15. Besteuerung der Mitunternehmer

15.1 Einführung

Nach **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG** gehören die Gewinnanteile der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft (OHG), einer Kommanditgesellschaft (KG) und einer anderen Gesellschaft (z.B. GbR oder atypisch stille Gesellschaft), bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist, zu den **Einkünften aus Gewerbebetrieb**.

Dabei muss stets zwischen dem gesellschaftsrechtlichen Begriff „**Gesellschafter**" und dem steuerrechtlichen Begriff „**Mitunternehmer**" unterschieden werden (ausführlich: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines" und „Gesellschafter" EStH). Es gibt Gesellschafter, die keine Mitunternehmer im steuerrechtlichen Sinne sind.

Beispiel:

A, B und C sind die Gesellschafter einer KG. C wurde nur deshalb als Kommanditist in die KG aufgenommen, weil er in der Branche einen guten Namen hat und über zahlreiche Kontakte verfügt. C bekommt dafür, dass er seinen Namen zur Verfügung stellt, eine feste Vergütung i.H.v. 10.000 € p.a. Am Gewinn/Verlust und an den stillen Reserven ist C nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag hat sich C verpflichtet, auf die Geschäftsführung der KG keinen Einfluss zu nehmen.

Lösung:

Da das Recht der Handelsgesellschaften weitgehend disponibel ist, ist eine derartige gesellschaftsrechtliche Gestaltung ungewöhnlich, aber rechtlich zulässig. Demgegenüber steht das Steuerrecht. Da C weder ein Mitunternehmerrisiko trägt, noch die Möglichkeit hat, Mitunternehmerinitiative auszuüben, ist er kein Mitunternehmer i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Damit wird er nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnverteilung aufgenommen. Je nach vertraglicher Gestaltung muss er die 10.000 € als Arbeitnehmer-Einkünfte (§ 19 EStG), als freiberufliche Einkünfte (§ 18 EStG) oder als sonstige Einkünfte (§ 22 Nr. 3 EStG) versteuern.

Denkbar sind auch Fälle, in denen eine Person kein Gesellschafter im handelsrechtlichen Sinne ist, dennoch aber steuerrechtlich als Mitunternehmer beurteilt wird (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft" EStH).

Beispiel:

Ein Bäckermeister musste für seinen Handwerksbetrieb Insolvenz anmelden. Er gründet eine neue Bäckerei in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG. Einziger Kommanditist ist die Ehefrau des Bäckermeisters. Komplementärin ist die Verwaltungs-GmbH (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66). Der Bäckermeister wird von der GmbH & Co. KG als Geschäftsführer angestellt. Nach außen – insbesondere gegenüber den Kunden und Arbeitnehmern – tritt ausschließlich der Bäckermeister auf. Er bekommt ein gewinnabhängiges Gehalt, das den Großteil des Gewinnes „absaugt".

Lösung:

Zu Recht hat der BFH a.a.O. den Bäckermeister als Mitunternehmer behandelt, obwohl er formal nicht Gesellschafter der GmbH & Co. KG war. Als Geschäftsführer und Branchenkenner übte er maßgeblichen Einfluss auf die Gesellschaft aus, zumal der Betrieb der GmbH & Co. KG weitgehend identisch mit seinem früheren Handwerksbetrieb war. Über sein gewinnabhängiges Gehalt stand ihm ein Großteil des unternehmerischen Erfolgs der Gesellschaft zur Verfügung. Die Folge war, dass das Gehalt nicht unter die Vorschrift des § 19 EStG fiel, sondern nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu versteuern war.

15.2 Elemente der Mitunternehmerschaft

Mitunternehmer i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG ist, wer eine gewisse unternehmerische Initiative entfalten kann (**Mitunternehmerinitiative**) sowie unternehmerisches Risiko trägt (**Mitunternehmerrisiko**). Eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung ist zwar im Regelfall gegeben, aber nicht zwingend Voraussetzung (siehe Beispiel oben; unklar insoweit: H 15.8 Abs. 1 „Allgemeines" EStH).

