

TAXACADEMY

Skript zum Online-Training

Personengesellschaften

Grundlagen

Rechtsstand: Januar 2019

In Kooperation mit



Inhalt

1	Lernziele	1
2	Einführung	2
3	Steuerrechtliche Einordnung von Personengesellschaften	4
3.1	Steuersubjekt	4
3.2	Steuererklärungspflicht	5
3.3	Einkunftsarten	5
3.4	Vermögensverwaltung	7
4	Gewerbliche Mitunternehmerschaft	10
4.1	Mitunternehmerschaft	10
4.2	Originär gewerbliche Tätigkeit	11
4.3	Abfärbe- oder Infektionstheorie	11
4.4	Gewerbliche Prägung	13
4.5	Zebragesellschaften	14
5	Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft	17
5.1	Gesamthands(betriebs)vermögen	18
5.2	Ergänzungsbilanz und Ergänzungs-Gewinn- und Verlustrechnung (Ergänzungs-GuV)	19
5.3	Sonderbetriebsvermögen	21
5.4	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	22
6	Die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft	24
6.1	Feststellungsverfahren	25
6.2	Gewinnverteilung	26
6.3	Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben	27
6.4	Sonderbetriebsausgaben	29
6.5	Abgrenzung der Sondervergütungen zum Vorabgewinn	30
6.6	Zusammenfassendes Beispiel	31
7	Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern	35
7.1	Übertragung zwischen Privat- und Betriebsvermögen	35
7.1.1	Entgeltliche Übertragung in das Gesamthandsvermögen	35
7.1.2	Übertragung gegen Gesellschaftsrechte	36
7.1.3	Unentgeltliche Übertragung	36

7.1.4	Überführungen vom Privatvermögen des Gesellschafters in dessen Sonderbetriebsvermögen	37
7.2	Überführung und Übertragung zwischen verschiedenen (Sonder-)Betriebsvermögen	38
7.2.1	Überführungen zwischen Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen	38
7.2.2	Übertragungen vom Einzelunternehmen in das Gesamthandsvermögen	38
7.2.3	Übertragungen von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen	39
7.2.4	Übertragungen zwischen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer bei derselben Mitunternehmerschaft	40
7.2.5	Sperrfrist und Ausschlussstatbestände	40
7.3	Übertragungen zwischen Schwesternpersonengesellschaften	40
7.4	Zusammenfassende Übersicht.....	41
Haftungsausschluss		III
Copyright		III

1 Lernziele

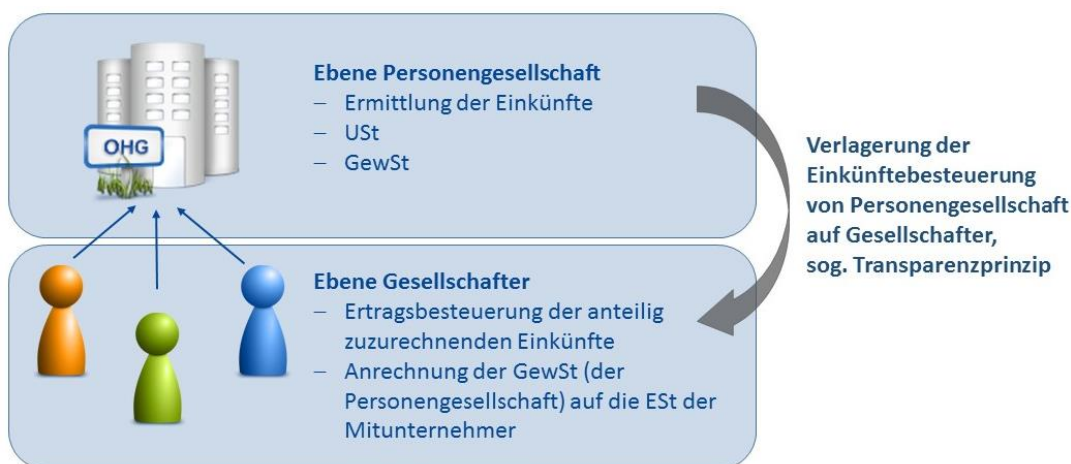
In diesem Online-Training erlernen Sie das Folgende:

