

Die GmbH & Co. KG: Handels- und ertragsteuerrechtliche Besonderheiten der
Gesellschaftsrechtform GmbH & Co. KG

von
Stephan Weber

Erstauflage

Diplomica Verlag 2014

Verlag C.H. Beck im Internet:
www.beck.de

ISBN 978 3 95850 548 3

Leseprobe

Textprobe:

Kapitel 4, Gewinnermittlung und Sonderbetriebsvermögen:

4.1, Allgemeines:

Die GmbH & Co. KG als Personengesellschaft ist – wie bereits oben ausgeführt – nicht selbst einkommensteuerpflichtig. Der von ihr erzielte Gewinn wird nicht bei ihr als Gesellschaft erfasst, sondern grundsätzlich nach dem handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssel in Gewinnanteile, nach § 180 AO einheitlich (für alle beteiligten Gesellschafter) und gesondert (unabhängig von allen anderen in den Personen der Gesellschafter liegenden steuerlichen Merkmalen) festgestellt und auf die einzelnen Gesellschafter zerlegt und bei diesen besteuert (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Die gesetzlichen Regelungen in § 15 EStG und den §§ 179, 180 AO geben allerdings nur einen spärlichen Rahmen für die Ermittlung und Zurechnung der Einkünfte einer Mitunternehmerschaft. Es bleibt daher der Rechtsprechung überlassen, die zahlreichen Zweifelsfragen im Wege der Rechtsfortbildung zu lösen. Allein der Große Senat des BFH hat seit 1971 in sechs Beschlüssen zu Grundfragen der Personengesellschaft Stellung genommen und schließlich das Modell der zweistufigen Qualifikation und Ermittlung von Einkünften, welches im Folgenden dargestellt wird, entwickelt.

4.2, Die Stufen der Gewinnermittlung:

Nach den oben genannten Grundsätzen der Steuerrechtssubjektivität der Mitunternehmerschaft erfolgt die Gewinnermittlung zweistufig.

4.2.1, Erste Gewinnermittlungsstufe:

Auf der ersten Gewinnermittlungsstufe wird zunächst der auf Ebene der Gesamthand erzielte Gewinn ermittelt. Dementsprechend gehören zur Steuerbilanz erster Stufe die aus der Handelsbilanz abgeleitete Steuerbilanz sowie die Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter. Der auf dieser Ebene ermittelte Anteil des jeweiligen Mitunternehmers am Gewinn oder Verlust der GmbH & Co. KG bildet den Gewinnanteil i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 1 EStG. Der Gewinnanteil der ersten Stufe umfasst auch die Ergebnisse aus den sog. Ergänzungsbilanzen, in denen Wertkorrekturen zur Gesamthandsbilanz dargestellt werden. Diese sind hauptsächlich dann aufzustellen, wenn ein Gesellschafter in eine bestehende Gesellschaft eintritt und die Anschaffungskosten seines Gesellschaftsanteils vom Buchwert des von ihm übernommenen steuerlichen Kapitalkontos in der Gesamthandsbilanz abweichen, um schließlich diese Wertdivergenzen darzustellen.

4.2.2, Zweite Gewinnermittlungsstufe:

Nachdem auf der ersten Gewinnermittlungsstufe nur der Gewinn aus dem

Gesamthandsvermögen ermittelt und auf die Mitunternehmer verteilt wurde, müssen die oben bereits erwähnten Sondereinkünfte, die der Gesellschafter von der GmbH & Co. KG für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen bzw. für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, nunmehr auf einer zweiten Gewinnermittlungsstufe berücksichtigt werden.

4.3, Besonderheiten bei Sondervergütungen:

Die an die Mitunternehmer gezahlten und bei der Gesellschaft gewinnmindernd berücksichtigten Vergütungen sind den jeweiligen Gewinnanteilen der betreffenden Mitunternehmer gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG wieder hinzuzurechnen. Dazu werden die Vergütungen als gewerbliche Einkünfte qualifiziert, auch wenn sie ursprünglich ihrer Art nach keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind (Umqualifizierungsfunktion). Bei einem vom Kommanditisten gewährten Darlehen ist zu beachten, dass dieses sein Kapitalkonto i. S. d. 15 a Abs. 1 Satz 1 EStG erhöht, wenn es gem. dem Gesellschaftsvertrag während des Bestehens der Gesellschaft vom Kommanditisten nicht gekündigt werden kann.