Mitunternehmerrisiko trägt **im Regelfall**, wer am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerrisiko" EStH). Es gibt zahlreiche Gestaltungen, die vom Regelfall abweichen und dennoch die Voraussetzung eines Mitunternehmerrisikos erfüllen. So kann z.B. der Gesellschafter einer Personengesellschaft am Gewinn und an den stillen Reserven beteiligt sein, einen Verlust aber überhaupt nicht oder nur bis zu einem bestimmten Betrag tragen müssen. Denkbar ist auch, dass ein Gesellschafter am Gewinn und Verlust, nicht aber an den stillen Reserven beteiligt ist. Es kommt stets auf den Einzelfall an. Insbesondere ist auch zu prüfen, ob der Gesellschafter z.B. durch die Hingabe von Darlehen u.ä. ein besonderes wirtschaftliches Risiko übernimmt.

Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen (H 15.8 Abs. 1 „Mitunternehmerinitiative" EStH). Damit wäre ein Kommanditist grundsätzlich kein Mitunternehmer, da er nach **§ 164 HGB** von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, soweit nicht etwas anderes vereinbart ist. Daher hat die Rechtsprechung als Mindestvoraussetzung für das Vorliegen einer Mitunternehmerinitiative verlangt, dass der Gesellschafter mindestens die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten hat, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach **§ 166 HGB** bzw. den Gesellschafter einer GbR nach **§ 716 Abs. 1 BGB** entsprechen (vgl. BFH vom 25.6.1984, BStBl II 1984, 751 und 769).

Die **Bestimmung der Mitunternehmerschaft** kann nicht schematisch erfolgen. Beide Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. So kann eine schwache Mitunternehmerinitiative durch ein stärkeres Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden und umgekehrt. Beide Merkmale müssen aber auf jeden Fall – zumindest in Ansätzen – vorhanden sein.

Beispiel:

A ist Komplementär der A-KG. Er erhält 5 % des Gewinns. Am Verlust ist er nur bis maximal 50.000 €, an den stillen Reserven ist er überhaupt nicht beteiligt. A ist weder Geschäftsführer noch hat er irgendwelche Möglichkeiten, die Geschicke der Gesellschaft zu lenken.

Lösung:

Die gewählte Gestaltung ist gesellschaftsrechtlich nicht unzulässig. Sowohl die Mitunternehmerinitiative als auch das Mitunternehmerrisiko sind nur ansatzweise vorhanden. Allerdings haftet A nach § 128 HGB als Komplementär persönlich und unbeschränkt. Dieser Aspekt wiegt derart schwer, dass von einer Mitunternehmerschaft ausgegangen werden muss (H 15.8 Abs. 1 „Komplementär" EStH).

15.3 Verdeckte Mitunternehmerschaft

Wie bereits dargestellt, muss ein Mitunternehmer nicht zwingend Gesellschafter der Personengesellschaft sein. Insbesondere dann, wenn der Nicht-Gesellschafter aufgrund ungewöhnlicher Umstände/Vertragsgestaltungen an der Personengesellschaft in einer Weise beteiligt ist, die typischerweise Gesellschaftern vorbehalten ist, hat die Rechtsprechung in der Vergangenheit eine sog. **verdeckte Mitunternehmerschaft** angenommen (vgl. H 15.8 Abs. 1 „Verdeckte Mitunternehmerschaft" EStH). Die verdeckte

Mitunternehmerschaft kommt in der Praxis nur selten vor. Insbesondere kann aus einzelnen Verträgen (Miete, Darlehen, Arbeitsvertrag u.ä.) nicht auf das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft geschlossen werden.

Beispiel:

G ist Geschäftsführer einer GmbH & Co. KG. Die Höhe seines Gehalts ist vom Gewinn abhängig. Die Gesellschafter der KG überlassen G sämtliche geschäftlichen Entscheidungen.

Lösung:

G hat aufgrund der gewinnabhängigen Bezüge unbestreitbar ein großes Interesse am Erfolg der GmbH & Co. KG. Er hat auch ohne Zweifel weitgehende Möglichkeiten, auf die Geschäftsführung Einfluss zu nehmen. Dennoch handelt es sich um typische Rechte, die einem angestellten Geschäftsführer zustehen. Für die Anerkennung einer Mitunternehmerschaft wären weitere Faktoren erforderlich, die über den bloßen Arbeitsvertrag hinausgehen.

Ein derartiger Faktor, der zu einer ausnahmsweisen Mitunternehmerschaft führen kann ist z.B. ein Arbeitslohn, der seiner Höhe nach faktisch zu einer „Absaugung" des gesamten Gewinns führt. Eine verdeckte Mitunternehmerschaft kann z.B. auch dann gegeben sein, wenn ein Nicht-Gesellschafter als Einziger über Branchenkenntnisse verfügt und sich faktisch als „Herr des Unternehmens" verhält (vgl. BFH vom 21.9.1995, BStBl II 1996, 66).

