

# BESTEuerung VON PERSONENGESELLSCHAFTEN FÜR MITARBEITER

Teil II



WELCOME

LESEPROBE

ON BOARD

Sascha Nothold, Dipl.-Finanzwirt (FH), Lauenau

**Dezember 2020**



Personengesellschaften sind weder einkommensteuer- noch Körperschaftsteuerpflichtig. Nach dem sog. Transparenzprinzip wird das von der Personengesellschaft erzielte Einkommen unmittelbar den einzelnen Gesellschaftern als eigene Einkünfte zugerechnet. Ferner will das Steuerrecht eine Gleichbehandlung von Gesellschaftern einer Personengesellschaft und Einzelunternehmern bewirken. Voraussetzung dafür ist, dass steuerlich eine sog. Mitunternehmerschaft vorliegt. Der steuerliche Begriff des Mitunternehmers unterscheidet sich dabei vom zivilrechtlichen Begriff des Gesellschafters einer Personengesellschaft.

Der 1. Teil des Seminars vermittelte den Teilnehmern die Grundlagen zur Besteuerung von Personengesellschaften. Insbesondere wurde dabei auf die Bilanzierung des steuerlichen Betriebsvermögens (Gesamthands- und Sonderbilanzen) und die zweistufige Gewinnermittlung sowie die Beurteilung von Rechtsbeziehungen zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht eingegangen.

Der 2. Teil des Seminars verschafft Ihnen das notwendige und praxisrelevante Wissen zu besonderen Themen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Personengesellschaften. Zunächst erhalten Sie einen Überblick über die unterschiedliche Darstellung der Kapitalkonten einer Personengesellschaft, denn dieser ist für die weiteren Seminarthemen, nämlich die steuerliche Beurteilung von Transfers von Einzelwirtschaftsgütern in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft, von Relevanz. Ferner vermittelt Ihnen das Seminar die zivil- und steuerrechtlichen Grundlagen der häufig vorkommenden GmbH & Co. KG.

## Inhaltsverzeichnis

<b>1.</b>	<b>Die Kapitalkonten der Personengesellschaft</b> .....	9
1.1	Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften .....	9
1.2	Aufstellung der Eröffnungs- und Schlussbilanz .....	10
1.3	Bilanzierung des Eigenkapitals .....	10
1.4	Kontenmäßige Darstellung .....	14
1.4.1	Persönlich haftender Gesellschafter .....	14
1.4.2	Kommanditisten .....	14
1.4.3	Kapitalkonto i. S. d. § 15a EStG .....	16
1.4.4	Modell: Kapitalkonto + Darlehnskonto (Privatkonto) .....	16
1.4.5	Zwei-Konten-Modell .....	17
1.4.6	Drei-Konten-Modell .....	18
1.4.7	Vier-Konten-Modell .....	20
1.5	Aktivische Gesellschafterkonten .....	21
1.5.1	Oberfinanzdirektionen Münster und Rheinland vom 04.12.2009 .....	25
1.5.2	Zusammenfassendes Schaubild .....	28
<b>2.</b>	<b>Übertragung und Überführung von Einzelwirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft</b> .....	30
2.1	Allgemeines .....	30
2.1.1	Übersicht zur Übertragung vom Gesellschafter auf die Gesellschaft .....	31
2.1.2	Übersicht zur Übertragung von der Gesellschaft auf den Gesellschafter .....	32

