

---

**Gesamtüberblick über das Modul 31691 „Steuerliche Gewinnermittlung, Steuerbilanzpolitik, Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik“**

**Kurs 41690: Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung  
(entspricht Kurseinheit 514 Kurs 1)**

**Kurs 611: Instrumentarium der betrieblichen Steuerpolitik**

Kurseinheit 1: Steuerpolitik, Unternehmenspolitik, Steuersätze

Kurseinheit 2: Ziele und Vorteilskriterien, Zinssätze, Besteuerungssysteme

**Kurs 612: Sonderprobleme der steuerlichen Gewinnermittlung und Steuerbilanzpolitik**

Kurseinheit 1: Sonderprobleme der steuerlichen Gewinnermittlung
---

Kurseinheit 2: Grundlagen der Steuerbilanzpolitik

Kurseinheit 3: Steuerbilanzpolitische Entscheidungsmodelle

## 1 Vorbemerkungen

In dem Kurs „Grundzüge der steuerlichen Gewinnermittlung“ (Kurs 41690) haben Sie sich mit grundlegenden Fragen der steuerlichen Bilanzierung und Bewertung beschäftigt. Der vorliegende Lehrbrief behandelt drei große Problembereiche, und zwar

- besondere Probleme bei Personengesellschaften (Kapitel 2),
- besondere Probleme bei Kapitalgesellschaften (Kapitel 3) und
- Probleme der Besteuerung von Renten und Raten im betrieblichen Bereich (Kapitel 4).

Kapitel 4 knüpft an die Ausführungen in Kurs 0610, Kurseinheit 1 zur Renten- und Ratenbesteuerung an. Während Sie dort Grundzüge der Besteuerung der privaten Renten kennen gelernt haben, wird in dieser Kurseinheit der Bereich der betrieblichen Renten und KaufpreISRaten behandelt.

Beachten Sie bitte bei der Durcharbeitung dieses Studienbriefes, dass die in den Kapiteln 2 und 3 dargelegten Probleme lediglich eine Auswahl wichtiger Problemkreise darstellen. Die gewählte Reihenfolge ist keinesfalls zwingend. Eine Gesamtdarstellung der Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften ist weder beabsichtigt noch im Rahmen einer Kurseinheit zu bewältigen.

## 2 Besonderheiten bei Personengesellschaften

### 2.1 Allgemeines

Im Vergleich mit Einzelgewerbetreibenden und Kapitalgesellschaften weisen Personengesellschaften eine Vielzahl von Besonderheiten in den Bereichen der steuerlichen Gewinnermittlung und Gewinnverteilung auf.

In den nachfolgenden Ausführungen werden nur Personengesellschaften behandelt, die gewerbliche Einkünfte erwirtschaften und entweder als Personenhandels-gesellschaften in der Rechtsform der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) und der Kommanditgesellschaft (KG) oder als Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR, BGB-Gesellschaft) einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG unterhalten.

Personen-  
gesellschaften

In der Terminologie des Steuerrechts werden handelsrechtliche Personengesellschaften als *Mitunternehmensschaften* und die Gesellschafter als *Mitunternehmer* bezeichnet. Beide Begriffspaare stimmen inhaltlich i.d.R. überein. Mitunternehmer kann grundsätzlich nur sein, wer auch zivilrechtlich eine Gesellschafterstellung innehat. Ob ein Gesellschafter jedoch als Mitunternehmer anerkannt wird, ist anhand besonderer steuerlicher Merkmale zu überprüfen, wobei in erster Linie die beiden Hauptkriterien „*Unternehmerinitiative*“ und „*Unternehmerrisiko*“ herangezogen werden.<sup>1</sup>

Mitunternehmer-  
schaften

Mitunternehmer

Die Personengesellschaft ist selbst weder einkommensteuer- noch körperschaftsteuerpflichtig. Trotz ihrer weitgehenden handelsrechtlichen Rechtsfähigkeit wird sie nicht als selbständiges Subjekt der Besteuerung behandelt. Um die von Gemeinschaften erwirtschafteten Gewinne jedoch aus Gründen der Wettbewerbs- und Rechtsformneutralität der Besteuerung gegenüber Einzelunternehmen und juristischen Personen ebenfalls mit einer Personensteuer zu belasten, sieht § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor, dass die Gewinnanteile bei den *Gesellschaftern* besteuert werden. Handelt es sich bei diesen um natürliche Personen, unterliegen die gewerblichen Gewinne der Einkommensteuer; sind juristische Personen beteiligt, werden die Gewinnanteile der Körperschaftsteuer unterworfen.

