

Dr. Johannes Riepol

Gewerbliche Personengesellschaften

Abgrenzungsfragen und Besteuerung
bei gewerblichen Personengesellschaften



DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2023 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Juni 2023

DATEV-Artikeldnummer: 35794/2023-06-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Die Besteuerung gewerblicher Personengesellschaften erfolgt grundsätzlich nach dem Transparenzprinzip, wonach – abweichend gegenüber dem sog. Trennungsprinzip bei Kapitalgesellschaften – die Ertragsbesteuerung mit Personensteuern (Subjektsteuer) beim jeweiligen Gesellschafter erfolgt. Auf Ebene der Personengesellschaft werden die Einkünfte einheitlich ermittelt und festgestellt. Daneben fällt als Objektsteuer des Gewerbebetriebs Gewerbesteuer an.

Zur Beurteilung, ob eine Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, mithin als gewerblich zu behandeln ist, bestehen verschiedene gesetzliche Tatbestandsmerkmale, die im ersten Abschnitt dargestellt werden. Abgrenzungsschwierigkeiten können sich dabei insb. im Rahmen der gewerblichen Infektion ergeben, wenn neben nicht-gewerblichen auch gewerbliche Einkünfte vorliegen. Die Abgrenzung ist insofern von Bedeutung, als nicht-gewerbliche – insb. vermögensverwaltende Personengesellschaften – einem gänzlich abweichenden Besteuerungskonzept unterliegen.

Im Falle einer Gewerblichkeit unterliegen Personengesellschaften zumeist der Buchführungspflicht, was sowohl für Zwecke der Handels- als auch für Zwecke der Steuerbilanz gilt. Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt dabei, auch im Ausnahmefall einer Einnahmen-Überschussrechnung, stets 2-stufig unter Berücksichtigung der Gesellschaftersphäre. Insofern liegt ein Unterschied zur handelsrechtlichen Behandlung vor, die ausschließlich die Gesellschaftssphäre abbildet. Daher werden Abgrenzungsfragen bezüglich Gesellschafts- und Gesellschaftersphäre im 3. Abschnitt erläutert. Ebenfalls werden die verschiedenen Rechenwerke insb. des steuerlichen Rechnungswesens einer Personengesellschaft dargestellt.

Als eigenständiges Steuerobjekt unterliegen gewerbliche Personengesellschaften der Gewerbesteuer. Besonderheiten, die sich für diese bei der Frage der Steuerpflicht, im Rahmen der Erfassung von Beteiligungsergebnissen, Finanzierungsentgelten oder Grundbesitz sowie bei der Verlustnutzung ergeben, werden im 4. Abschnitt dargestellt.

Personenhandelsgesellschaften als Sonderfall der Personengesellschaften steht es zudem frei, zu einer Subjektbesteuerung zu optieren, wonach das Transparenzprinzip keine Anwendung mehr findet (Körperschaftsteueroption). Die entsprechenden Voraussetzungen und Wirkungen werden im 5. Abschnitt erläutert, in dem auch auf die Gründe oder Möglichkeiten eines Rückgangs zur transparenten Besteuerung eingegangen wird.

Nürnberg, im Juni 2023

Dr. Johannes Riepolt

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Einordnung als gewerbliche Personengesellschaft	7
1.1	Gewerbliche Tätigkeit	7
1.2	Gewerbliche Infektion	9
1.2.1	Hintergrund	9
1.2.2	Seitwärtsinfektion	10
1.2.3	Aufwärtsinfektion.....	11
1.3	Gewerbliche Prägung	13
1.3.1	Hintergrund	13
1.3.2	Unmittelbare Prägung	14
1.3.3	Mittelbare Prägung	15
2	Gewinnermittlung	16
2.1	Handelsrechtliche Gewinnermittlung	16
2.2	Steuerrechtliche Gewinnermittlung	18
2.2.1	Hintergrund	18
2.2.2	Betriebsvermögensvergleich (§ 5 Abs.1 EStG).....	19
2.2.3	Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs.1 EStG).....	20
2.2.4	Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs.3 EStG).....	21