2.2	Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern aus dem Privatvermögen des Gesellschafters in das Gesamthandsvermögen der Gesellschaft .....	33
2.2.1	Voll entgeltliche Übertragung.....	33
2.2.2	Übertragung gegen fremdübliches Entgelt (Kaufvertrag) .....	34
2.2.2.1	Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	35
2.2.3	Unentgeltliche Übertragung (verdeckte Einlage).....	38
2.2.4	Teilentgeltliche Übertragung.....	43
2.2.5	Unentgeltliche Übertragung aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters .....	44
2.2.4	Einbringung in eine vermögensverwaltende Personengesellschaft.....	44
2.2.5	Bloße Nutzungsänderung / Beginn gewerbliche Prägung .....	45
2.3	Überführung und Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens nach § 6 Abs. 5 EStG.....	45
2.3.1	Überführungen nach § 6 Abs. 5 Sätze 1 und 2 EStG.....	45
2.3.2	Übertragungen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG.....	48
2.3.2.1	Unentgeltliche Übertragung .....	50
2.3.2.2	Gewährung von Gesellschaftsrechte .....	51
2.3.2.3	(Teil-)Entgeltliche Übertragung .....	54
2.3.2.4	Die „Never-Ending- Story“ zur Trennungstheorie.....	55
2.3.2.5	Mischentgeltliche Übertragungen .....	57
2.3.2.6	Zurückbehaltene Schulden bei Übertragung ins GHV.....	58
2.3.2.7	Zurückbehaltene Schulden bei Übertragung aus GHV .....	60
2.3.3	Übertragung von Einzelwirtschaftsgütern zwischen Schwesterpersonengesellschaften .....	63
2.3.3.1	Kettenübertragung.....	64
2.3.3.2	Anwendung des § 6b EStG bei Übertragung/Veräußerung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Schwestergesellschaften ....	64
2.3.4	Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG.....	67
2.3.4.1	Keine Sperrfrist durch Aufstellen einer Ergänzungsbilanz.....	69
2.3.5	Sperrfrist, soweit Anteile auf Körperschaften übergehen (§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG, sog. Körperschaftsteuerklausel) .....	72
2.3.6	Sperrfrist bei Umwandlungsvorgängen (§ 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG).....	75
2.4	Grunderwerbsteuerliche Konsequenzen.....	76
2.5	Umsatzsteuerliche Konsequenzen .....	76
2.5.1	Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts in das GHV gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten .....	76
2.5.2	Gewährung von Gesellschaftsrechten als Entgelt.....	76

2.5.3	Gewährung von Gesellschaftsrechten bei Aufnahme / Austritt eines Gesellschafters .....	77
2.5.4	Übertragung von Gesellschaftsrechten im Rahmen eines Gesellschafterwechsel.....	77
2.5.5	Unentgeltliche Übertragung .....	77
2.6	Übersicht zur Einbringung von Einzelwirtschaftsgütern .....	78
<b>3.</b>	<b>Die GmbH &amp; Co. KG .....</b>	<b>79</b>
3.1	Gesellschaftsrechtliche Grundlagen .....	79
3.1.1	Allgemeines.....	79
3.1.2	Geschäftsführung .....	79
3.1.3	Vertretung .....	80
3.1.4	Haftung .....	80
3.1.5	Gründung der GmbH & Co. KG .....	80
3.1.5.1	Neugründung .....	80
3.1.5.2	Zusammenschluss bestehender Gesellschaften.....	81
3.1.5.3	Formwechselnde Umwandlung einer GmbH .....	81
3.2	Erscheinungsformen .....	82
3.2.1	Echte GmbH & Co. KG.....	82
3.2.2	Unechte GmbH & Co. KG.....	82
3.2.3	Typische GmbH & Co. KG.....	83
3.2.4	Atypische GmbH & Co. KG (häufig als Familien-GmbH & Co. KG).....	83
3.2.5	Einmann-GmbH & Co. KG.....	84
3.2.6	Publikums-GmbH & Co. KG .....	84
3.2.7	Einheits-GmbH & Co. KG .....	85
3.2.8	Doppelstöckige GmbH & Co. KG.....	85
3.3	Mitunternehmerschaft.....	86
3.4	Gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) .....	87
3.4.1	Voraussetzungen .....	87
3.4.2	Gewerbliche Prägung bei der Einheits-GmbH & Co. KG .....	91
3.4.3	Gestaltungsmöglichkeiten .....	92
3.5	Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG .....	94
3.5.1	Gesamthandsvermögen .....	94
3.5.2	Sonderbetriebsvermögen (SBV).....	94
3.5.2.1	SBV der Komplementär-GmbH .....	95
3.5.2.2	SBV der Kommanditisten .....	95
3.5.2.3	Anteil an der Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage .....	97