Wenngleich die Personengesellschaften nicht als Steuerschuldner herangezogen werden, so wird ihnen jedoch - dem Zivilrecht folgend - auch steuerrechtlich eine - allerdings nur begrenzte - Rechtssubjektivität eingeräumt. *Eingeschränkte Rechtszuständigkeit* besitzen die Gesellschaften sowohl für die Gewinnerzielung als auch im Bereich der Gewinnermittlung. Als Konsequenz der partiellen Rechtsfähigkeit ergibt sich einerseits die *notwendige steuerrechtliche Trennung der Gesellschafts- von der Gesellschafterebene*. Andererseits ist zu berücksichtigen, dass

eingeschränkte  
Rechtssubjektivität  
von Personenge-  
sellschaften

<sup>1</sup> Vgl. hierzu auch Kurs 610, Kurseinheit 1.

aufgrund der engen gesellschaftsrechtlichen Verbindung zwischen den Gesellschaftern und der von ihnen geführten Gesellschaft bestimmte Rechtsbeziehungen eben nicht wie bei Kapitalgesellschaften und deren Anteilseignern behandelt werden sollen.

Zwischen dem Handels- und Steuerrecht bestehen vielfältige Abhängigkeiten. So werden z.B. handelsrechtliche Buchführungspflichten über § 140 AO zu steuerrechtlichen, über den Grundsatz der Maßgeblichkeit in § 5 EStG ist die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz abzuleiten und über den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit finden eigentlich nur steuerrechtliche Vorschriften ihren Niederschlag in der Handelsbilanz. Aufgrund dieser gegenseitigen Wechselwirkungen und Abhängigkeiten sind Schwierigkeiten vorprogrammiert, wenn in den beiden Rechtsgebieten, also dem Handels- und dem Steuerrecht, unterschiedliche Problemlösungen vorgesehen sind. Eine derartige Situation lag bis Mitte der siebziger Jahre vor, in der man das steuerrechtliche Verständnis über Personengesellschaften mit Hilfe der sog. *Bilanzbündeltheorie*<sup>2</sup> zu erklären versuchte. Zum (hoffentlich) besseren Verständnis der später zu beschreibenden steuerrechtlichen Grundsatzfragen wird im folgenden Gliederungspunkt zunächst kurz die rechtliche Stellung der Personengesellschaft im Verhältnis zu den Rechtsbeziehungen mit ihren Gesellschaftern dargestellt.

## 2.2 Die rechtliche Stellung der Personengesellschaft

Personengesellschaft im Handelsrecht

Handelsrechtlich besitzen Personengesellschaften eine *weitgehende Selbständigkeit*. Sie sind Träger von Rechten und Pflichten, handeln durch eigene Organe, können klagen und verklagt werden sowie eigenes Vermögen erwerben und veräußern. Zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern bestehen einerseits *gesellschaftsvertragliche Beziehungen*, aufgrund deren die Gesellschafter ihre Beiträge zur Förderung des gemeinschaftlich verfolgten Zwecks zu leisten haben. Als „Gegenleistung“ partizipieren sie (anteilig) am Gewinn, den die Gesellschaft (in der Einheit ihrer Gesellschafter) erzielt. Die Gesellschaft ist Eigentümerin des Gesellschaftsvermögens (Gesamthandsvermögen), das gesamthänderisch gebunden ist, über das also nicht ein einzelner Gesellschafter - auch nicht anteilig - verfügen kann. Andererseits können sich Gesellschaft und Gesellschafter wie fremde Personen gegenüberstehen, indem sie *schuldrechtliche Vertragsbeziehungen* eingehen, die handelsrechtlich anerkannt werden.

