

## Vorlesung Unternehmenssteuerrecht

Donnerstag, den 6. Dezember 2001

### I. Bestandteile der Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft

Die Einkünfte aus einer Mitunternehmerschaft werden zweistufig ermittelt: auf der ersten Stufe die Gewinnanteile aller Gesellschafter (§ 15 I 1 Nr. 2, S. 1, 1. Alt. EStG) und auf der zweiten Stufe die Sondervergütungen einzelner Gesellschafter (§ 15 I 1 Nr. 2, 2. Alt. EStG). Der Sonderbereich umfasst den außerhalb der Gesamthand erwirtschafteten Gewinn des einzelnen Mitunternehmers, wobei das Gesetz nennt: Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit in deren Dienst, für die Hingabe von Darlehen oder die Überlassung von Wirtschaftsgütern erhalten hat und wobei § 15 I S. 1 Nr. 2 S. 2 EStG – als Reaktion des Gesetzgebers auf eine gegenteilige Entscheidung des BFH – in den Sonderbereich auch Vergütungen einbezieht, die der Mitunternehmer nicht von der Gesellschaft erhält, an der er unmittelbar beteiligt ist, sondern von einer anderen Gesellschaft, an der die Gesellschaft beteiligt ist, an der er unmittelbar beteiligt ist (mehrstöckige Personengesellschaft).

Der Sondervergütungstatbestand hat zunächst Qualifikationsfunktion: Einkünfte des einzelnen Mitunternehmers sollen den Gewerbeertrag nicht mindern, indem sie bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben abgezogen und dann beim Gesellschafter gewerbesteuerfrei, z.B. als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit oder aus Vermietung und Verpachtung, besteuert werden. Der Sondervergütungstatbestand hat sodann eine Ermittlungsfunktion: Die Ermittlung der Mitunternehmereinkünfte wird über die Gesamthand hinaus erweitert.

Die Zweistufigkeit der Gewinnermittlung wird noch dadurch ergänzt, dass innerhalb der ersten Stufe Ergänzungsbilanzen für Sondervorgänge gebildet werden, durch die der in der Gesellschaftsbilanz ausgewiesene Anteilswert zu korrigieren ist. **Beispiel:** Ein Mitunternehmeranteil wird unter Vergütung der darin enthaltenen stillen Reserven veräußert. Dann ergeben sich für den erwerbenden Mitunternehmer andere Anschaffungskosten, als sie der Gesellschaftsbilanz zugrunde liegen. Sie können nicht in der Gesellschaftsbilanz dargestellt werden, da dort der Erwerber das Kapitalkonto des Veräußerers übernimmt. Die Mehranschaffungskosten werden vielmehr in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und in der Folgezeit ggfs. abgeschrieben; die Abschreibung führt dann zu negativen Ergebnisbeträgen aus der Ergänzungsbilanz.

Nach Auffassung des BFH (GrS BStBl. 1991, 697) werden beim einzelnen Mitunternehmer Gewinnanteil und Sonderbilanzgewinn addiert. Beides in einer konsolidierten Gesamtbilanz des Mitunternehmers zusammenzufassen, würde die bilanzielle Einheit des Personenunternehmens aufgeben. Die Addition erfolgt nach den Grundsätzen einer korrespondierenden Bilanzierung, so dass eine Mietverbindlichkeit der Gesellschaft gegen den Gesellschafter in gleicher Höhe in dessen Sonderbilanz als Forderung auszuweisen ist. Die Sonderbetriebseinnahmen der einzelnen Gesellschafter fließen in den nach § 180 I Nr. 2 lit. a) AO einheitlich und gesondert festzustellenden steuerlichen Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft ein.

### II. Ergebnisse aus Sonderbereichen

Während die Ergänzungsbilanz die erste Stufe der Gewinnermittlung betrifft, geht es bei der Sonderbilanz um die zweite. Grundlage für die Gewinnermittlung auf der zweiten Stufe ist das Sonderbetriebsvermögen, das über die im Gesetz genannten Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben hinausgeht. Zum Sonderbetriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die

nicht gesamthänderisch gebunden sind, sondern der Vermögenssphäre einzelner Mitunternehmer angehören. Das Sondervermögen wird in Sonderbilanzen dargestellt. Der Sonderbilanzgewinn oder -verlust resultiert dabei aus Sondererträgen, hauptsächlich den Sondervergütungen, und aus Sonderaufwendungen, die, entsprechend der allgemeinen Terminologie der steuerlichen Gewinnermittlung, Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben genannt werden.

