter Gewinnausschüttungen

920

Unangemessene Gewinnanteile und Vergütungen: Auf Ebene des phG spielen vGA keine Rolle, da Nr. 3 auch unangemessen hohe Einkünfte des phG erfasst.

JÜNGER, DB 1988, 1969 (1971); WASSERMAYER, GmbHR 1999, 18 (23); RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGERS/RIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 46; aA MAHLOW, DB 2003, 1540 (1543f.).

Die Behandlung auf Ebene der KGaA ist dagegen str. (zum Meinungsstand vgl. KRÄMER in DJPW § 9 KStG Rn. 47 ff.). Da bereits der handelsrechtl. Gewinnanteil abgespalten wird, kann es uE für die den transparenten Bereich betreffenden Beziehungen zwischen den phG und der KGaA nicht mehr zu einer An-

wendung des nur für KapGes. geltenden § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommen. Etwaige vGA zwischen der KGaA und ihren Kommanditaktionären betreffen allein den kstl. Bereich und wirken sich auch nicht mittelbar auf den pHG aus (für eine anteilige Zurechnung dagegen WASSERMEYER, Ubg 2011, 47 [51]).

Besonderheit bei einem persönlich haftenden Gesellschafter, der gleichzeitig Kommanditaktionär ist: In diesem Fall ist für den kapitalistischen Bereich (Beteiligung als Kommanditaktionär) eine vGA grds. möglich. Diese vGA wird weder von Nr. 3 noch von § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erfasst. Allerdings werden die unangemessenen Vergütungen regelmäßig nicht durch die Stellung als Kommanditaktionär, sondern durch die Stellung als pHG veranlasst sein, so dass kein Unterschied zu den Rechtsfolgen bei einem pHG ohne gleichzeitige Beteiligung als Kommanditaktionär besteht (KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 63). Gegebenenfalls kommt eine Aufteilung in Betracht. Teilweise wird eine solche Aufteilung für geboten erachtet (WASSERMEYER, GmbHR 1999, 18 [23]) und – mit Ausnahme der Tätigkeitsvergütungen – RIOTTE/DÜMICHEN/ENGEL in SCHÜTZ/BÜRGER/SRIOTTE, Die KGaA, 2004, § 9 Rn. 51).

GmbH oder GmbH & Co. KG als persönlich haftender Gesellschafter: Wenn die Gesellschafter der Komplementär-GmbH gleichzeitig Kommanditaktionäre der KGaA sind, bleibt auf Ebene der GmbH eine vGA nach allgemeinen Grundsätzen möglich (KRÄMER in DJPW, § 9 KStG Rn. 47; HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 [89]).

921–925 Einstweilen frei.

926

C. Rechtsfolge der Nr. 3

Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte: Die Rechtsfolge von Nr. 3 besteht zunächst darin, die dort genannten Einkünfte des pHG als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren.

Unmittelbare Zurechnung der Einkünfte: Str. ist, ob Nr. 3 darüber hinaus eine Zurechnungsnorm darstellt.

► *Der BFH* geht in seiner Grundsatzentscheidung v. 21.6.1989 (X R 14/88, BStBl. II 1989, 881) von einer weitgehenden Gleichstellung der Einkünfte iSv. Nr. 3 mit denjenigen iSv. Nr. 2 aus. Die Einkünfte seien dem pHG „wie einem Einzelunternehmer oder Mitunternehmer unmittelbar zuzurechnen“. Dagegen beschränken die Finanzgerichte die Wirkung der Nr. 3 teilweise auf die gewerbliche Qualifizierung der Einkünfte (FG München v. 10.7.2003 – 5 K 2681/97, EFG 2003, 1691, rkr.; v. 16.1.2003 – 7 K 5340/01, EFG 2003, 670, rkr.; unklar Schl.-Holst. FG v. 12.4.2011 – 5 K 136/07, juris, rkr.).

► *Das Schrifttum* ist gespalten.

Für Zurechnungsnorm: WACKER in SCHMIDT XXX, § 15 Rn. 891; FISCHER, DStR 1997, 1519 (1522); HALASZ/KLOSTER/KLOSTER, GmbHR 2002, 77 (88); GLANEGGER, DStR 2004, 1686; HAGEBÖKE/KÖTZ, DStR 2006, 293 (294); ROHRER/ORTH, BB 2007, 1594 (1599); RÖDDER/HAGEBÖKE/STANGL, DB 2009, 1561 (1564). Gegen Zurechnungsnorm: BITZ in LBP, § 15 Rn. 116; JÜNGER, DB 1988, 1969 (1971); EBLING, FS Jakob, 2001, 67 (69); HEMPEL/SIEBELS/UHL, DB 2001, 2268 (2269 f.).