- ▶ Sie lernen die steuerrechtliche Einordnung von Personengesellschaften und das steuerrechtliche Konzept der Mitunternehmerschaft.
- ▶ Die Voraussetzungen der gewerblichen Mitunternehmerschaft sowie deren Besteuerung ist Ihnen vertraut.
- ▶ Die steuerrechtlichen Besonderheiten von Sonderbetriebsvermögen und Ergänzungsbilanzen einer gewerblichen Mitunternehmerschaft sind Ihnen geläufig.
- ▶ Mit den Tatbestandsvoraussetzungen der steuerneutralen Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen verschiedenen Betriebsvermögen sind Sie vertraut.

2 Einführung

- 1 Grundlage für die steuerliche Einordnung einer unternehmerischen Betätigung ist deren **zivilrechtliche Qualifikation**. Eine exakte Differenzierung zwischen den einzelnen Gesellschaftsformen ist unabdingbar, da sie den Grundstein für die steuerliche Behandlung legt.
- 2 Gegenüber Kapitalgesellschaften, die nach dem Trennungsprinzip als eigenes Steuersubjekt qualifiziert werden, sind **Personengesellschaften** für Zwecke der **Einkommensteuer transparent** zu behandeln. Dies bedeutet, dass nicht die Gesellschaft selbst der Steuerpflicht unterliegt, sondern ihre dahinterstehenden Gesellschafter.¹ **Kurz gesagt:** Während bei Kapitalgesellschaften die Gesellschafter und die Gesellschaft getrennt besteuert werden (Trennungsprinzip), wird durch die Personengesellschaft „hindurch geblickt“ (Transparenzprinzip). Im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer werden nur die Gesellschafter veranlagt.²

Transparenzprinzip bei Personengesellschaften



Beispiel: A gründet ein Einzelhandelsgeschäft, in welchem er ausschließlich biodynamische Produkte vertreiben möchte. Er startet seine Tätigkeit als Einzelunternehmer. Nach einiger Zeit schließt sich A mit B und C zusammen. Wiederum einige Jahre später ist der Betrieb von A, B und C so groß, dass die Gesellschafter die Haftung begrenzen wollen. Sie entschließen sich, das Unternehmen als GmbH fortzuführen. Welche Einkünfte liegen vor?



Lösung: Im ersten Fall führt die Tätigkeit des A zu Einkünften aus Gewerbebetrieb aus einem Einzelunternehmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Durch den Zusammenschluss mit B und C wird automatisch eine Personengesellschaft gegründet. A erzielt weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb, allerdings nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, da er als Mitunternehmer zu behandeln ist. Durch den Wechsel der unternehmerischen Betätigungsform ändert sich auch das Veranlagungsverfahren.³ Durch die Umwandlung in eine GmbH ändert sich die Besteuerung gänzlich. Die GmbH ist selbst Besteuerungssubjekt für Zwecke der Körperschaft- und Gewerbesteuer. A, B und C erzielen bei Ausschüttung des Gewinns grundsätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