15.4 Familiengesellschaften

Die Tatsache, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft Familienangehörige sind, hat grundsätzlich keine negativen oder positiven Rechtsfolgen. Angehörige – insbesondere Ehegatten – dürfen nach **Art. 6 GG** nicht schlechter behandelt werden als fremde Dritte (BVerfG vom 12.3.1985, BStBl II 1985, 475).

Beispiel:

Ein Vater ist zusammen mit seinen beiden volljährigen Kindern paritätisch an einer GmbH & Co. KG beteiligt. Da der Vater das Unternehmen gegründet hat und über ein besonderes Fachwissen verfügt, steht ihm nach dem Gesellschaftsvertrag 75 % des Gewinns zu; der Restgewinn ist auf die beiden Kinder zu je ½ zu verteilen.

Lösung:

Eine derartige Gestaltung findet sich häufig auch unter fremden Dritten. Die disquotale Gewinnverteilung ist bei einer Personengesellschaft zumindest insoweit anzuerkennen, als sie auf vernünftigen wirtschaftlichen Gründen basiert. Dies ist hier sicher der Fall. Damit ist die vertraglich vereinbarte Gewinnverteilung auch in der Familiengesellschaft zu berücksichtigen.

Insbesondere bei Familiengesellschaften besteht immer die Gefahr, dass **private Motive** die gesellschaftsrechtliche Gestaltung beeinflussen. Daher müssen Gesellschaftsverträge, die von Familienangehörigen geschlossen werden, grundsätzlich einem **Drittvergleich** standhalten (vgl. H 15.9 Abs. 1 EStH ff.). So ist z.B. eine Mitunternehmerschaft nicht anzuerkennen, wenn die Gesellschafterstellung eines Kindes von vornherein nur befristet ist, bis die Unterhaltspflicht endet. Schädlich wäre es z.B. auch, wenn ein Familienmitglied jederzeit aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden könnte und dabei keinen Ersatz für die stillen Reserven erhielte. Ebenfalls keine Mitunternehmerschaft wäre z.B. dann gegeben, wenn

ein Gesellschaftsvertrag ein Familienmitglied von der Wahrnehmung seiner Gesellschafterrechte völlig ausschließen würde.

Werden **minderjährige Kinder an einer Personengesellschaft beteiligt**, so müssen insbesondere die zivilrechtlichen Voraussetzungen beachtet werden (vgl. R 15.9 Abs. 2 EStR). So dürfen die Eltern beim Abschluss des Gesellschaftsvertrags nicht als Vertreter des Kindes auftreten, wenn sie selbst Gesellschafter sind (vgl. § 181 BGB). Es bedarf in diesem Fall der Einschaltung eines sog. **Ergänzungspflegers** (§ 1909 BGB). Dieser wird vom Familiengericht nur für den Vertragsabschluss bestellt.

Zusätzlich muss der **Gesellschaftsvertrag** nach §§ 1643, 1822 BGB vom Familiengericht genehmigt werden. Die Genehmigung muss unverzüglich nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags beantragt und in angemessener Frist erteilt werden (H 15.9 Abs. 2 „Familiengerichtliche Genehmigung" EStH).

Zu den Anforderungen an die **Gewinnverteilung** bei einer Familienpersonengesellschaft s. R 15.9 Abs. 3 EStR sowie Kap. 15.8.

15.5 Atypisch stille Gesellschaft

Das Handelsrecht kennt in **§ 230 HGB** nur eine Form der stillen Gesellschaft. Danach geht die Einlage des stillen Gesellschafters in das Vermögen des Inhabers des Handelsgeschäfts über. Die Einlage des stillen Gesellschafters ist als **Fremdkapital** auszuweisen. Der Gewinnanteil des stillen Gesellschafters mindert den Gewinn des Inhabers des Handelsgeschäfts. Diese Grundsätze gelten über den Maßgeblichkeitsgrundsatz (§ 5 Abs. 1 EStG) auch für die Steuerbilanz – unabhängig davon, ob nach den steuerrechtlichen Grundsätzen eine typisch stille oder eine atypisch stille Beteiligung vorliegt.