► *Stellungnahme:* Abweichend von der bislang hier vertretenen Auffassung erschöpft sich die Rechtsfolge von Nr. 3 uE nicht in der Umqualifizierung der Einkünfte des pHG in gewerbliche Einkünfte. Vielmehr bewirkt Nr. 3 auch eine anteilige Zurechnung der Einkünfte zum pHG. Zur Begr. kann auf die Ausführ-

rungen zum grds. Besteuerungskonzept der KGaA Bezug genommen werden (s. Anm. 901).

Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung: Siehe Anm. 115.

Einstweilen frei.

927–929

[Anschluss S. E 383]

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 2: Nachträgliche Einkünfte

A. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 2

930

Von der Gesellschaft bezogene Sondervergütung: Abs. 1 Satz 2 setzt Sondervergütungen iSv. Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 (dazu Anm. 520ff.) voraus. Die Vergütung muss Entgelt für die (ehemalige) Tätigkeit, Darlehensgewährung oder Überlassung von WG sein. Während die Leistung des Mitunternehmers während seiner Zugehörigkeit zur PersGes. erbracht worden sein muss, wird die Gegenleistung der PersGes. erst nach Beendigung der Mitunternehmerstellung des Leistenden erbracht. Deshalb kommt es für das Vorliegen von Sondervergütungen ausschließlich auf die Verursachung der Zahlungen durch die ehemalige Gesellschafterstellung an und nicht etwa auf deren Fortbestand. Zu den Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 gehören insbes. die Pensionsansprüche des Gesellschafter-Geschäftsführers der PersGes., und zwar auch dann, wenn bei einer GmbH & Co. KG der Anspruch des geschäftsführenden Kommanditisten gegenüber der GmbH als der persönlich haftenden Gesellschafterin besteht. Daneben kommen alle Vergütungen für die Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft, die Hingabe von Darlehen und die Überlassung von WG in Betracht.

► *Wiederkehrende Bezüge aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils* werden nicht von Abs. 1 Satz 2 erfasst, weil diese weder von der PersGes. geschuldet werden noch auf einer Leistung des ehemaligen Gesellschafters gegenüber der PersGes. beruhen (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

► *Zahlungen eines Einzelunternehmers an ehemalige Mitunternehmer oder deren Rechtsnachfolger* werden ebenfalls vom Tatbestand des Abs. 1 Satz 2 umfasst, wenn eine PersGes. durch Austritt des vorletzten Gesellschafters liquidationslos beendet wird und ihr Vermögen nach § 738 BGB dem letzten verbleibenden Gesellschafter anwächst (vgl. FG Hamb. v. 22.3.1991, EFG 1992, 70, SCHMIDT/WACKER XXIX. § 15 Rn. 573). Dieser Auslegung steht der Wortlaut der Vorschriften uE nicht entgegen. Auch wenn Abs. 1 Satz 2 auf Satz 1 Nr. 2 verweist und dieser eine Zahlung durch die Gesellschaft verlangt, bedeutet dies nicht zwingend, dass auch die nachträglichen Vergütungen von der PersGes. gezahlt werden müssen. Nach Sinn und Zweck der Regelung genügt jedenfalls im Fall der Anwachsung eine Zahlung durch den Rechtsnachfolger der PersGes.

Nachträgliche Einkünfte: Es muss sich bei den von der Gesellschaft bezogenen Vergütungen um nachträgliche Einkünfte handeln. Zahlungen während des Bestehens der Mitunternehmerschaft werden direkt von Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbs. 2 erfasst. Zum Begriff der nachträglichen Einkünfte vgl. § 24 Anm. 71ff.

Zahlungen an Rechtsnachfolger: Abs. 1 Satz 2 erfasst nicht nur die Zahlungen an die ehemaligen Mitunternehmer selbst, sondern auch an deren Rechtsnachfolger (BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455; SCHMIDT/WACKER, XXIX. § 15 Rn. 572; BLÜMICH/STUHRMANN, § 15 Rn. 511; aA AUTENRIETH, DStZ 1992, 114 [117]; FLUME, Festschr. Döllerer, 1988, 133 [144]). Auch wenn der Wortlaut der Norm insoweit nicht eindeutig ist, ergibt sich aus der Gesetzesbegründung, dass die Einführung des Abs. 1 Satz 2 durch das StBereinG v. 19.12.1985 darauf abzielte, Witwenpensionen in den Anwendungsbereich der Regelung einzubeziehen, soweit die Witwe Rechtsnachfolgerin ihres verstorbenen Gesellschafter-Ehemannes geworden ist (vgl. Begr. RegE, BTDrucks. 10/3663, 7 und BTDrucks. 12/1108, 58, 65; BFH v. 25.1.1994 –

VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455). Zudem verweist Abs. 1 Satz 2 auf § 24 Nr. 2, wonach nachträgliche Einkünfte auch vorliegen, wenn sie dem Stpfl. als Rechtsnachfolger zufließen. Der Begriff des Rechtsnachfolgers umfasst sowohl den Gesamt- als auch den Einzelrechtsnachfolger (vgl. § 24 Anm. 102 mwN). Als Rechtsnachfolger ist zudem der aus einem Vertrag zugunsten Dritter (§ 328 BGB) Begünstigte anzusehen (dazu allg. § 24 Anm. 102; für Abs. 1 Satz 2: BFH v. 25.1.1994 – VIII B 111/93, BStBl. II 1994, 455).

931 Einstweilen frei.

932

B. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 2

Einbeziehung in den Gesamtgewinn: Die nachträglichen Einkünfte gehören zum Gesamtgewinn der PersGes. Sie sind auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung, dem Sonderbereich des Begünstigten, korrespondierend zur gewinnmindernden Berücksichtigung auf Gesellschaftsebene gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Es gelten die allg. Regeln für Sondervergütungen (dazu Anm. 523). Insbesondere sind Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 zeit- und betragsgleich zum Aufwand auf Gesellschaftsebene zu erfassen. Das Zuflussprinzip gilt grds. nicht.

Für bereits vor dem 1.1.1986 erteilte Pensionszusagen hat Abs. 1 Satz 2 keine Auswirkungen.

► *Berücksichtigung des gesamten zukünftigen Ruhegehalts:* Hat die PersGes. vor dem 1.1.1986 hinsichtlich der Pensionszusage zugunsten eines Gesellschafter-Geschäftsführers eine Rückstellung gebildet (Wahlrecht, vgl. dazu Anm. 538), durfte diese in der Bilanz auf den 31.12.1985 unter Berücksichtigung des gesamten zukünftigen Ruhegehalts und damit auch desjenigen Teils dieser Verpflichtung angesetzt werden, der auf die Zeit nach dem 1.1.1986 entfiel (BFH v. 7.7.1992 – VIII R 36/90, BStBl. II 1993, 26).

► *Keine außerplanmäßige Auflösung der Rückstellung:* Die gebildeten Rückstellungen waren in den Folgejahren nicht außerplanmäßig aufzulösen

BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96, BStBl. II 2008, 177; v. 21.12.1993 – VIII B 107/93, BStBl. II 1994, 300; OFD Frankfurt v. 21.8.2003, FR 2003, 1195 unter Aufgabe der entgegenstehenden Auffassung in BMF v. 10.3.1992, BStBl. I 1992, 190; wie der BFH auch BORDEWIN, DB 1987, 15 (16); HAUG/AUTENRIETH, DStZ 1987, 70; SCHEITEL, BB 1992, 2112; AUTENRIETH, DStZ, 1992,

Systematisch wäre im Hinblick auf die additive Gewinnermittlung mit korrespondierender Bilanzierung allenfalls eine gewinnerhöhende Nachaktivierung in einer Sonderbilanz des Begünstigten in Betracht gekommen (so auch BFH v. 2.12.1997 – VIII R 42/96 aaO). Diese hat der Gesetzgeber – uE zu Recht – aber nicht angeordnet.

Auswirkungen auf die Gewerbesteuer: Die nachträglichen Einkünfte gehören zum Gewerbeertrag der PersGes. (BFH v. 14.5.2002 – VIII R 8/01, BStBl. II 2002, 532).

Gesonderte und einheitliche Feststellung: Die Vergütungen iSv. Abs. 1 Satz 2 sind in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewinns der PersGes. nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen. Damit erstreckt sich die gesonderte und einheitliche Feststellung auch auf nicht an der PersGes. mitunternehmerisch beteiligte Personen.

933–939 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1 Satz 3: Entnahmeprivileg

Schrifttum: HILLER, Steuerfreie Bodengewinne durch die Steuerreform 1990, Inf. 1988, 516; STEPHAN, Steuerneutrale Entnahme von Grundstücken auf Grund des StRefG 1990, DB 1989, 163.