3.6	Buchführung und Gewinnermittlung.....	103
3.7	Grundsätze der ertragsteuerlichen Behandlung.....	105
3.7.1	Allgemeines.....	105
3.7.2	Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft .....	106
3.7.3	Gewinnverteilung.....	106
3.7.4	Abgrenzung von Gewinnvorab und Sondervergütung.....	107
3.7.5	Geschäftsführungs- und Haftungsvergütung .....	107
3.7.6	Zinszahlungen .....	108
3.7.7	Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern .....	108
3.8	Gewinnermittlung .....	108
3.8.1	Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben/Allgemeines .....	108
3.8.2	Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben der Komplementär-GmbH.....	108
3.8.3	Geschäftsführervergütungen bei der GmbH & Co. KG .....	109
3.8.4	Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben des Kommanditisten .....	111
3.8.4.1	Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH.....	111
3.8.4.2	Umsetzung des TEV bei der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung.....	111
3.8.5	Veräußerung von Komplementär-GmbH-Anteilen .....	112
3.9	Gewinnverteilung.....	112
3.9.1	Aufwendungsersatz (insb. für Gf-Gehalt).....	113
3.9.2	Übernahme des Haftungsrisikos .....	113
3.9.3	Verzinsung des Kapitaleinsatzes .....	113
3.9.4	Unangemessener niedriger Gewinnanteil der Kpl.-GmbH (vGA) .....	114
3.9.5	Unangemessen hoher Gewinnanteil der Kpl.-GmbH (vE).....	114
3.9.6	Änderung der Gewinnverteilungsabrede.....	114
3.10	Gewerbesteuerliche Besonderheiten.....	115
3.10.1	Umsetzung des TEV / § 8b KStG bei der GewSt.....	115
3.10.2	Kürzungen nach § 9 Nr. 2 und Nr. 2a GewStG .....	115
3.10.3	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG .....	116
3.10.4	Hinzurechnung von Verlustanteilen aus PersGes (§ 8 Nr. 8 GewStG).....	116
3.10.5	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 10 b) GewStG.....	116
3.11	Umsatzsteuerliche Besonderheiten .....	116
3.11.1	Unternehmereigenschaft der Kommanditisten .....	117
3.11.2	Unternehmereigenschaft der Komplementär-GmbH.....	117
3.11.3	Leistungsaustausch oder nicht steuerbarer Gesellschafterbeitrag .....	117
3.11.3.1	Umsatzsteuerbarer Leistungsaustausch.....	118

---

3.12	Mitunternehmeranteile im Betriebsvermögen – Zebragesellschaft.....	119
3.12.1	Definition .....	119
3.12.2	Umqualifizierung der Einkünfte .....	119
3.12.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern .....	120
3.12.4	Veräußerung der Beteiligung.....	120
3.12.5	Feststellungsverfahren .....	120

Seminarinhalt und Seminarunterlage sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Rechtliche Wertungen stellen die persönliche Auffassung des Verfassers dar.





## 1. Die Kapitalkonten der Personengesellschaft

Die Darstellung der Kapitalkonten der Gesellschafter einer Personengesellschaft hat eine erhebliche steuerliche Bedeutung, insbesondere in den folgenden Bereichen:

- Ermittlung der verrechenbaren Verluste bei beschränkter Haftung (§ 15a EStG)
- Übertragung von Einzel-Wirtschaftsgütern aus dem Betriebs- oder Privatvermögen der Gesellschafter in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft
- Übertragung von Sachgesamtheiten in das Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft
- Berechnung der Kapitalverzinsung
- Ermittlung der nicht abziehbaren Schuldzinsen nach § 4 Abs. 4a EStG
- Ermittlung der Eigenkapitalquote i. R. d. Zinsschranke (§ 4h EStG)
- Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns i. R. d. Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG

In der Praxis führt die Kapitalkonten-Darstellung jedoch oftmals zu Problemen.

Auch das HGB bringt angesichts der spärlichen Regelungen diesbezüglich wenig Klarheit.

In dem BMF-Schreiben vom 30.05.1997<sup>1</sup> zum Umfang des Kapitalkontos i. S. d. § 15a EStG äußert sich die Finanzverwaltung auch zur Darstellung der Kapitalkonten.

Der BFH hat sich in seinem Urteil vom 16.10.2008<sup>2</sup> intensiv mit den Darstellungsmöglichkeiten der Kapitalkonten auseinandergesetzt.

### 1.1 Bilanzierung bei Personenhandelsgesellschaften

Mitunternehmerschaften erzielen zwingend Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (Satz 13 EStG), Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) oder selbstständiger Arbeit (§ 18 EStG) und somit Gewinneinkünfte i. S. d. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

Bei den Personenhandelsgesellschaften i. S. d. § 6 HGB (im Wesentlichen OHG, KG) ergibt sich gem. § 238 HGB i. V. m. § 140 AO zwingend eine handels- und steuerrechtliche Bilanzierungspflicht, so dass ihr Gewinn gem. §§ 4 Abs. 1 und 5 EStG durch einen Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist.

Personengesellschaften, die kein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB betreiben (z. B. Freiberufler-GbR, PartG) haben grds. die Möglichkeit ihren Gewinn durch eine EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln, sofern keine Buchführungspflicht nach § 141 AO besteht.