---

<sup>2</sup> Vgl. Gliederungspunkt 2.2.

### Beispiel 1

Harry und Hermine gründen die H&H OHG mit einer Kapitaleinlage von je 100 T€. Sie einigen sich dahingehend, dass Harry die Geschäfte der OHG führen soll und dass die OHG auf einem bebauten Grundstück betrieben wird, das weiterhin im Eigentum von Hermine bleiben soll.

Handelsrechtlich sind folgende Alternativen möglich:

- a) Laut Gesellschaftsvertrag wird Harry unentgeltlich tätig; Hermine erhält für die Überlassung des Grundstücks ebenfalls kein Entgelt.

In der Handelsbilanz darf das Grundstück nicht aktiviert werden, weil es kein Gesellschaftsvermögen darstellt. Der Handelsbilanzgewinn der Gesellschaft bleibt unverändert.

- b) Laut Gesellschaftsvertrag erhält Harry für seine Geschäftsführungsdienste monatlich 10 T€ und Hermine für die Überlassung des Grundstücks eine monatliche Miete von 10 T€.

Sowohl bei Harry als auch bei Hermine handelt es sich um Vorabgewinne, die in der Buchführung der Gesellschaft als Privatentnahmen erfasst werden und nicht als Aufwendungen. Der Handelsbilanzgewinn wird durch die Zahlungen nicht gemindert.

- c) Die OHG schließt mit Harry einen Arbeitsvertrag, aufgrund dessen ein monatliches Gehalt von 10 T€ gezahlt wird, und mit Hermine einen Mietvertrag über eine monatliche Miete von 10 T€.

Die schuldrechtlichen Verträge werden handelsrechtlich in vollem Umfang anerkannt. Das Gehalt und die Miete stellen in der Buchführung zu berücksichtigende Aufwendungen dar, die den Handelsbilanzgewinn entsprechend mindern und u.U. auch zu einem Verlust führen können. Gehalt und Mieten sind auch hier als Vorabgewinne zu verstehen. Im Gegensatz zu b) wird jedoch lediglich ein geringerer Handelsbilanzgewinn nach dem gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssel verteilt.

Auch *steuerrechtlich* werden Personengesellschaften nach der inzwischen herrschenden Auffassung - dem Zivilrecht folgend - als Unternehmen mit *eigener Rechtszuständigkeit* akzeptiert. Dies war nicht immer der Fall. Das ehemalige Verständnis über die Besteuerung von Personengesellschaften war durch die sog. **Bilanzbündeltheorie** geprägt. Hiernach waren Personengesellschaften einkommensteuerlich überhaupt nicht existent. Es wurde unterstellt, dass die einzelnen Mitunternehmer jeder für sich einen *eigenen* (seinem Anteil an der Gesellschaft entsprechenden) *Gewerbebetrieb* führten und hierfür *eigene* (fiktive) *Einzelbilanzen* aufstellten, die dann lediglich zu einer Gesamtbilanz der Mitunternehmer-

Personen-  
gesellschaften  
im Steuerrecht

schaft zusammengefasst (*gebündelt*) wurden. Entsprechend dem Nichtvorhandensein der Personengesellschaft konnten hiernach auch *keine schuldrechtlichen*, sondern ausschließlich gesellschaftsvertragliche *Rechtsbeziehungen* zu den Gesellschaftern anerkannt werden. Die aus den (zivilrechtlich anerkannten) schuldrechtlichen Verträgen resultierenden Vermögensübertragungen wurden steuerlich als (Privat)Entnahmen und Einlagen der Gesellschafter *umgedeutet*.