A. Tatbestandsmerkmale des Abs. 1 Satz 3

940

Zugehörigkeit des Grund und Bodens zum Betriebsvermögen: Das Entnahmeprivileg setzt voraus, dass der entnommene Grund und Boden im VZ 1986 zu einem gewerblichen BV gehört hat. Eine sachliche Rechtfertigung für diese Benachteiligung des gewerblichen BV gegenüber der LuF, bei der sich keine vergleichbare Voraussetzung findet, ist nicht ersichtlich (zur Frage der Verfassungsmäßigkeit und einer verfassungskonformen Auslegung vgl. § 13 Anm. 390). Es handelt sich um eine punktuelle Voraussetzung. Es genügt also, dass der entnommene Grund und Boden im VZ 1986 zu (irgendeinem) BV gehört hat. Es ist nach dem Wortlaut der Norm nicht erforderlich, dass es sich um das BV des entnehmenden Stpfl. gehandelt hat. Es ist nach dem Wortlaut auch nicht erforderlich, dass der Grund seit dem VZ 1986 bis zu seiner Entnahme durchgängig dem BV angehört hat. Unschädlich ist daher zB eine zwischenzeitliche Entnahme und Wiedereinlage in das BV (so auch KORN/CARLÉ, § 15 Rn. 288).

Errichtung einer Wohnung für den Steuerpflichtigen: Die StBefreiung betrifft nur die (Zwangs-)Entnahme des Grund und Bodens durch eine Wohnbebauung für Privatzwecke, durch die auch der Grund und Boden zwangsläufig zu PV wird. Es muss eine abgeschlossene Wohnung errichtet werden. Die bloße Nutzungsänderung bisher betriebliche genutzter Räume für Wohnzwecke ist nicht begünstigt. Wegen der Einzelheiten vgl. § 13 Anm. 391.

Altenteilerwohnung: Keine Bedeutung haben im Rahmen des § 15 die in § 13 Abs. 5 ebenfalls erwähnten Altenteilerwohnungen (zum Begriff des Altenteilers vgl. § 13 Anm. 374), da diese nur im Rahmen der LuF vorkommen.

B. Rechtsfolgen des Abs. 1 Satz 3

941

Der Gewinn aus der Entnahme des Grund und Bodens ist stfrei. Ein Entnahmeverlust ist hingegen zu berücksichtigen. Der Stpfl. kann die Vergünstigung nur für eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Wohnung in Anspruch nehmen. Die Objektbegrenzung ist personenbezogen. Wegen der Einzelheiten vgl. § 13 Anm. 392.

Einstweilen frei.

942–969

Erläuterungen zu Abs. 1a: Besteuerung nach Besteuerungsaufschub

A. Allgemeine Erläuterungen

Schrifttum: BENECKE/SCHNITGER, Neuregelung des UmwStG und der Entstrickungsnormen durch das SEStEG, IStR 2006, 765; FROTSCHER, Zur Vereinbarkeit der „Betriebsstättenbedingung“ bei Sitzverlegung und grenzüberschreitender Umwandlung mit den Grundfreiheiten, IStR 2006, 65; RÖDDER/SCHUMACHER, Das kommende SEStEG – Teil I: Die geplanten Änderungen des EStG, KStG und AStG, DSrR 2006, 1481; STADLER/ELSER, Der Regierungsentwurf des SEStEG: Einführung eines allgemeinen Entstrickungs- und Verstrickungsstatbestandes und andere Änderungen des EStG, BB 2006, Beilage 8, 18; WASSERMAYER, Verliert Deutschland im Fall der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte das Besteuerungsrecht?, DB 2006, 1176; WASSERMAYER, Entstrickung durch Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts, DB 2006, 2420; BENECKE, Internationalisierung des Ertragsteuerrechts durch das SEStEG – ein Überblick, StuB 2007, 3; BENECKE, Das neue Ent- und Verstrickungskonzept sowie die Neufassung des UmwStG durch das SEStEG, StWa. 2007, 431; BRON, Das Treaty Override im deutschen Steuerrecht vor dem Hintergrund aktueller Entwicklungen, IStR 2007, 431; TONNER/DULING/HARTMANN/HARTMANN, Steuerliche Vorteilhaftigkeit grenzüberschreitender Gewerbegebiete nach dem DBA Deutschland-Niederlande?, IStR 2007, 497; FÖRSTER, SEStEG: Rechtsänderungen im EStG, DB 2007, 72; Gosch, Über das Treaty Overriding, IStR 2008, 413.

I. Bedeutung des Abs. 1a

970

Abs. 1a wurde durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) eingeführt (s. Anm. 2). Ziel des SEStEG war es, stl. Hemmnisse für grenzüberschreitende Umstrukturierungen von Unternehmen zu beseitigen, um sowohl der zunehmenden Bedeutung dieser grenzüberschreitenden Umstrukturierungen als auch den gesellschaftsrechtl. und stl. Entwicklungen des europäischen Rechts Rechnung zu tragen (BTDrucks. 16/2710, 25). Abs. 1a hängt dabei mit der ebenfalls durch das SEStEG eingeführten Neuregelung in § 4 Abs. 1 Satz 3 und 4 zusammen.