Die stille Gesellschaft ist eine **reine Innengesellschaft** ohne eigenes Betriebsvermögen. Nach außen führt der Geschäftsinhaber sein Unternehmen wie bisher fort. Der Inhaber des Handelsgewerbes handelt nach außen im eigenen Namen und wird gem. § 230 Abs. 2 HGB aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften allein berechtigt und verpflichtet.

Eine stille Beteiligung i.S.d. §§ 230 ff. HGB ist nur an einem **Handelsgewerbe** möglich. Der Inhaber des Handelsgeschäfts muss daher Kaufmann i.S.d. §§ 1–6 HGB sein. Daher ist z.B. eine stille Beteiligung an einer freiberuflichen Praxis nicht möglich.

Steuerrechtlich wird zwischen der typisch stillen und der atypisch stillen Beteiligung unterschieden. Der typisch still Beteiligte erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Der atypisch still Beteiligte erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Eine **atypisch stille Beteiligung** liegt vor (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG „… und einer anderen Gesellschaft …"), wenn der stille Gesellschafter ein Mitunternehmerrisiko trägt und eine gewisse Mitunternehmerinitiative ausüben kann (ausführlich: OFD Frankfurt vom 14.3.2001, DStR 2001, 1159). Hierzu gelten die allgemeinen Grundsätze. Die atypisch stille Gesellschaft ist häufig nur schwer von der verdeckten Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Bei **Hingabe von Geld** ist in der Regel eine atypisch stille Beteiligung anzunehmen (vgl. § 230 HGB). Letztlich kann die Unterscheidung in der Regel offenbleiben, da die Rechtsfolgen der beiden Rechtsinstitute gleich sind.

Beispiel:

A betreibt eine Gaststätte. B gewährt A ein Darlehen über 200.000 €, mit dem A den Erwerb der Gaststätte finanziert. B erhält keinen festen Zins. Der Zinssatz orientiert sich jeweils am Gewinn des Vorjahres. Im Falle eines Verlustes erhält B keine Vergütung. Im „Darlehensvertrag" erhält B weitreichende Befugnisse, um auf die Geschäftsführung einwirken zu können. Außerdem kann B jederzeit Einsicht in die Bücher nehmen.

Lösung:

Aufgrund dieser – sicherlich ungewöhnlichen Vereinbarung – erhält B Rechte, die zum Teil weitreichender sind, als die eines Kommanditisten. Lediglich an den stillen Reserven ist B nicht beteiligt. Daher liegt hier eine atypisch stille Beteiligung vor. Dies hat z.B. zur Folge, dass die Zinseinnahmen bei B als Sonderbetriebseinnahmen zu erfassen sind (keine Abgeltungsteuer – Gewerbesteuerpflicht).

Besondere Probleme entstehen, wenn sich ein Gesellschafter oder Nichtgesellschafter an einer Kapitalgesellschaft beteiligt (GmbH & atypisch Still oder AG & atypisch Still). Mithilfe dieser Rechtskonstruktion können z.B. Verluste aus einer GmbH in die Rechtssphäre des Gesellschafters transferiert werden. Beteiligt sich der Gesellschafter einer GmbH an der GmbH als atypisch stiller Gesellschafter, so gehört der Anteil an der GmbH zu seinem **Sonderbetriebsvermögen II**, sofern nicht die GmbH noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgeht (BFH vom 15.10.1998, IV R 18/98, BStBl II 1999, 286).

Unabhängig davon, ob der atypisch still Beteiligte an der GmbH beteiligt ist oder nicht, führt die atypisch stille Beteiligung dazu, dass das **Gehalt** des Stillen als **Sonderbetriebseinnahme** (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu beurteilen ist. Damit unterliegt das Gehalt zum einen der Gewerbesteuer, zum anderen verliert der Stille die steuerlichen Vorteile eines Arbeitnehmers (keine Steuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung nach § 3 Nr. 62 EStG, keine Möglichkeit der Gehaltsumwandlung nach § 3 Nr. 63 EStG etc.).

Für die atypisch Still ist eine eigene **einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns** (§§ 179 ff. AO) durchzuführen.

Beispiel:

An der X-GmbH ist die natürliche Personen S atypisch still mit einer Einlage i.H.v. 100.000 € beteiligt. Vereinbart ist, dass S 8 % des Gewinns erhalten soll. Der Jahresüberschuss beläuft sich vor Buchung des Gewinnanteils des S auf 1 Mio. €.