Die Bilanzbündeltheorie ist aufgrund der immensen Schwierigkeiten bei der Lösung zahlreicher steuerlicher Sachverhalte durch die höchstichterliche Rechtsprechung aufgegeben<sup>3</sup> und durch die sog. **Einheitstheorie** ersetzt worden. Personengesellschaften werden hiernach insoweit als selbständige Steuersubjekte behandelt als sie (in der Einheit ihrer Gesellschafter) bestimmte für die Besteuerung relevante Merkmale erfüllen, die sodann den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind.<sup>4</sup> Dies gilt sowohl für die *Gewinnerzielung* als auch für die *Gewinnermittlung*.

Personengesellschaften sind demnach **Steuersubjekte der Gewinnerzielung**. Die Gesellschaft erwirtschaftet einen *eigenen steuerlichen Gewinn oder Verlust*. Daneben können die Gesellschafter eigene „*Sondergewinne*“ erzielen. Der Steuerbilanzgewinn und die Sondergewinne werden *additiv zu einem Gesamtgewinn* der Mitunternehmerschaft *zusammengefasst*. Personengesellschaften sind hiernach auch **Steuersubjekte der Gewinnermittlung**. Die Gesellschaft besitzt eigenes steuerliches Betriebsvermögen (*Gesellschaftsvermögen/Gesamthandsvermögen*). Daneben gibt es im Eigentum der Gesellschafter befindliches Sonderbetriebsvermögen. Beide Teile (*Gesamthands- und Sonderbetriebsvermögen*) sind als wirtschaftliche Einheit zu verstehen. Die Personengesellschaft ist sowohl für die Buchführung und Gewinnermittlung des eigenen Gewerbebetriebes als auch für die Ermittlung der Gewinne aus den „Sonderbetrieben“ der Gesellschafter zuständig.

Schließlich ist die Tätigkeit der Personengesellschaft selbst maßgebend für die *Qualifikation der Einkunftsart*. Ob also gewerbliche oder nichtgewerbliche Einkünfte erzielt werden, hängt davon ab, ob die *Gesellschaft* die in § 15 Abs. 2 EStG genannten Kriterien des Gewerbebetriebes erfüllt; auf die Tätigkeiten der einzelnen Gesellschafter kommt es nicht an.

Die wesentlichen Konsequenzen der Einheitstheorie bestehen darin, dass

- a) *Veräußerungsgeschäfte* zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern und zwischen den einzelnen Mitunternehmern *steuerlich* (mit Gewinnrealisierung) *anerkannt* sowie

<sup>3</sup> Vgl. BFH v. 8.1.1975, BStBl. II 1975, S. 437.

<sup>4</sup> Vgl. z.B. BFH v. 25.6.1984, BStBl. II 1984, S. 751.

b) neben den gesellschafts- auch *schuldrechtliche Vertragsbeziehungen akzeptiert* werden.

Die Finanzverwaltung folgt grundsätzlich den sich aus der BFH-Rechtsprechung ergebenden Konsequenzen.

## 2.3 Die gewerblichen Einkünfte der Mitunternehmer

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt die zentrale Vorschrift für die Besteuerung von Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) dar. Die gewerblichen Einkünfte der einzelnen Mitunternehmer setzen sich hiernach aus zwei Komponenten zusammen:

- (1) dem Gewinnanteil und
- (2) bestimmten Sondervergütungen.

Bei dem **Gewinnanteil** handelt es sich um einen Anteil am Gewinn, den die Gesellschaft (in der Einheit ihrer Gesellschafter) als selbständige Person erwirtschaftet hat und dann dem Gesellschafter zuweist. Es ist der dem Gesellschafter (nach dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel) zustehende *Teil des Steuerbilanzgewinns* der Gesellschaft.

Gewinnanteil

Als **Sondervergütungen** werden in § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bestimmte Zuwendungen aufgezählt, die der Gesellschafter für

- seine *Tätigkeit* im Dienst der Gesellschaft,
- für die *Hingabe* von *Darlehen* an die Gesellschaft und
- die *Überlassung* von *Wirtschaftsgütern* an die Gesellschaft erhält.