Die Methode der Bilanzierung ist dabei stark steuerrechtlich geprägt und weicht von den handelsrechtlichen Grundsätzen schon deshalb ab, weil entsprechende Bilanzen handelsrechtlich nicht erstellt werden; die Mitunternehmer sind in dieser Eigenschaft keine Kaufleute, die buchführungspflichtig wären. Das Ergebnis, im Sonderbereich finde § 4 III EStG Anwendung, wird mit unterschiedlichen Begründungen vermieden; teils wird dies mit der zusammenhängenden Regelung beider Stufen in § 15 I 1 Nr. 2 EStG begründet, teils mit § 141 AO, wobei zur Berechnung auf das Gesamtvermögen der Mitunternehmerschaft abgestellt wird.

Je nachdem, ob das Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der Personengesellschaft dient oder ob es der eigenen Beteiligung dient, spricht man von Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II. Beiden gemeinsam ist der Gedanke, dass der Sonderbereich durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

**Beispiel für Sonderbetriebsvermögen I (nach Birk, Steuerrecht, Rn. 1030):** A und sein Bruder bilden eine Erbengemeinschaft nach ihrem verstorbenen Vater. Zur hälftig zwischen A und seinem Bruder aufzuteilenden Erbmasse gehört ein Grundstück, das an eine KG vermietet ist, an der A, nicht sein Bruder, beteiligt ist. Das Grundstück gehört dann zum Sonderbetriebsvermögen von A. Wird das Grundstück vom Sonderbetriebs- in ein Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen übertragen, so führt dies gemäß § 6 V 2 EStG nicht zur Aktivierung stiller Reserven; vielmehr ist das Grundstück mangels Rechtsträgerwechsel zum Buchwert anzusetzen (Buchwertfortführung). Nach § 6 V 3 EStG scheint dies auch zu gelten, wenn ein Wirtschaftsgut voll entgeltlich aus dem Sonderbetriebsvermögen des Steuerpflichtigen in das Betriebsvermögen der Gesellschaft wechselt. Insoweit wird die Norm aber teleologisch reduziert.

Der Sinn dieser Konstruktion liegt darin, Wertänderungen des Grundstücks steuerlich zu erfassen. Dies ist nur möglich, wenn man das Grundstück als Wirtschaftsgut begreift, in dem sich – etwa durch Zunahme des Marktwertes – stille Reserven bilden können. Sobald diese stillen Reserven – etwa bei einer Veräußerung des Grundstücks – aktiviert werden, unterliegt die Zunahme des Marktwerts als Einkommen aus Gewerbebetrieb der Einkommensteuer. Auf diese Weise kommt man zu einer Gleichstellung von Mitunternehmer und Einzelunternehmer, bei dem ein betrieblich genutztes Grundstück immer Betriebsvermögen ist. Wie beim Betriebsvermögen der Gesellschaft ist im Bereich des Sonderbetriebsvermögens I auch gewillkürtes Betriebsvermögen denkbar.

Weiteres Beispiel: Eine KG gibt ihren Arbeitnehmern zur Hebung der Motivation einen Anteil in Höhe von 1.000 DM, mit den üblichen Rechten und Pflichten von Kommanditisten nach dem HGB. Dadurch werden die Arbeitnehmer zu Mitunternehmern. Dies hat die Umqualifikation des Arbeitslohns in Sonderbetriebseinnahmen zur Folge (§ 15 I 1 Nr. 2 S. 1, 2. Hs. EStG). Dies wiederum erhöht die Gewerbesteuerschuld der KG, weil diese Schuld sich nach dem Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft richtet. Dagegen einzuwenden, dass bei Arbeitnehmer-Kommanditisten Bagatellgrenzen zu berücksichtigen seien, ist kaum möglich, weil sich diese Grenzen nicht numerisch fixieren lassen.

**Beispiel für Sondervermögen II:** Der Kommanditist einer GmbH & Co. KG hält Anteile an der Komplementär-GmbH, deren Geschäftsbetrieb im Wesentlichen darin besteht, die Geschäfte der

KG zu führen. Mit der Begründung, der Kommanditist könne über seine Beteiligung an der GmbH die KG beeinflussen, ordnet die Rechtsprechung die GmbH-Anteile einem Sonderbetriebsvermögen II des Kommanditisten zu. Die GmbH-Anteile dienen der Beteiligung an der KG. Das hat im Wesentlichen die Folge, dass Ausschüttungen der GmbH als Sonderbetriebseinnahmen des Kommanditisten zu behandeln sind. Diese Rechtsprechung wird als überzogene Rechtsfortbildung kritisiert. Eine gegen sie gerichtete Verfassungsbeschwerde hatte aber keinen Erfolg (BVerfG DStR 1993, 603). Ein anderes Beispiel ist folgende Fallgestaltung. A ist Komplementär einer KG mit einem Anteil von 50 %; gleichzeitig hält er 20 % der Anteile einer GmbH, von der ein Viertel der Aufträge der KG stammen. Deshalb ist die GmbH-Beteiligung notwendiges Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der KG-Beteiligung des A. Der Rechtsprechung reicht hier, dass intensive Geschäftsbeziehungen zwischen den Unternehmen bestehen.