Lösung:

Die Einlage des Stillen ist sowohl in der Handels- als auch in der Steuerbilanz als Fremdkapital auszuweisen. Der Gewinnanteil des Stillen ist in der GmbH als Betriebsausgabe zu buchen. Damit vermindert sich der Jahresüberschuss der GmbH auf (1 Mio. € ./. 80.000 € =) 920.000 €. Dieser Betrag unterliegt der Körperschaftsteuer.
Unabhängig davon ist der Gewinn der atypisch Still einheitlich und gesondert festzustellen. Von dem Gesamtgewinn der GmbH & atypisch Still (1 Mio. €) entfallen 920.000 € auf die GmbH und 80.000 € auf S. Mitunternehmer S versteuert diese 80.000 € nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Die GmbH versteuert ihren Mitunternehmeranteil im Rahmen ihrer Einkünfte (die ja der Körperschaftsteuer unterliegen). Der Gewerbesteuer unterliegen (920 T€ + 80 T€ =) 1 Mio. €.

Bei der **Gewerbesteuer** fällt bei der atypisch stillen Gesellschaft die sachliche und die persönliche Steuerpflicht auseinander (vgl. OFD Frankfurt vom 19.7.2011, DStR 2011, 2154). Die atypisch stille Gesellschaft ist als Mitunternehmerschaft sachlich steuerpflichtig, da deren Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (BFH vom 25.7.1995, BStBl II 1995, 794). Steuerschuldner der Gewerbesteuer nach § 5 GewStG ist der Inhaber des Handelsgeschäfts (R 5.1 Abs. 2 GewStR).

Beispiel:

In obigem Beispiel ist die atypisch stille Gesellschaft sachlich steuerpflichtig, dagegen die GmbH Steuerschuldner.

Insbesondere bei atypisch stillen Beteiligungen unter Einschaltung von Familienangehörigen ist stets zu prüfen, ob der Gewinnanteil, den der atypisch Stille erhält, angemessen ist und einem Drittvergleich standhält (vgl. H 15.9 Abs. 3 „Allgemeines“ EStH – Kap. 15.8).

15.6 Unterbeteiligungen

Es ist auch denkbar, dass ein Mitunternehmer an seinem Gesellschaftsanteil weitere Personen beteiligt und diesen die Rechte eines Mitunternehmers an seinen Anteil einräumt. Derartige Gestaltungen werden z.B. gewählt, um Kinder an einem Gesellschaftsanteil zu beteiligen, ohne dass dies nach außen hin sichtbar wird. Nach **§ 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG** gelten derartige Unterbeteiligte als Mitunternehmer der Gesellschaft, an der sie mittelbar beteiligt sind, wenn eine ununterbrochene Kette von Mitunternehmerschaften besteht. Dies hat z.B. Bedeutung, wenn der Unterbeteiligte als Arbeitnehmer an der Obergesellschaft beteiligt ist. Sein Arbeitslohn wird durch die Unterbeteiligung zu Sonderbetriebseinnahmen in der Obergesellschaft.

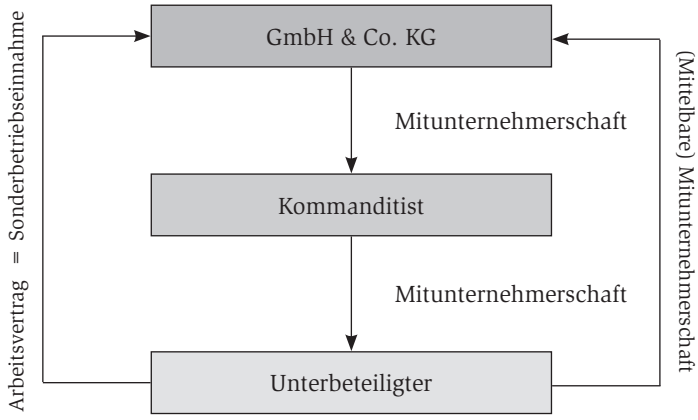

Abb. 2: Unterbeteiligungen

15.7 Doppelstöckige Personengesellschaft

Da nach §§ 124, 161 HGB eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) **partiell rechtsfähig** ist, kann sie sich auch als Gesellschafter an einer anderen Personengesellschaft beteiligen. Nach der Rechtsprechung des BGH (Urteil vom 29.1.2001, II ZR 331/00, NJW 2001, 1056) ist die BGB-Gesellschaft analog § 124 HGB ebenfalls partiell rechtsfähig. Man spricht in diesem Fall von einer doppelstöckigen Personengesellschaft. Auch für die doppelstöckige Personengesellschaft gilt § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG (s. Kap. 15.6 sowie R 15.8 Abs. 2 EStR).