Neben Entgelten für Darlehen oder bspw. der Überlassung von Gebäuden an die Gesellschaft, gehören zu den Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch Pensionszusagen, da diese nach Auffassung des BFH, den Gesamtgewinn der GmbH & Co. KG nicht beeinflussen darf. Auch die Sondereinkünfte werden durch Betriebsvermögensvergleich gem. § 5 Abs. 1 EStG, im Rahmen der sog. Sonderbilanz ermittelt.

4.4, Sonderbetriebsvermögen:

Der Begriff des Sonderbetriebsvermögens ist nicht gesetzlich definiert, sondern durch die Rechtsprechung des BFH nach Aufgabe der sog. Bilanzbündeltheorie geprägt worden. Überlässt ein Kommanditist der GmbH & Co. KG z. B. Wirtschaftsgüter gegen Entgelt, erzielt er nicht etwa Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach den §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 6, 21 EStG, sondern gewerbliche Einkünfte i. S. d. §§ 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 und 15 EStG. Daher müssen Wirtschaftsgüter, die Grundlage dieser Sondervergütungen i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG sind, aus Gründen der Gleichstellung mit dem gewerblichen Einzelunternehmer zum (Sonder-) Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG gehören. Das Sonderbetriebsvermögen umfasst definitionsgemäß alle Wirtschaftsgüter, die - zumindest unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten im Eigentum des Mitunternehmers stehen und unmittelbar zur Erzielung von Einkünften aus der GmbH & Co. KG eingesetzt werden, d. h. sachlich der GmbH & Co. KG zuzurechnen sind. Diese sachliche Zurechnung kann vorgenommen werden, wenn das betreffende Wirtschaftsgut objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, entweder dem Betrieb der GmbH & Co. KG oder aber der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft zu dienen oder diese jeweils zu fördern.

Das Sonderbetriebsvermögen wird in Sonderbetriebsvermögen I und Sonderbetriebsvermögen II untergliedert. Darüber hinaus wird – ebenso wie beim Betriebsvermögen des Einzelunternehmers – weiter zwischen notwendigem und gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen I und II unterschieden. Sonderbetriebsvermögen I enthält Betriebsvermögen, welches der Gesellschafter der Gesellschaft

unmittelbar zur betrieblichen Nutzung überlässt, darunter fallen insbesondere Wirtschaftsgüter, die ein Mitunternehmer der Gesellschaft z.B. aufgrund eines Mietvertrages zur betrieblichen Nutzung überlässt.

Liegt eine unmittelbare Nutzungsüberlassung im vorstehenden Sinne vor, spielt ihre zivilrechtliche Ausgestaltung keine Rolle. So ist es z. B. unerheblich, ob die Nutzungsüberlassung entgeltlich oder unentgeltlich erfolgt. Auch die Rechtsgrundlage ist ohne Belang. Diese Gegenstände müssen lediglich dem Gesellschaftszweck dienen und aus dem Gesellschaftsverhältnis herrühren. Auch Verbindlichkeiten, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem überlassenen BV stehen, gehören ebenfalls zum SBV. Es ist sogar unschädlich, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter von der Gesellschaft überhaupt nicht benötigt werden; jedwede betriebliche Nutzung – z. B. eine Weitervermietung – ist ausreichend. Zum Betriebsvermögen II gehören Wirtschaftsgüter, die unmittelbar der Stärkung oder Begründung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Gesellschaft dienen oder ihr zumindest förderlich sind, wie z. B. die Beteiligungen des Kommanditisten der GmbH & Co. KG an der Komplementär-GmbH.

Das Sonderbetriebsvermögen sowie alle Sondervergütungen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind in Sonderbilanzen sowie Sonder-Gewinn- und Verlustrechnungen auszuweisen.