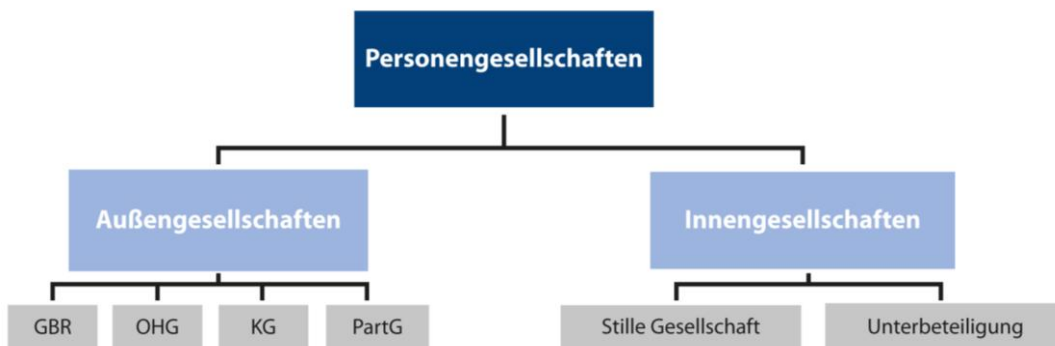
¹ Einzige Ausnahme ist die Umsatzsteuer. Für die USt ist die PersG selbst Steuerschuldnerin und Steuersubjekt.
² Gleichwohl ist die Personengesellschaft Besteuerungssubjekt im Rahmen der Gewerbesteuer, soweit ein inländischer Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG vorliegt. Einkünfte aus einer Personengesellschaft können auch der Körperschaftsteuer unterliegen, soweit es sich beim Gesellschafter um eine Kapitalgesellschaft handelt.
³ Wechsel zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO.

Unter einer Personengesellschaft versteht man zivilrechtlich

Definition

- ▶ einen Zusammenschluss **mehrerer (Gesellschafter)**,⁴
- ▶ durch **Vertrag** (sog. Gesellschaftsvertrag; kann auch nur mündlich oder konkludent geschlossen werden)
- ▶ dem keine **eigene Rechtspersönlichkeit** zukommt,
- ▶ zur Erreichung eines bestimmten **gemeinsamen Zwecks**,
- ▶ der durch **gemeinsame Beiträge** gefördert wird.

Die in der Praxis am häufigsten in Erscheinung tretenden Gesellschaftsformen sind die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (**GbR**), die Offene Handelsgesellschaft (**OHG**) und die Kommanditgesellschaft (**KG**).⁵ Rechtliche Basis für diese Gesellschaftsformen sind die §§ 705 bis 740 BGB. Für OHG und KG sind ergänzend die in den §§ 105 ff. und §§ 161 ff. HGB normierten Besonderheiten zu beachten.



Hinweis: Von den meisten der in den §§ 705 ff. BGB, §§ 105 ff., 161 ff. HGB festgelegten Regelungen kann auch abgewichen werden, soweit eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag vereinbart wurde, § 109 HGB (**Dispositionsfreiheit**).



⁴ Natürlicher oder juristischer Personen oder rechtsfähiger Personengesellschaften.

⁵ Die Gesellschaften können unter ihrer Firma (= Name der Gesellschaft, § 17 HGB) Rechte erwerben, Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum erwerben und vor Gericht klagen bzw. verklagt werden (vgl. § 161 Abs. 2 i.V.m. § 124 HGB).

3 Steuerrechtliche Einordnung von Personengesellschaften

3.1 Steuersubjekt

3 Personengesellschaften sind **zivilrechtlich** zwar weitestgehend rechtsfähig, einkommensteuerlich sind sie jedoch **keine Steuersubjekte**⁶, sondern nur **Objekte der Einkünfteerzielung und -ermittlung**⁷. Das heißt die Einkünfte einer Personengesellschaft werden auf Gesellschaftsebene gesondert festgestellt und auf einer zweiten Ebene den Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Steuersubjekt sind daher die hinter der Personengesellschaft stehenden Gesellschafter. Im Gegensatz zu Kapitalgesellschaften werden Personengesellschaften demnach **transparent**⁸ besteuert (**Transparenzprinzip**).

