
Die Mitunternehmerschaft im Steuerrecht

Jens Wingenfeld, StB



Agenda

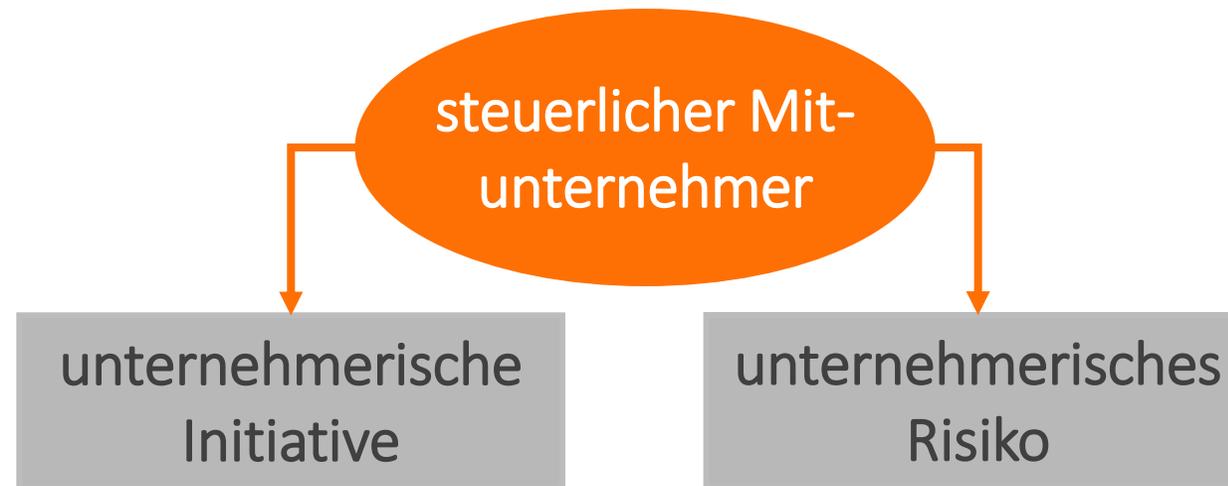
- 1 Zum Begriff der Mitunternehmerschaft
- 2 Zentrale Vorschrift für Gewerbebetriebe: § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
 - 2.1 Der steuerliche Gesamthandsbereich (Gewinnermittlungsstufe I)
 - 2.2 Der steuerliche Sonderbereich (Gewinnermittlungsstufe II)
- 3 Mögliche Einkunftsarten der Gesellschafter
- 4 Fragen der Teilnehmer



Begriffsabgrenzung

H 15.8 (1) EStH

Allgemeines. Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich **Gesellschafter einer Personengesellschaft** ist und eine gewisse **unternehmerische Initiative** entfalten kann sowie **unternehmerisches Risiko** trägt. Beide Merkmale können jedoch im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein.



- Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen
- Die Möglichkeit der Ausübung von Gesellschafterrechten reicht aus (Stimm-Kontroll-Widerspruchsrechte)
- Beteiligung an Gewinnen und Verlusten
- Beteiligung an stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäfts- oder Firmenwertes



Personengesellschaften als Subjekt der Einkünftequalifikation und –ermittlung	
Mitunternehmerschaften	
Vermögensverwaltende Personengesellschaften (nicht gewerblich!)	
Gewerbliche Mitunternehmerschaften	<ul style="list-style-type: none">• Freiberufliche Mitunterschaften• Land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaften
Gewinneinkünfte	Überschußeinkünfte



▶ mögliche Rechtsformen der Mitunternehmerschaft

- offene Handelsgesellschaft (OHG)
- Kommanditgesellschaft (KG)
- Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)
- stille Gesellschaft in Form der atypisch stillen Gesellschaft
- vergleichbare ausländische Gesellschaften bzw. supranationale Gesellschaften



▶ Die Vorschrift im Einzelnen, relevanter Gesetzestext

§ 15 Einkünfte aus Gewerbebetrieb

(1) ¹Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind

1.

...

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.



▶ Der steuerliche Gesamthandsbereich (Gewinnermittlungsstufe I)

Grundfall

An der AB-OHG, die einen Warenhandel betreibt, sind die Gesellschafter A und B zu je 50 % beteiligt, was auch dem Gewinnverteilungsschlüssel darstellen soll. Aus den Unterlagen für das Jahr 2019 ergeben sich folgende Daten:

Jahresüberschuss der A-B-OHG lt. Steuerbilanz	84.200 €
- steuerfreie Einnahmen	0 €
+ nicht abzugsfähige Betriebsausgaben	0 €
+ Gewerbesteuer (§ 4 Abs. 5b EStG)	14.000 €
+ Geschenke < 35 € (§ 4 Abs, 5 Nr. 1 EStG)	1.800 €
= Steuerpflichtiger Gewinn der Gesellschaft	100.000 €

Dieser steuerliche Gewinn wird auf die Gesellschafter (Mitunternehmer) nach dem im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel verteilt.



Der steuerliche Sonderbereich (Gewinnermittlungsstufe II)

Welche Sachverhalte können vorkommen?

=> § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 HS 2 EStG

die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für

- seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft („Gehalt“)
- die Hingabe von Darlehen („Zinsen“)
- oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern („Miete“)

bezogen hat.



Der steuerliche Sonderbereich (Gewinnermittlungsstufe II)

wichtig!!!

Das Handelsrecht kennt keinen Sonderbetriebsbereich!

Steuerrechtlich sind die Sonderbetriebsausgaben in der Gesamthands- G+V im ersten Schritt gewinnmindernd zu erfassen (Betriebsausgaben im Sinne § 4 Abs. 4 EStG), in einem zweiten Schritt werden diese beim Gesellschafter wieder hinzugerechnet und erhöhen dementsprechend dessen gewerbliche EK, sofern die Gesellschaft gewerblich tätig ist!



Fall Gewinnermittlung Stufe I und II

Die X-Y KG betreibt einen Warenhandel. Der Jahresüberschuss lt. Handelsrecht sei vereinfachenderweise gleich dem Jahresüberschuss lt. StR und betrage 200.000 €.

Der JÜ wurde gemindert um ein angemessenes Gehalt, das X für seine Geschäftsführertätigkeit in Höhe von 100.000 € erhalten hat sowie um eine Zinszahlung von 10.000 € für ein Darlehen, welches die KG von Y erhielt. Des Weiteren sind Zinszahlungen an die Hausbank in Höhe von 5.000 € als Betriebsausgabe auf Ebene der KG erfasst.

X und Y sind zu gleichen Teilen an der KG beteiligt, der Gesellschaftsvertrag sieht eine einfache Gewinnverteilung nach den Beteiligungsquoten vor.

Ermitteln Sie die Einkünfte der Gesellschafter!



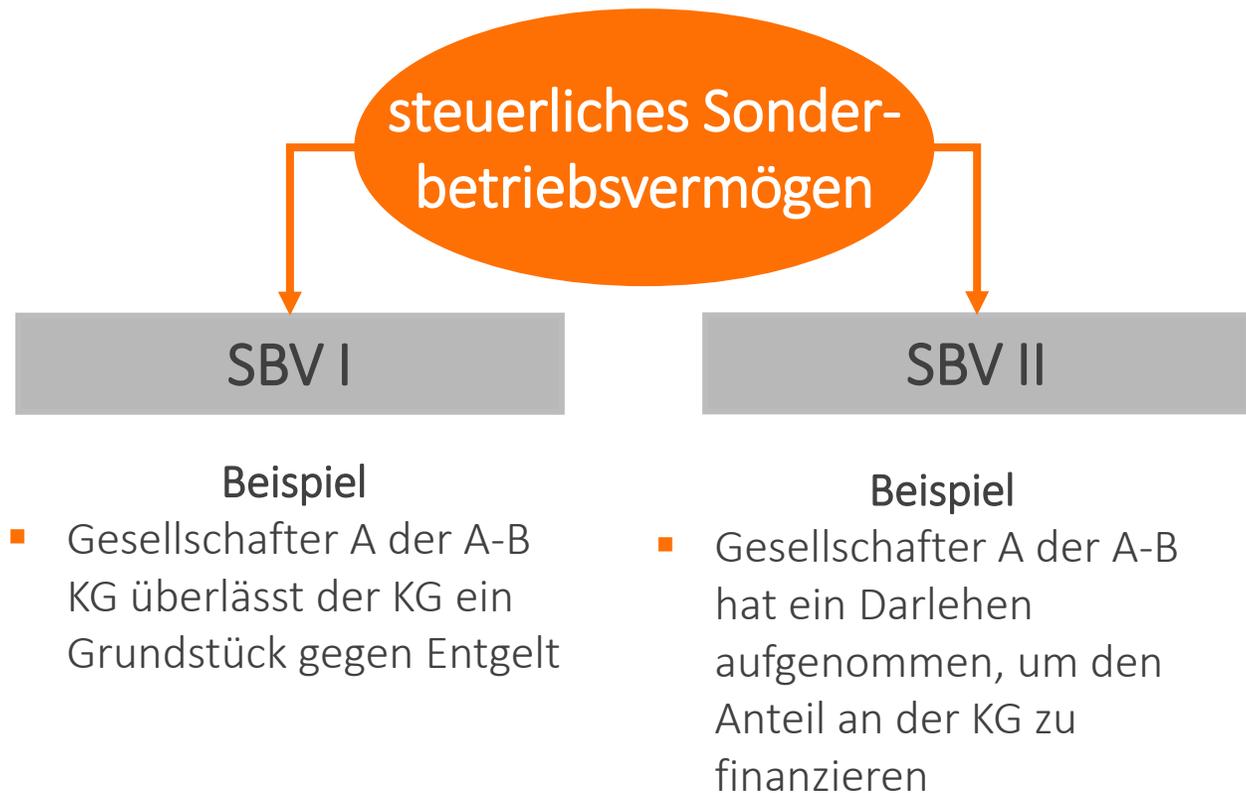
Die Mitunternehmerschaft im Steuerrecht

Lösung

		X	Y
Gewinn der Gesellschaft	200.000	100.000	100.000
Sondervergütungen	100.000	100.000	
	10.000		10.000
Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft	310.000		
Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft		200.000	110.000



Sonderbetriebsvermögen I versus II (R 4.2 Abs. 2 EStR)





Sonderbetriebsvermögen I versus II (R 4.2 Abs. 2 EStR)

Beispiel

Die X-Y KG betreibt einen Warenhandel. Der Jahresüberschuss lt. Handelsrecht sei vereinfachenderweise gleich dem Jahresüberschuss lt. StR und betrage 200.000 €.