§ 4 Abs. 1 Satz 3 fingiert eine Entnahme für den Fall, dass das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland in Bezug auf den Gewinn aus der Veräußerung oder der Nutzung eines WG ausgeschlossen oder beschränkt ist (s. zur früheren Rechtslage BFH v. 17.7.2008 – I R 77/06, BFH/NV 2008, 1941). Dies kann zB der Fall sein, wenn der Stpfl. ein WG von seinem inländ. Betrieb in eine ausländ. Betriebsstätte überführt (vgl. BTDrucks. 16/2710, 28).

Nach § 4 Abs. 1 Satz 4 greift die Entnahmefiktion allerdings dann nicht ein, wenn das deutsche Steuerrecht für Anteile an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eingeschränkt wird und diese ihren Sitz verlegt. Denn eine solche Sitzverlegung kann auch hinsichtlich der Anteile, die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnen sind, zur Entstrickung führen, weil das Steuerrecht der Bundesrepublik Deutschland an dem Betriebsstättenvermögen beschränkt wird (BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12). Da Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie i d F der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) aber im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt, darf die in § 4 Abs. 3 Satz 3 enthaltene allg. Regelung einer Entnahmefiktion in diesen Fällen nicht gelten. Folglich bleiben die Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft steuerverstrickt (s. § 4 Anm. J 06-21).

Abs. 1a Satz 1 greift dann ein, wenn die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft später veräußert werden. Der durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehende Gewinn ist dann nach Abs. 1a Satz 1 so zu versteuern, wie er auch ohne die Sitzverlegung zu versteuern gewesen wäre, und zwar unabhängig von den Bestimmungen eines DBA (werden die Anteile nicht im BV gehalten, greift § 17 Abs. 5 ein; BTDrucks. 16/3369, 12 und Anm. 973). Dies lässt Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) ausdrücklich zu.

Nach Abs. 1a Satz 2 ist die durch Satz 1 vorgeschriebene Besteuerung zur Vermeidung von Umgehungen auch dann durchzuführen, wenn die Anteile in eine KapGes. eingelegt werden, die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft aufgelöst wird oder wenn ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto idS. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden.

II. Verfassungsmäßigkeit des Abs. 1a

Abs. 1a ist verfassungskonform.

Leistungsfähigkeitsprinzip: Abs. 1a verstößt nicht gegen das aus Art. 3 Abs. 1 GG abgeleitete Prinzip der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit (ausführlich zum Leistungsfähigkeitsprinzip ТИРКЕ, Die Steuerrechtsordnung, Band II, 2. Aufl. 2003, 479 ff.). Dieses Prinzip gebietet es zwar, dass der Stpfl. nur im Rahmen seiner Leistungsfähigkeit besteuert wird (s. auch KIRCHHOFF, StuW 1985, 319 mit dem Begriff der individuellen Zahlungsfähigkeit; ähnlich OFFERHAUS, DStZ 2000, 9 [10]). Diesen Grundsatz verletzt Abs. 1a nicht, und zwar auch nicht dadurch, dass die Besteuerung so vorzunehmen ist, wie sie auch ohne die Sitzverlegung der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft vorzunehmen gewesen wäre. Denn de facto kommt es in diesen Fällen zu einer Gewinnrealisierung. Die aufgedeckten stillen Reserven führen zu einer erhöhten Leistungsfähigkeit des Stpfl., so dass eine Besteuerung erfolgen darf.

Verstoß gegen Völkerrecht: Die Besteuerung ist nach Abs. 1a ungeachtet der Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Dies führt uU zu einer Verletzung des Völkerrechts, weil es sich bei DBA um völkerrechtl. Verträge handelt. Eine solche Verletzung des Völkerrechts führt aber nur dann zu einer Verfassungswidrigkeit, wenn die Verfassung des jeweiligen Staates dies vorsieht (VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 200). Dies ist in der Bundesrepublik Deutschland nicht der Fall (BRON, IStR 2007, 431 [432 ff.]; zweifelnd GOSCH, IStR 2008, 413 [418 f.]; aA ohne weitere Begründung WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.]).

Rückwirkung von Gesetzen: Es ist verfassungsrechtl. nicht zu beanstanden, dass Abs. 1a nach § 52 Abs. 30a Satz 2 (idF des SEStEG) erstmals für die nach dem 31.12.2005 endenden Wj. gilt. Damit gilt die Regelung zwar bereits für den gesamten VZ 2006. Da das SEStEG aber vom 7.12.2006 datiert, liegt eine zulässige unechte Rückwirkung vor, da der VZ 2006 zum Zeitpunkt des Erlasses des Gesetzes noch nicht abgeschlossen war.