Sondervergütungen

Die genannten Sondervergütungen beruhen auf besonderen *schuldrechtlichen* Verträgen zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter und sind handelsrechtlich als *Aufwendungen der Gesellschaft* zu behandeln. Sie *mindern* dementsprechend den verteilungsfähigen *handelsrechtlichen Bilanzgewinn*.

Sondervergütungen werden auch *steuerlich* als *Betriebsausgaben* der Gesellschaft gewinnmindernd berücksichtigt. Da der Gesellschafter seine Leistung aufgrund eines schuldrechtlichen Vertrages gegenüber der Gesellschaft wie ein fremder Dritter zur Verfügung stellt, fällt der Steuerbilanzgewinn der Gesellschaft entsprechend geringer aus.

Betriebsausgaben

Nach dem Willen des Gesetzgebers sollen derartige Sondervergütungen letztendlich jedoch *nicht* den *steuerlichen Gesamtgewinn* der Mitunternehmerschaft *schmälern*. Die Sondervergütungen sind daher bei dem jeweils empfangenden Gesellschafter als *Sondergewinn* (*Sonderbetriebseinnahmen*) seinen **gewerblichen** Einkünften wieder hinzuzurechnen.

Sonderbetriebseinnahme

§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG stellt eine **Qualifikationsnorm** dar. Durch diese Vorschrift werden Einnahmen, die ertragsteuerlich eigentlich unter eine andere Einkunftsart fallen, zu gewerblichen Einkünften umqualifiziert.

### Beispiel 2

Die H & H OHG aus Beispiel 1 schließt mit Harry einen schuldrechtlichen Arbeitsvertrag, aufgrund dessen ein monatliches Gehalt von 10 T€ gezahlt wird, und mit Hermine für das der OHG überlassene Grundstück einen Mietvertrag über eine monatliche Mietzahlung von 10 T€.

Die schuldrechtlichen Verträge werden steuerrechtlich bei der Gesellschaft in vollem Umfang anerkannt. Das Gehalt und die Miete stellen in der Buchführung zu berücksichtigende Betriebsausgaben dar, die den Steuerbilanzgewinn entsprechend mindern und u.U. auch zu einem Verlust führen können.

Bei dem Gesellschafter Harry stellt das Geschäftsführergehalt eigentlich Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit gemäß § 19 EStG dar. Bei den Mieteinnahmen der Gesellschafterin Hermine handelt es sich grundsätzlich um Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 EStG. In beiden Fällen liegen jedoch Sondervergütungen vor, die durch § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden.

Zur Begründung für die ertragsteuerliche Umqualifizierung wird angeführt, dass Mitunternehmer steuerlich nicht besser gestellt sein sollen als Einzelunternehmer, die ja bekanntlich mit sich selbst derartige schuldrechtliche Beziehungen nicht eingehen und ihren Gewinn aus Gewerbebetrieb insofern nicht mindern können. Gegen dieses Argument könnte eingewendet werden, dass die Sondervergütungen ohnehin einkommensteuerlich erfasst würden, wenn auch in einer anderen Einkunftsart (z.B. würden die Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 EStG, die Zinsen für Darlehenshingaben als Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG und solche für die Überlassung von Wirtschaftsgütern, wie z.B. Gebäude, als Mieterträge nach § 21 EStG zu erfassen sein).

Mit der **Umqualifizierung** der vorgenannten Einkunftsarten in die *gewerblichen* Einkünfte sind zwei wichtige Konsequenzen verbunden:

1. Zum einen werden die im Zusammenhang mit den Sondervergütungen stehenden Wirtschaftsgüter durch die Überlassung an die Personengesellschaft in das *Sonderbetriebsvermögen* des Mitunternehmers einbezogen. Diese Wirtschaftsgüter werden somit wie das gewerbliche Betriebsvermögen eines Einzelunternehmers behandelt, d.h., dass Wertsteigerungen nicht - wie dies bei Privatvermögen der Fall ist - außer Betracht bleiben, sondern z.B. bei einer Veräußerung oder bei einer späteren Privatnutzung der Besteuerung unterworfen werden.