Anders als im Handelsrecht, das die Beteiligung an einer Personengesellschaft als eigenständigen Vermögensgegenstand qualifiziert, stellt ertragsteuerlich die Beteiligung der Obergesellschaft als Mitunternehmer der Untergesellschaft kein eigenes Wirtschaftsgut dar, sondern vielmehr den Anteil des Gesellschafters an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens der Untergesellschaft. In der Steuerbilanz der Obergesellschaft wird deren Beteiligung an der Untergesellschaft nach der sog. **Spiegelbildmethode** in Höhe ihres Kapitalkontos bei der Untergesellschaft ausgewiesen (BFH vom 25.4.1985, BStBl II 1986, 350).

Beispiel:

Gesellschafter der T-OHG sind die natürlichen Personen A und B sowie die M-GmbH & Co. KG. Gesellschafter der M-GmbH & Co. KG ist neben der Komplementär-GmbH die natürliche Person C. Zum 31.12.2016 sieht die Steuerbilanz der T-OHG wie folgt aus:

Diverse Wirtschaftsgüter	600.000 €	Kapital A	200.000 €
		Kapital B	200.000 €
		Kapital M-GmbH & Co. KG	200.000 €

Die M-GmbH & Co. KG bilanziert zum 31.12.2016 wie folgt (Steuerbilanz):

Diverse Wirtschaftsgüter	5,1 Mio. €	Kapital Komplementär-GmbH	100.000 €
Beteiligung T-OHG	200.000 €	Kapital C	5,2 Mio. €

Im Wirtschaftsjahr 2017 erzielt die T-OHG einen Gewinn i.H.v. 300.000 €. Entnahmen der Gesellschafter erfolgen im Wirtschaftsjahr 2017 nicht. Die M-GmbH & Co. KG soll aus Vereinfachungsgründen keinen eigenen Gewinn erzielen. Die Komplementär-GmbH soll aus Vereinfachungsgründen am Gewinn nicht beteiligt sein.

Lösung:

Die Steuerbilanz der T-OHG weist zum 31.12.2017 folgende Werte aus:

Diverse Wirtschaftsgüter	900.000 €	Kapital A	300.000 €
		Kapital B	300.000 €
		Kapital M-GmbH & Co. KG	**300.000 €**

In der Steuerbilanz der M-GmbH & Co. KG ist nun die Beteiligung an der T-OHG spiegelbildlich auszuweisen. Der Gewinnanteil der Mitunternehmerin ist als Gewinn der M-GmbH & Co. KG (= Erhöhung des Kapitals von C) auszuweisen. Die Steuerbilanz sieht daher zum 31.12.2017 wie folgt aus:

Diverse Wirtschaftsgüter	5,1 Mio. €	Kapital Komplementär-GmbH	100.000 €
Beteiligung T-OHG	**300.000 €**	Kapital C	**5,3 Mio. €**

Gewerbesteuerlich stellt jede Mitunternehmerschaft ein eigenständiges Gewerbesteuersubjekt dar; zur Berechnung der Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG s. BMF vom 03.11.2016, BStBl I 2016, 1187.

15.8 Gewinnverteilung

Es gibt einkommensteuerlich keinen Gewinn der Personengesellschaft. Den Gewinn erzielt jeder einzelne Mitunternehmer im Verhältnis seiner Teilhabe am Betriebsergebnis (vgl. Wortlaut des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG); bitte nicht verwechseln mit dem Gewerbeertrag – diesen erzielt nach § 7 GewStG die Personengesellschaft.

Die Gewinnverteilung ergibt sich entweder aus dem Gesellschaftsvertrag oder aus einem Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung bis zur Grenze des § 42 AO beliebig regeln. Sie sind nicht an die gesellschaftsrechtliche Beteiligungsquote gebunden. Die **§§ 167, 120 HGB** sind nur für den Fall anzuwenden, dass keine andere Vereinbarung getroffen wurde.