3	Umfang und Darstellung des Betriebsvermögens	23
3.1	Hintergrund	23
3.2	Gesamthandsvermögen	24
3.2.1	Gesamthandsbilanz	24
3.2.2	Kapitaldarstellung.....	26
3.2.3	Ergänzungsbilanzen	31
3.3	Sonderbetriebsvermögen	38
3.3.1	Hintergrund	38
3.3.2	Sonderbetriebsvermögen I.....	41
3.3.3	Sonderbetriebsvermögen II.....	42
3.3.4	Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	42
4	Objektbesteuerung	45
4.1	Steuerpflicht.....	45
4.1.1	Sachliche Steuerpflicht.....	45
4.1.2	Persönliche Steuerpflicht.....	47
4.1.3	Zeitliche Steuerpflicht	48
4.2	Gewinn aus dem Gewerbebetrieb	49
4.3	Hinzurechnungen	51
4.3.1	Hintergrund	51
4.3.2	Finanzierungsentgelte	51
4.3.3	Dividenden.....	55
4.3.4	Verlustanteile aus einer Personengesellschaft.....	56

4.4	Kürzungen.....	57
4.4.1	Hintergrund	57
4.4.2	Grundbesitzkürzung	58
4.4.3	Dividenden.....	59
4.4.4	Gewinnanteile aus einer Personengesellschaft.....	60
4.4.5	Spenden und Mitgliedsbeiträge	61
4.5	Verlustverrechnung	62
4.5.1	Hintergrund	62
4.5.2	Unternehmensidentität.....	64
4.5.3	Unternehmeridentität	65
5	Optionale Subjektbesteuerung	69
5.1	Hintergrund	69
5.2	Ausübung der Körperschaftsteuroption.....	69
5.3	Folgen der Körperschaftsteuroption	72
5.3.1	Gesellschaftsebene	72
5.3.2	Gesellschafterebene.....	74
5.4	Rückoption und Rückfallbesteuerung	75

1

Einordnung als gewerbliche Personengesellschaft

1.1 Gewerbliche Tätigkeit

Den häufigsten Anwendungsfall gewerblicher Personengesellschaften bildet die originär gewerbliche Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG. Demnach sind insb. die Gewinnanteile der Gesellschafter einer offenen Handelsgesellschaft, Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen ist, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu klassifizieren. Als andere Gesellschaft kommt insb. die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in Frage.

Die Eigenschaft der Gesellschafter als **Mitunternehmer** führt dazu, dass die Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft klassifiziert wird, mithin keine ertragsteuerlich private, sondern eine ertragsteuerlich unternehmerische Betätigung vorliegt. Hierzu muss bezogen auf den jeweiligen Mitunternehmer

- eine zivilrechtliche **Gesellschafterstellung** bestehen,
- eine **gemeinschaftliche Unternehmerinitiative** entfaltet werden, d.h. eine Teilhabe und Einflussnahme an den unternehmerischen Entscheidungen erfolgen.
- **gemeinschaftlich Unternehmerrisiko** getragen werden, d.h. eine unmittelbare Partizipation an Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens vorliegen.

Die Teilhabe an den Unternehmensentscheidungen ist insb. bei Vorliegen von Geschäftsführungs- und Vertretungsrechten gegeben, aber auch bei reinen Stimm-, Kontroll- oder Widerspruchsrechten erfüllt. Partizipation am Erfolg des Unternehmens erfordert neben einem Anspruch auf einen Anteil an den laufenden Gewinnen/Verlusten auch eine Beteiligung an den stillen Reserven und Lasten des Unternehmens sowie das Bestehen möglicher Auseinandersetzungsansprüche. Der Mitunternehmerbegriff stellt einen sog. **Typusbegriff** dar, dessen inhaltliche Komponenten in unterschiedlichem Umfang ausgeprägt sein können.