2. Zum anderen wird durch die Umqualifizierung der Einkünfte der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft erhöht, der zugleich die Grundlage für die *Gewerbesteuer* bildet: ein unmittelbar einleuchtender Grund für die Vorgehensweise.

## 2.4 Das steuerliche Betriebsvermögen

### 2.4.1 Überblick

Handelsrechtlich gehören nur die im Eigentum der *Gesellschaft* stehenden Vermögensgegenstände zum Gesellschaftsvermögen. In der Handelsbilanz werden Vermögensgegenstände der Gesellschafter auch dann *nicht* bilanziert, wenn sie dem Betrieb der Personengesellschaft entgeltlich oder unentgeltlich zur Verfügung stehen.

Das steuerliche Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft ist demgegenüber *umfassender*. Es setzt sich zusammen aus dem Gesellschaftsvermögen und dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter.

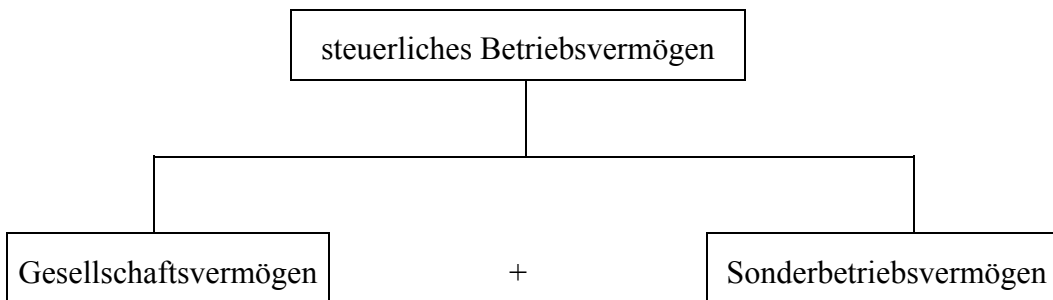


Abb: 1: Steuerliches Betriebsvermögen

### 2.4.2 Gesellschaftsvermögen

Personengesellschaften können handelsrechtlich Vermögensgegenstände erwerben und veräußern. Es handelt sich um gemeinschaftliches Eigentum, das in der gesamthänderischen Bindung aller Gesellschafter steht (*Gesamthandsvermögen*). Das gesamte handelsrechtliche Gesellschaftsvermögen gehört grundsätzlich auch zum steuerlichen Betriebsvermögen. Dabei sind nicht nur die im bürgerlich-rechtlichen Eigentum, sondern auch die im wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft befindlichen Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen zu rechnen.

Gesamthands-  
vermögen

**Beispiel 3**

Die Jedi OHG erwirbt ein bebautes Grundstück. Laut Kaufvertrag gehen Nutzen, Lasten und Gefahren am 1.12.01 auf die OHG über. Die Eintragung im Grundbuch erfolgt erst am 15.2.03.

Die OHG ist bereits am 1.12.01 wirtschaftlicher Eigentümer des Grundstücks und hat dieses daher schon in der Handels- und Steuerbilanz per 31.12.01 zu aktivieren.

Kein gewillkürtes  
Betriebsvermögen  
bei PersG

Im Unterschied zu Einzelunternehmen wird bei Personengesellschaften *nicht* zwischen *notwendigem* und *gewillkürtem* Betriebsvermögen unterschieden. Sämtliche Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der OHG dienen und ihn zu fördern bestimmt sind, stellen notwendiges Betriebsvermögen dar. Ein Wahlrecht, neutrales Vermögen zum (gewillkürten) Betriebsvermögen zu machen, wird Personengesellschaften durch die BFH-Rechtsprechung nicht gewährt. Eine Einschränkung erfährt der Grundsatz, dass alles, was sich im Gesamthandsvermögen befindet, auch Betriebsvermögen sein muss nur dann, wenn es aus steuerlicher Sicht als notwendiges Privatvermögen eingestuft wird. Finanzverwaltung und Rechtsprechung nehmen dies an, wenn<sup>5</sup>

- aus der Sicht der Gesellschaft jeglicher betrieblicher Anlass fehlt, ein Wirtschaftsgut zu erwerben bzw. nur Verluste hierdurch entstehen oder
- keine Verbindung zwischen der Betätigung der Personengesellschaft und dem Wirtschaftsgut besteht und dieses von einem oder mehreren Gesellschaftern nur privat benutzt wird.