### III. Ergänzungsbilanzen

**Beispiel (nach Birk, Steuerrecht, Rn. 1034):** C erwirbt den 50%-Anteil des A an der A & B oHG. Für diesen Anteil bezahlt C 600.000 DM, obwohl der Buchwert nur bei 500.000 DM liegt. Der Mehrwert entfällt auf ein Gebäude, das mit 300.000 DM in der Bilanz steht, aber einen Teilwert von 500.000 DM hat; die Differenz von 200.000 DM steht zur Hälfte dem A zu. Da C das Kapitalkonto des A in der Gesellschaftsbilanz zu übernehmen hat, können seine Anschaffungskosten in Bezug auf das Gebäude dort nur mit einem Teilbetrag berücksichtigt werden. Nicht berücksichtigt wird der Betrag von 100.000 DM, der auf die Vergütung der stillen Reserven des Gebäudes entfällt. Diese Mehranschaffungskosten werden in einer Ergänzungsbilanz aktiviert und in der Folgezeit abgeschrieben.

Das Beispiel verallgemeinernd kann man die Funktion von Ergänzungsbilanzen darin sehen, Mehr- oder Minderwerte von Wirtschaftsgütern der Hauptbilanz als Korrekturposten zu aktivieren.

Ergänzungsbilanzen kommen weiter in Betracht, wenn Steuervergünstigungen oder Sonderabschreibungen personenbezogen in Anspruch genommen werden und die Voraussetzungen nicht bei allen Mitunternehmern gleichmäßig vorliegen.

### IV. Verfahrensrechtliche Fragen

Die Gewinnermittlung bei Gesellschaftern von Personenunternehmen ist, dies als platte Zusammenfassung des bisherigen Vorlesungsstoffes, schwierig. Dem trägt das Steuerverfahrensrecht mit der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung Rechnung. Hierunter versteht man die Feststellung des Gewinns als Besteuerungsgrundlage (§ 199 I AO) durch einen Grundlagenbescheid, der gemäß § 182 I AO für die Steuerbescheide gegenüber den einzelnen Gesellschaftern bindend ist, der gewissermaßen als Baustein in diese Steuerbescheide eingefügt wird. Man spricht von einer **gesonderten** Gewinnfeststellung, weil, abweichend von § 157 II AO die Feststellung der Besteuerungsgrundlage „Gewinn“ Gegenstand eines im Verhältnis zum Steuerbescheid selbstständigen Bescheides ist. Man spricht von einer **einheitlichen** Gewinnfeststellung, weil sie gemäß § 179 II 2 AO gegenüber alle Gesellschafter einheitlich vorgenommen wird. Zweck dieses Verfahrens ist die Vermeidung divergierender Ergebnisse und die Verfahrensökonomie. **Beispiel:** Die A, B, C – oHG hat im Veranlagungszeitraum 2000 einen Gewinn von 1 Million DM erwirtschaftet, von dem nach dem Gesellschaftsvertrag jedem der drei Gesellschafter ein Drittel zustehen soll. Man könnte nun im Besteuerungsverfahren des A, des B und des C diesen Gewinn dreimal feststellen, um A, B oder C dann hinsichtlich des ihnen zufallenden Drittels zur Einkommensteuer heranzuziehen. Ein solches Verfahren hätte zwei Nachteile: Es müsste erstens derselbe Gewinn aufwändig dreimal festgestellt werden, und es bestände zweitens die

Gefahr, dass der Gewinn, der für A, B und C derselbe sein muss, trotzdem unterschiedlich festgestellt wird. Diese beiden Nachteile vermeidet § 180 I Nr. 2 a) AO, indem er für den Gewinn eine einheitliche und gesonderte Feststellung vorschreibt. Das bedeutet, die Besteuerungsgrundlage wird mit Wirkung für A, B und C gemeinsam in einem Bescheid festgestellt. Dieser Bescheid wird in den sich anschließenden Steuerveranlagungen von A, B und C als Grundlagenbescheid zugrunde gelegt und in die drei gegenüber A, B und C getrennt zu erlassenden Einkommensteuerbescheide übernommen. Auf diese Weise wird erreicht, dass der Aufwand, den Gewinn der A, B, C – oHG zu ermitteln, nur einmal betrieben wird und dass es nicht nur divergierenden Gewinnfeststellungen kommen kann. Die Bezeichnung „Grundlagenbescheid“ findet man dabei in § 171 X AO, die Bezeichnung „Folgebescheid“ in § 182 I 1 AO. Grundlagenbescheide werden in § 181 I 1 AO den Steuerbescheiden gleichgestellt, so dass sich z.B. ihre Korrektur nach den §§ 172 ff., nicht nach den §§ 130 ff. AO richtet.