BVerfG v. 19.12.1961 – 2 BvR 1/60, BVerfGE 13, 274 (278); v. 23.3.1971 – 2 BvL 17/69, BVerfGE 30, 392 (404); v. 28.11.1984 – 1 BvR 1157/82, BVerfGE 68, 287 (307); v. 5.5.1987 – 1 BvR 724/81 ua., BVerfGE 75, 246 (280); v. 30.9.1987 – 2 BvR 933/82, BVerfGE 76, 256 (345).

III. EG-Rechtskonformität des Abs. 1a

Besteuerungsrecht für die bis zur Sitzverletzung entstandenen stillen Reserven: § 4 Abs. 1 Satz 4 berücksichtigt zunächst, dass Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) im Fall der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft eine Besteuerung des Veräußerungsgewinns bei den Gesellschaftern untersagt. Auf dieser Grundlage verschiebt Abs. 1a die Besteuerung des durch die Aufdeckung der stillen Reserven entstehenden Gewinns auf den Zeitpunkt, zu dem die im BV gehaltenen Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft veräußert werden. Soweit die Besteuerung die bis zur Sitzverletzung entstandenen stillen Reserven betrifft, ist dies ohne weiteres mit den Vorgaben des EG-Rechts vereinbar. Zum einen lässt Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19) es ausdrücklich zu, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern. Zum anderen hat EuGH v. 27.9.1988 – Rs. C-81/87 (Daily Mail, EuGHE 1988, 5483 Rn. 18 ff.) ausdrücklich betont, dass es ein legitimes Recht der Mitgliedstaaten sei, im Fall einer identitätswahrenden Sitzverlegung, um die es auch bei der Sitzverlegung einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft geht (BLUMENBERG/LECHNER, BB 2006, Beil. 8, 25 [29]), die Besteuerung der bislang angefallenen stillen Reserven vorzunehmen. Dann kann es einem Mitgliedstaat auch nicht verwehrt sein, einerseits als Zeitpunkt für die Besteuerung an die Anteilsveräußerung anzuknüpfen und andererseits die Besteuerung auch in solchen Fällen vorzunehmen, in denen eine Umgehung der die Besteuerungsfolge nach sich ziehenden Anteilsveräußerung droht, wie Satz 2 dies vorsieht. Dem steht uE auch das Urteil des EuGH v. 11.3.2004 – Rs. C-9/02 (Lasteyrie du Saillant, EuGHE 2004, I-02409) nicht entgegen, weil es dort – anders als im Fall des Abs. 1a – um nicht realisierte Gewinne ging (aa wohl SCHÖNHERR/LEMAITRE, GmbHR 2006, 561 [563]; zweifelnd ohne weitere Begründung STRUNK, Stbg. 2006, 266 [267]).

Besteuerungsrecht für die nach der Sitzverletzung entstandenen stillen Reserven: Abs. 1a nimmt eine Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Veräußerung der Anteile vor. Damit erfasst er nicht nur die stillen Reserven, die bis zur Verlegung des Sitzes der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft angefallen sind, sondern auch diejenigen stillen Reserven, die nach diesem Zeitpunkt entstanden sind und für die der Bundesrepublik Deutschland idR kein Besteuerungsrecht zusteht. Dies führt nach FROTSCHER (IStR 2006, 65 [68]) zu einer EG-Rechtswidrigkeit des Abs. 1a, weil es insoweit zu einer Doppelbesteuerung komme, als die nach der Sitzverlegung entstandenen und im Rahmen der späteren Anteilsveräußerung aufgedeckten stillen Reserven auch von dem Staat besteuert würden, dem das Besteuerungsrecht nach der Sitzverlegung zustehe (glA RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]; s. auch Art. 13 Abs. 5 OECD-MA). Dem ist im Erg. zuzustimmen. UE handelt es sich dabei zwar nicht in erster Linie um ein Problem der Doppelbesteuerung, zumal die ausländ. Steuer nach § 34c auf die deutsche Steuer anzurechnen sein dürfte. Die Regelung dürfte aber – worauf FROTSCHER (aaO) ebenfalls hinweist – gegen den Zweck des Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie idF der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (aaO) verstoßen, wonach den Staaten lediglich ein bereits bestehendes Besteuerungsrecht nicht genommen werden soll. Ausgehend von

der in Abs. 1a verwendeten Formulierung, dass der Gewinn so zu besteuern ist, wie die Veräußerung der Anteile zu besteuern gewesen wäre, wenn keine Sitzverlegung stattgefunden hätte, ist die Vorschrift uE EG-rechtskonform dahingehend auszulegen, dass der Gewinn nur insoweit besteuert werden darf, als er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre.