Der JÜ wurde gemindert um eine Mietzahlung von 50.000 € für ein Betriebsgrundstück, welches X an die KG vermietet, die dort ihr Ladengeschäft betreibt.

Für die Finanzierung der Beteiligung des A hat dieser seiner Hausbank Zinsen in Höhe von 10.000 € gezahlt.

X und Y sind zu gleichen Teilen an der KG beteiligt, der Gesellschaftsvertrag sieht eine einfache Gewinnverteilung nach den Beteiligungsquoten vor.

Ermitteln Sie die Einkünfte der Gesellschafter X und Y!



Lösung

		X	Y
Gewinn der Gesellschaft	200.000	100.000	100.000
Sondervergütungen			
Miete an X		50.000	
Darlehenszinsen des X zur Finanzierung der Beteiligung		10.000	
gesamter Gewinnanteil aus der Mitunternehmerschaft		160.000	100.000



▶ mögliche EK-Arten der Gesellschafter

Personengesellschaften als Subjekt der Einkünftequalifikation und –ermittlung	
Mitunternehmerschaften	Vermögensverwaltende Personengesellschaften (nicht gewerblich!)
Gewerbliche Mitunternehmerschaften	<ul style="list-style-type: none">• Freiberufliche Mitunterschaften• Land- und forstwirtschaftliche Mitunternehmerschaften
Gewinneinkünfte	Überschußeinkünfte



mögliche EK-Arten der Gesellschafter

Gewinneinkünfte		Überschußeinkünfte
<p>Gesellschafter erzielen:</p> <p>•Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)</p>	<p>Gesellschafter Erzielen Einkünfte aus</p> <ul style="list-style-type: none"> •Selbständiger Arbeit (§ 18 Abs. 4 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) •Land- und Forstwirtschaft (§ 13 Abs. 5 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) 	<p>Gesellschafter erzielen</p> <p>Einkünfte aus</p> <ul style="list-style-type: none"> • Vermietung und Verpachtung • Kapitalvermögen <p><u>AUSNAHME:</u> Gesellschafter hält Beteiligung im Betriebsverm. (=Zebragesellschaft) → dann Einkunftsqualifizierung in gew. EK</p>



▶ Sonderfälle § 15 Abs. 3 EStG => Abfärbetheorie

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 Nummer 1 ausübt oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht. ²Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 positiv oder negativ sind;



▶ Sonderfälle § 15 Abs. 3 EStG => Abfärbetheorie

Anwendungsbeispiel

Die Brüder B1 und B2 sind gemeinschaftliche Eigentümer eines Mietwohngrundstückes, d. h. sie vermieten Wohnungen im steuerlichen Privatvermögen.

Da das Klientel der Mieter schon des Öfteren nach einem Kiosk in Eingangsbereich der Wohnanlage nachgefragt hat, beschließen die Brüder, ebenfalls noch einen Kiosk in dem Gebäude zu betreiben, der nicht unerhebliche Umsätze generiert.

⇒ Durch die Tatsache, dass die Brüder im Rahmen der bestehenden Gesellschaft auch noch einen Gewerbebetrieb betreiben (Kiosk), werden insofern auch gewerbliche Einkünfte erzielt mit der Folge, dass die Vermietungseinkünfte grundsätzlich ebenso zu gewerblichen Einkünften „abfärben“.

⇒ Bagatellgrenze H 15.8 Abs. 5 EStH:

Eine Umqualifizierung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in Einkünfte aus Gewerbebetrieb tritt nicht ein, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse **3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse** der Gesellschaft und den **Betrag von 24.500 €** im VZ nicht übersteigen!



▶ Sonderfälle § 15 Abs. 3 EStG => gewerblich geprägte Personengesellschaft

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

2.

einer Personengesellschaft, die keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 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).



▶ Sonderfälle § 15 Abs. 3 EStG => gewerblich geprägte Personengesellschaft

Anwendungsbeispiel

X und Y betreiben Vermögensverwaltung in Form einer GmbH & Co. KG, da Sie von den Eltern eine große Erbschaft erhalten haben.

Als Kommanditisten fungieren X und Y zu je 50 %.

Alleinige Geschäftsführerin und Vollhafterin (Komplementärin) der KG mit 0 % Beteiligung ist die X-Y GmbH, deren Gesellschafter wiederum X und Y zu gleichen Teilen sind.

=> Es liegt eine gewerblich geprägte Personengesellschaft vor mit der Folge, dass die Vermögensverwaltung in vollem Umfang gewerblich ist.



noch Fragen???