Hinweis

Die Regelungen zur gewerblichen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) sind bzgl. der Gewinnermittlungsmethodik auch auf die anderen Gewinneinkunftsarten, mithin Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit anzuwenden.

Hinsichtlich der inhaltlichen Tätigkeit der Personengesellschaft muss es sich nach dem Einleitungssatz des § 15 Abs. 1 S. 1 EStG um einen **Gewerbebetrieb** handeln. Hierzu ist das Erfüllen der positiven Tatbestandsmerkmale nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG erforderlich, wonach die Tätigkeit der Personengesellschaft

- **selbständig**,
d.h. auf eigene Rechnung und Gefahr sowie auf eigene Verantwortung,
- **nachhaltig**,
d.h. auf Dauer angelegt oder zumindest mit der Absicht oder Möglichkeit auf wiederholte Ausübung,
- mit **Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**,
d.h. der Allgemeinheit gegen Entgelt angebotene Leistungen erbracht werden,
- **Gewinnerzielungsabsicht**,
d.h. subjektiv auf Erzielung einer positiven Differenz von Einnahmen und Ausgaben gerichtet,

unternommen werden muss. Die Gewinnerzielungsabsicht darf auch lediglich ein Nebenzweck sein (§ 15 Abs. 2 S. 3 EStG). Bei der Tätigkeit der Personengesellschaft darf es sich jedoch nicht um die Ausübung der Land- und Forstwirtschaft, die Ausübung eines freien Berufs oder um die Ausübung einer anderen selbständigen Arbeit handeln (kein Erfüllen der Negativmerkmale des § 15 Abs. 2 S. 1 EStG). Zudem muss die Tätigkeit den Rahmen einer Vermögensverwaltung überschreiten, wobei es sich um ein ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs handelt.

Hinsichtlich der Abgrenzung der gewerblichen Tätigkeit bestehen für gewerbliche Personengesellschaften keine wesentlichen Unterschiede gegenüber der Klassifikation gewerblicher Einzelunternehmen, sodass insb. Handels- und, Dienstleistungsbetriebe in der Rechtsform einer Personengesellschaft originäre Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen.

1.2 Gewerbliche Infektion

1.2.1 Hintergrund

Die sog. gewerbliche Infektion (auch gewerbliche Abfärbung) stellt eine **gesetzliche Fiktion** im Rahmen der Abgrenzung der Einkunftsarten dar, wonach in bestimmten Konstellationen eine Personengesellschaft, die an sich nicht als Gewerbebetrieb anzusehen ist, dennoch gewerbliche Einkünfte erzielt und insofern **in vollem Umfang** als gewerbliche Personengesellschaft anzusehen ist. Insofern erfolgt eine gegenüber Einzelunternehmen abweichende Besteuerung, da ein paralleles Erwirtschaften unterschiedlicher Einkunftsarten damit grundsätzlich nicht möglich ist.

Die gewerbliche Infektion kann in unterschiedlichen Formen entstehen:

- **Seitwärtsinfektion** (auch Tätigkeitsinfektion): Hierbei werden durch die Personengesellschaft selbst, neben den nicht-gewerblichen Einkünften, auch in untergeordnetem Umfang gewerbliche Einkünfte erzielt.
- **Aufwärtsinfektion** (auch Beteiligungsinfektion): Hierbei werden neben den nicht-gewerblichen Einkünften auch Einkünfte aus einer gewerblichen Beteiligung an einer Tochter-Personengesellschaft erwirtschaftet.

Wenngleich die gewerbliche Infektion nach dem Gesetzeswortlaut „in vollem Umfang“ anzuwenden ist, ergab sich für die Seitwärtsinfektion eine Einschränkung im Rahmen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung; im Falle der Aufwärtseinschränkung gilt die Abfärbewirkung unbeding.