Treaty overriding: Zur EG-Rechtskonformität s. BRON, IStR 2007, 431 (434 ff.); GOSCH, IStR 2008, 413 (419 f.).

973

IV. Verhältnis des Abs. 1a zu anderen Vorschriften

Abs. 1, 2, 3 und 4: Abs. 1a steht gleichrangig neben den übrigen Absätzen des § 15, weil er eine Sonderregelung trifft, wie in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 der Gewinn aus einer späteren Anteilsveräußerung zu versteuern ist.

§ 4 Abs. 1 Satz 4: Abs. 1a baut auf § 4 Abs. 1 Satz 4 auf, da er nur dann zur Anwendung gelangt, wenn dessen Voraussetzungen vorliegen (s. Anm. 977).

§ 17 regelt die Veräußerung von im PV gehaltenen Anteilen an einer KapGes. (§ 17 Anm. 20) Diese Fälle betrifft Abs. 1a nicht. Abs. 1a betrifft ausschließlich die Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von im BV gehaltenen Anteilen an einer Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft (Anm. 970). Dies folgt bereits aus seiner Stellung in § 15; andernfalls wäre die Regelung in § 17 aufgenommen worden.

974–976 Einstweilen frei.

B. Tatbestandsmerkmale und Rechtsfolgen des Abs. 1a

I. Besteuerung des Gewinns aus einer späteren Anteilsveräußerung in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 (Satz 1)

977 1. Die Fälle des § 4 Abs. 1 Satz 4

Abs. 1a greift nur in den Fällen des § 4 Abs. 1 Satz 4 ein, also dann, wenn eine Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz verlegt und es dadurch zu einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts für die einer inländ. Betriebsstätte zuzurechnenden Anteile an dieser Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft kommt (BTDrucks. 16/2710, 28; s. auch § 4 Anm. J 06-21; vgl. allg. zum Verlust des Besteuerungsrechts WASSERMAYER, DB 2006, 1176; WASSERMAYER, DB 2006, 2420 sowie RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1483 f.] mit Beispielfällen). Dabei ist uE (ungeschriebene) Voraussetzung, dass es im Zusammenhang mit der Sitzverlegung nicht zu einer (nach Art. Art 10d Abs. 1 der Fusionsrichtlinie iDf der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 [Abl. EG L 58/19] unzulässigen) Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven kommt. Denn Abs. 1a hat das Ziel, die einmalige Besteuerung der aufgedeckten stillen Reserven sicherzustellen (s. BTDrucks. 16/2710, 28 und 16/3369, 12 sowie Anm. 970).

978 2. Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile

Die Veräußerung der der inländ. Betriebsstätte zuzurechnenden Anteile an der Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft muss zu einem

Gewinn führen. Dies ist der Fall, wenn der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die AK übersteigt (s. zu im PV gehaltenen Anteilen § 17 Abs. 2 Satz 1). Mit diesem Gewinn realisieren sich die bereits vor der Sitzverlegung vorhandenen stillen Reserven, um deren Besteuerung es Abs. 1a geht. Abs. 1a erfasst aber zudem diejenigen stillen Reserven, die erst nach der Sitzverlegung entstanden sind (FÖRSTER, DB 2007, 72 [76]; zur EG-Rechtskonformität s. Anm. 972).

3. Besteuerung unabhängig von den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens

979

Die Besteuerung ist unabhängig von den Bestimmungen eines DBA vorzunehmen. Das bedeutet, dass der Gewinn aus der Anteilsveräußerung auch dann in voller Höhe in der Bundesrepublik Deutschland zu versteuern ist, wenn ein DBA das Besteuerungsrecht für die Anteilsveräußerung eigentlich einem anderen Staat zuweist oder eine Anrechnung einer im Ausland auf den Gewinn aus der Anteilsveräußerung gezahlten ESt. vorsieht. Abs. 1a stellt damit den klassischen Fall eines *treaty overriding* dar, der zu einer (DBA-rechtl. unzulässigen) Doppelbesteuerung führen kann (glA GOSCH, IStR 2008, 413 (417); RÖDDER/SCHUMACHER, DStR 2006, 1481 [1486]; STADLER/ELSER, BB 2006, Beil. 8, 18 [23]; WERRA/TEICHE, DB 2006, 1455 [1457 f.], die dies für verfassungswidrig halten, s. dazu Anm. 971; s. zum *treaty overriding* allg. und zur Möglichkeit der DBA-Kündigung durch den anderen Vertragsstaat VOGEL in VOGEL/LEHNER, DBA, 5. Aufl. 2008, Einl. Rn. 193 ff. [199]).