Die Aufspaltung von Grundlagen- und Folgebescheid steht nicht im Ermessen der Finanzbehörden, sondern ist im Gesetz zwingend vorgegeben. Damit ergibt sich die Frage, ob ein Folgebescheid ergehen darf, wenn ein Grundlagenbescheid noch nicht vorliegt. Dies wird von § 155 II AO erlaubt; § 162 III AO lässt es in diesem Fall zu, dass die in einem Grundlagenbescheid festzustellenden Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden. § 175 I Nr. 1 AO ordnet in diesem Fall die nachträgliche Korrektur des Steuerbescheides gemäß dem Grundlagenbescheid an.

Die Aufspaltung von Grundlagen- und Folgebescheid hat Konsequenzen für die Festsetzungsverjährung. Gemäß § 171 X 1 AO endet die Festsetzungsfrist nicht vor Ablauf von zwei Jahren nach Bekanntgabe des Grundlagenbescheides; dies ist eine Ablaufhemmung, die für die Besteuerungsgrundlagen gilt, für die ein Grundlagenbescheid zu erlassen ist.

Die Aufspaltung von Grundlagen- und Folgebescheid hat vor allem Konsequenzen für den Rechtsschutz. Gemäß § 351 II AO können Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid nur durch Anfechtung dieses Bescheides angegriffen werden, nicht durch Anfechtung des Folgebescheides. Auf diese Weise wird sichergestellt, dass der Folgebescheid den Grundlagenbescheid tatsächlich übernimmt. Ein gegen den Folgebescheid entgegen § 351 II AO eingelegtes Rechtsmittel ist entweder unzulässig oder unbegründet (str.), jedenfalls erfolglos.

Hinsichtlich des gegenständlichen Umfangs eines Grundlagenbescheides nach § 180 I Nr. 2 a) AO könnte man annehmen, dieser erstrecke sich nicht auf den Sonderbereich gemäß § 15 I 1 Nr. 2 S. 1, 2. Alt., S. 2 EStG. Dies widerspräche jedoch der einhelligen Meinung. Unter Berufung auf das Tatbestandsmerkmal „Zusammenhang“ betont diese die Verknüpfung von Gesamthands- und Sondervermögen, was zur Folge hat, dass die Sonderbetriebseinnahmen und die Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung einbezogen werden, obwohl sie für die einzelnen Gesellschafter unterschiedlich sind. **Beispiel:** Die A und B – oHG betreibt auf einem dem A gehörenden Grundstück einen Gewerbebetrieb. A verschweigt B, dass das Grundstück fremdfinanziert ist und ihm dadurch ein erheblicher Zinsaufwand entsteht. In dem Gewinnfeststellungsbescheid wird dieser Zinsaufwand darum nicht berücksichtigt. In der nur ihn betreffenden Einkommensteuerveranlagung will A diesen Aufwand nachträglich geltend machen. Ist das nach Eintritt der Bestandskraft des Gewinnfeststellungsbescheides möglich? Nein, denn das Grundstück ist Sonderbetriebsvermögen des A, so dass der Zinsaufwand Sonderbetriebsaufwand des A ist, der ausschließlich seinen Gewinnanteil mindert. Dieser Gewinnanteil ist aber in dem Gewinnfeststellungsbescheid bestandskräftig festgestellt. Eine nachträgliche Korrektur scheidet an § 173 I 1 Nr. 2 AO (grobes Verschulden).

Häufig sind an einer Personengesellschaft mehrere Personen beteiligt. Das wirft die Frage auf, ob die Finanzverwaltung einen Grundlagenbescheid im Wege der Einzelbekanntgabe jedem Gesell-

schafter bekannt geben muss. Die Antwort gibt § 183 AO. Abs. 1 Satz 1 dieser Vorschrift gibt den Beteiligten auf („sollen“), einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten zu bestellen. Geschieht dies nicht, so gilt ein zur Vertretung der Gesellschaft oder der Feststellungsbeteiligten Berechtigter als Empfangsbevollmächtigter (Satz 2). Bei einer Mehrzahl von Vertretungsberechtigten genügt nach der umstrittenen Ansicht des BFH die Bekanntgabe an einen von ihnen. Fehlt ein Empfangsbevollmächtigter, so kann die Finanzbehörde die Beteiligten auffordern, einen solchen in angemessener Frist zu benennen (S. 3); die Aufforderung ist ein Verwaltungsakt.