1.2.2 Seitwärtsinfektion

Die sog. Seitwärtsinfektion findet Anwendung, wenn die Tätigkeit einer Personengesellschaft mit Einkunftserzielungsabsicht unternommen wird (subjektives Tatbestandsmerkmal) und die Personengesellschaft **auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt** (objektives Tatbestandsmerkmal). Davon können sowohl Personengesellschaften betroffen sein, die überwiegende nicht-gewerbliche Gewinneinkünfte erzielen, als auch Personengesellschaften, die überwiegend Überschusseinkünfte erzielen.

Beispiel: Ein Landwirtschaftsbetrieb in der Rechtsform einer GbR veräußert in dessen Hofladen auch erworbene Waren.

Eine medizinische Gemeinschaftspraxis veräußert auch ansonsten frei verkäufliche Pflegeprodukte.

Eine immobilienvermietende KG bietet den Mietern der Gebäude auch einen Hausmeisterdienst an.

Lösung:

Die an sich nicht gewerbliche land- und forstwirtschaftliche Urproduktion wird durch den Warenhandel gewerblich infiziert.

Die an sich nicht gewerblichen medizinischen Behandlungsleistungen werden gewerblich infiziert.

Die an sich vermögensverwaltende Vermietungsleistung der KG wird gewerblich infiziert.

Zur Vermeidung einer überschießenden Wirkung wurde im Rahmen der höchstrichterlichen Finanzrechtsprechung die Wirkung der Infektionstheorie eingeschränkt, was auf den **Grundsatz der Verhältnismäßigkeit** zurückzuführen ist. Demnach kommt es zu keiner gewerblichen Infektion, wenn es sich um gewerbliche Einkünfte von äußerst geringem Ausmaß handelt, wobei auf eine **relative und absolute Bagatellgrenze** abzustellen ist. Demnach müssen die gewerblichen Nettoumsätze

- 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse und
- 24.500 Euro

je Veranlagungszeitraum übersteigen, um eine Infektion der nichtgewerblichen Einkünfte auszulösen. Während die relative Grenze willkürlich gezogen wurde, ist die absolute Grenze in Anlehnung an den gewerbsteuerlichen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG, der bei Personengesellschaften zur Anwendung kommt, eingeführt worden.

Die gewerbliche Seitwärtsinfektion findet unabhängig davon Anwendung, ob aus der gewerblichen Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erwirtschaftet wird (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 S. 2 EStG).

Sofern die Vermeidung einer gewerblichen Seitwärtsinfektion gewünscht ist, kann die Gründung einer personenidentischen Schwesterpersonengesellschaft erwogen werden, mithin eine Trennung der gewerblichen und nichtgewerblichen Tätigkeit auf unterschiedliche rechtliche Einheiten erfolgen. Hierbei sind im Sinne einer Gesamtbetrachtung jedoch auch etwaige Gründungs-, Verwaltungs- und Abschlusskosten zu berücksichtigen.

1.2.3 Aufwärtsinfektion

Die sog. Aufwärtsinfektion findet Anwendung, wenn eine an sich nicht gewerbliche Personengesellschaft an einer **(Tochter-) Personengesellschaft** beteiligt ist, die als gewerblich anzusehen ist (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), mithin aus dieser Beteiligung gewerbliche Einkünfte bezieht. Dabei ist unbeachtlich, ob die Gewerblichkeit der Untergesellschaft durch originäre Tätigkeit, gewerbliche Infektion oder gewerbliche Prägung entsteht.

Durch die Einführung einer Bagatellgrenze bei der **Seitwärtsinfektion** stellte sich die Frage, ob diese auch bei der Aufwärtsinfektion Anwendung findet, da

- beide Alternativen der gewerblichen Infektion seinerzeit aus denselben Gründen in das Gesetz aufgenommen wurden,
- beide Alternativen der gewerblichen Infektion auf derselben Rechtsgrundlage beruhen und
- auch für eine Bagatellgrenze bei der Seitwärtsinfektion keine gesetzliche Grundlage besteht.