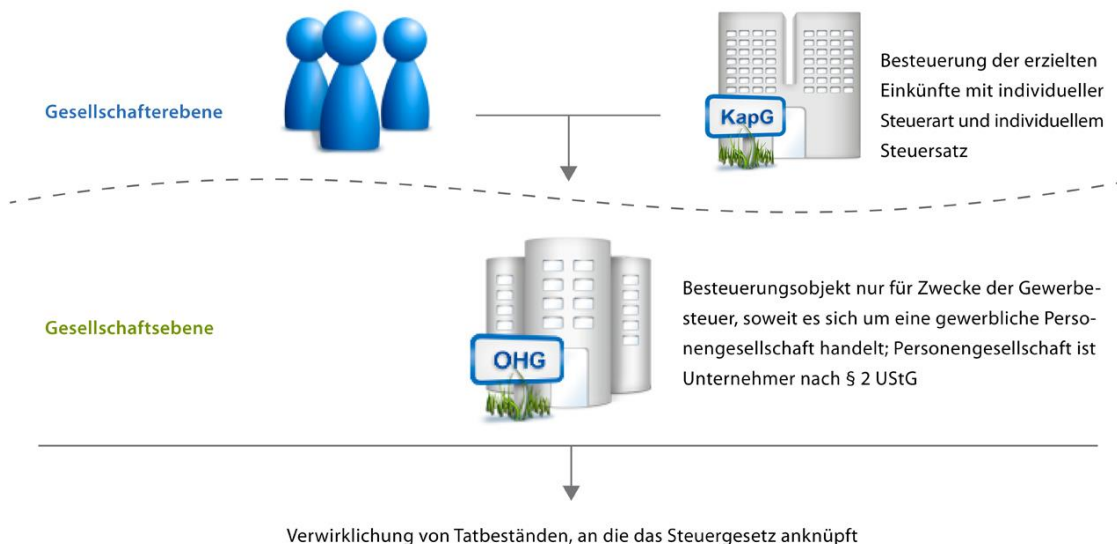
Transparenzprinzip

Gewerbsteuerlich wird jedoch unmittelbar an die Personengesellschaft angeknüpft, so dass insoweit **Intransparenz** vorliegt. Die Personengesellschaft unterhält den Gewerbebetrieb, an den die Gewerbebesteuer als Steuerobjekt anknüpft, § 2 Abs. 1 GewStG, und schuldet die Gewerbebesteuer, § 5 Abs. 1 S. 3 GewStG.

Beispiel: An der A&B-OHG sind die natürlichen Personen A und B beteiligt. Für Zwecke der Einkommensbesteuerung der Einkünfte, die im Rahmen der A&B-OHG erzielt werden, sind A und B als Steuersubjekte heranzuziehen. Im Rahmen der Gewerbebesteuer ist die A&B-OHG jedoch als stehender Gewerbebetrieb im Inland nach § 2 Abs. 1 GewStG selbst Steuerobjekt.⁹



4 Das Besteuerungsverfahren bei Einkünften aus einer Personengesellschaft:



⁶ Als Steuersubjekt bezeichnet man diejenigen natürlichen Personen, Personenvereinigungen, Körperschaften sowie Vermögensmassen, bei denen die Tatbestandsmerkmale erfüllt sind, an die ein bestimmtes Steuergesetz die Steuerpflicht knüpft.

⁷ Ausnahmen hierbei sind die Gewerbe- und Umsatzsteuer.

⁸ Die transparente Betrachtungsweise findet bei Personengesellschaften nur im Rahmen der Einkommensteuer Anwendung, für Zwecke der Gewerbe- und der Umsatzsteuer wird eine Personengesellschaft intransparent behandelt.

⁹ Aus umsatzsteuerlicher Sicht ist die OHG selbst Steuersubjekt, da sie als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG agiert.

Haftungsausschluss

- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.

Copyright

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind urheberrechtlich geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Freiburg School of Business and Law GmbH zu. Jede Art der Weitergabe oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist untersagt.

Tax Academy | Freiburg School of Business and Law GmbH
www.tax-academy.de