Landwirtschaftliche Mitunternehmerschaften haben zudem die Möglichkeit ihren Gewinn nach § 13a EStG zu ermitteln, sofern die Voraussetzungen dafür gegeben sind.

Die nachfolgenden Ausführungen betreffen ausschließlich die **Personenhandelsgesellschaften**, weil bei ihnen eine Bilanzierung zwingend zu erfolgen hat.

<sup>1</sup> BMF vom 30.05.1997, BStBl 1997 I S. 627

<sup>2</sup> BFH vom 16.10.2008, BStBl 2009 II S. 272

## 1.2 Aufstellung der Eröffnungs- und Schlussbilanz

Bei der Gründung einer Personengesellschaft ist gem. § 242 Abs. 1 HGB eine **Eröffnungsbilanz** aufzustellen. Dieser Verpflichtung ist auch bei einer unterjährigen Gründung einer Personengesellschaft zu folgen, so dass sich – sofern von Anfang an kein vom Kalenderjahr abweichendes Wj gewählt wird – ein sog. Rumpf-Wj ergibt.

Ein Kaufmann hat gem. § 243 Abs. 3 HGB die **Schlussbilanz** innerhalb der einem ordnungsmäßigen Geschäftsgang entsprechenden Zeit aufzustellen. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften gibt es grds. keinen bestimmten gesetzlich fixierten Zeitpunkt für die Aufstellung der Schlussbilanz.

Diese handelsrechtliche Regelung wird auch im Grunde für das Steuerrecht übernommen, wengleich der BFH mit Urteil vom 06.12.1983<sup>1</sup> für eine Konkretisierung sorgt, indem er eine Gewinnermittlung aufgrund ordnungsmäßiger Buchführung nur annimmt, wenn der Kaufmann die Bilanz **innerhalb eines Jahres** nach dem Bilanzstichtag aufstellt.

Darüber hinaus sind gem. **§ 264a HGB** für solche Personenhandelsgesellschaften, bei denen nicht wenigstens ein persönlich haftender Gesellschafter

- eine natürliche Person oder
- eine Personengesellschaft mit einer natürlichen Person als persönlich haftendem Gesellschafter ist (im Wesentlichen GmbH & Co. KG),

die ergänzenden Vorschriften für Kapitalgesellschaften (§§ 264 ff. HGB) zu beachten. Demnach haben diese Personenhandelsgesellschaften gem. § 264 Abs. 1 HGB ihren Jahresabschluss **innerhalb von drei Monaten** bzw. **sechs Monaten** (bei kleineren Gesellschaften) nach Ablauf des Geschäftsjahres aufzustellen<sup>2</sup>.

## 1.3 Bilanzierung des Eigenkapitals

Die Buchhaltung einer Personengesellschaft weist grds. gegenüber der eines Einzelunternehmens keine wesentlichen Besonderheiten auf. Bei der Bilanzierung des Eigenkapitals ergeben sich jedoch Unterschiede, da für jeden Gesellschafter ein oder mehrere Gesellschafterkonten (= Kapital- und Darlehnskonto) eingerichtet werden. Dabei kommt der Abgrenzung des Eigenkapitals zum Fremdkapital eine große Bedeutung zu<sup>3</sup>.

**Eigenkapital** liegt vor, wenn

- der Posten mit zukünftigen Verlusten bis zur vollen Höhe verrechnet werden kann,
- die Beträge im Insolvenzfall nicht als Insolvenzforderung geltend gemacht werden können, und
- die Beträge im Liquidationsfall erst nach Befriedigung aller Gläubiger geltend gemacht werden können.

**Fremdkapital**, welches in der Bilanz der Personengesellschaft als Verbindlichkeit auszuweisen ist, liegt vor, wenn

- ein unentziehbares Entnahmerecht oder
- im Insolvenzfall eine Insolvenzforderung des Gläubigers besteht.

---

<sup>1</sup> BFH vom 06.12.1983, BStBl 1984 II S. 227

<sup>2</sup> Bei Personenhandelsgesellschaften, die unter das PublG fallen, ist Satz 5 Abs. 1 PublG zu beachten.

<sup>3</sup> Vgl. hierzu auch BMF vom 30.05.1997, BStBl 1997 II S. 627, Tz. 4; OFD Frankfurt/M. vom 09.12.2016, S 2241a A – 005 – St 213, DStR 2017, 498, unter V.