4. Fiktion der unterlassenen Sitzverlegung

980

Die Besteuerung ist so vorzunehmen, als hätte die Europäische Gesellschaft oder Europäische Genossenschaft ihren Sitz nicht verlegt. Damit schaltet Abs. 1a – entsprechend seinem Zweck (s. Anm. 970) – alle durch die Sitzverlegung entstehenden Beschränkungen des Besteuerungsrechts aus. Der Gewinn ist nach den Vorschriften des EStG uneingeschränkt zu besteuern.

II. Besteuerung der stillen Reserven in weiteren Fällen (Satz 2)

981

Satz 2 stellt die dort aufgezählten Fälle der Anteilsveräußerung iSd. Satzes 1 gleich.

Satz 2 überschreitet die Vorgaben des Art. 10d Abs. 2 der Fusionsrichtlinie iDf der Änderungsrichtlinie v. 17.2.2005 (Abl. EG L 58/19). Denn danach ist es nur zulässig, dass die Mitgliedstaaten den Gewinn aus einer späteren Veräußerung der Anteile am Gesellschaftskapital der ihren Sitz verlegenden Europäischen Gesellschaft oder Europäischen Genossenschaft besteuern (zum Zweck s. Anm. 970 und zur EG-Rechtskonformität s. Anm. 972).

Die Regelung ist § 17 EStG und § 21 UmwStG aF nachgebildet.

► *Verdeckte Einlage der Anteile in eine Kapitalgesellschaft:* Nach § 17 Abs. 1 Satz 2 steht die verdeckte Einlage von Anteilen (dort an einer KapGes.) in eine KapGes. der Veräußerung gleich. Entsprechendes galt nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UmwStG aF. Dies beruht auf der früheren Rspr. des BFH (BFH v. 12.2.1980 – VIII R 114/77, BStBl. II 1980, 494 zu § 17). Nachdem der BFH diese Rspr. aufgegeben hatte und die verdeckte Einlage fortan als unentgeltliche Übertragung qualifizierte (BFH v. 27.7.1988 – I R 147/83, BStBl. II 1989, 271), kodifizierte der Gesetzgeber zur Verhinderung von Umgehungen des § 17 die Gleichstel-

lung der Vorgänge in § 17 Abs. 1 Satz 2 (s. auch § 17 Anm. 140) und § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 UmwStG aF. Dieser Gedanke liegt auch der nunmehrigen Regelung in Abs. 1a Satz 2 zugrunde. Nach der Reform des UmwStG erklärt § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Halbs. 3 UmwStG § 15 Abs. 1a Satz 2 EStG für entsprechend anwendbar.

► *Übrige der Veräußerung gleichgestellte Fälle:* Nach § 17 Abs. 4 Satz 1 sind – ebenso wie nun in Abs. 1a – die Regelungen zur Gewinnversteuerung bei Anteilsveräußerung entsprechend anzuwenden, wenn die Gesellschaft aufgelöst wird oder ihr Kapital herabgesetzt und zurückgezahlt wird oder wenn Beträge aus dem stl. Einlagenkonto iSd. § 27 KStG ausgeschüttet oder zurückgezahlt werden. Gleiches sah § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG aF vor. Diese Gleichstellung beruht auf dem Gedanken, dass sich Vermögensmehrungen oder -minderungen in den genannten Fällen auf der Ebene des Anteilseigners ebenso realisieren, wie im Fall der Anteilsveräußerung (SCHMIDT/WEBER-GRELLET XVII. § 17 Rn. 210 mwN; zur nach § 21 Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 Halbs. 3 UmwStG vorgeschriebenen entsprechenden Anwendung des § 15 Abs. 1a EStG s. schon oben).

Hinsichtlich der einzelnen Tatbestandsmerkmale wird auf die Erläuterungen zu den wortgleichen Regelungen in § 17 Abs. 1 Satz 2 (§ 17 Anm. 140 ff.) und in § 17 Abs. 4 Satz 1 (§ 17 Anm. 286 ff.) verwiesen.

982–984 Einstweilen frei.

985

III. Rechtsfolge des Abs. 1a

Sofern die Voraussetzungen des Abs. 1a vorliegen, gehört der Gewinn aus der späteren Anteilsveräußerung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Er ist so zu versteuern, als hätte die Sitzverlegung nicht stattgefunden. UE ist Abs. 1a allerdings EG-rechtskonform dahingehend auszulegen, dass der Gewinn nur insoweit besteuert werden darf, als er bei einer Veräußerung der Anteile zum Zeitpunkt der Sitzverlegung entstanden wäre (s. Anm. 972).

986–999 Einstweilen frei.