**Beispiel 4**

Auf einem Grundstück der A&B OHG erbaut die OHG ein Einfamilienhaus. Dieses wird mit Zustimmung des Gesellschafters B vom Gesellschafter A und seiner Familie bewohnt.

Die Y KG erwirbt ein Motorboot, das allen Gesellschaftern für ihr Freizeitvergnügen dient.

In beiden Fällen fehlt jeder betriebliche Anlass für den Erwerb der Vermögensgegenstände. Sie stellen handelsrechtlich Gesellschaftsvermögen, steuerlich jedoch notwendiges Privatvermögen der Gesellschafter dar.

<sup>5</sup> Vgl. BFH v. 9.5.1996, BStBl. II 1996, S. 642; BFH v. 3.10.1989, BStBl. II 1990, S. 319; H 4.2 Abs. 11 EStR.

### 2.4.3 Wertkorrekturen zum Gesellschaftsvermögen (Ergänzungsbilanzen)

Unter **Ergänzungsbilanzen** werden *Bilanzen der Gesellschafter* (nicht der Gesellschaft) verstanden. Wie der Name zutreffend beschreibt, ergänzen derartige (persönliche) Bilanzen die Gesellschaftsbilanz. In ihnen werden Wertkorrekturen für die in der Steuerbilanz der Gesellschaft bilanzierten Wirtschaftsgüter ausgewiesen. Solche Wertkorrekturen sind z.B. erforderlich bzw. zweckmäßigerweise in einer Ergänzungsbilanz vorzunehmen, wenn die im Gesellschaftsvermögen enthaltenen stillen Reserven z.B.

Ergänzungsbilanzen

- bei einem Gesellschafterwechsel oder
- bei Einbringungsvorgängen in die Personengesellschaft (Betrieb, Teilbetrieb, Mitunternehmeranteil bzw. einzelne Wirtschaftsgüter)

wegen der Besteuerungsfolgen nicht aufgedeckt werden sollen.<sup>6</sup>

### 2.4.4 Sonderbetriebsvermögen

In der Handels- und Steuerbilanz der Gesellschaft dürfen bzw. müssen nur die Wirtschaftsgüter aktiviert bzw. passiviert werden, die im rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentum der Personengesellschaft stehen. Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich im *Eigentum eines Gesellschafters* stehen und von diesem der Gesellschaft zur *Nutzung überlassen* werden *oder* der Unterstützung bzw. Stärkung seiner *Beteiligung* dienen, dürfen dagegen nicht von der Gesellschaft bilanziert werden. Im Unterschied zum Handelsrecht gehören diese Wirtschaftsgüter jedoch zum **steuerlichen (Sonder)Betriebsvermögen**. Derartiges Vermögen ist in einer gesonderten (Steuer)Bilanz, der *Sonder(betriebsvermögens)bilanz* zu erfassen.

Sonderbetriebsvermögen

#### Beispiel 5

Der Gesellschafter Klein ist Eigentümer eines Kleinlasters, den er gegen Entgelt der Klein & Groß OHG als Lieferwagen überlässt. Gesellschafter Groß hat ein Gebäude gemietet, das er der Gesellschaft als Vorratslager weitervermietet.

Der Kleinlaster stellt Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters Klein dar und ist in der Sonderbetriebsvermögensbilanz von Klein zu aktivieren. Das Gebäude gehört nicht zum Sonderbetriebsvermögen, da Gesellschafter Groß nicht Eigentümer ist, sondern es selbst nur als Mieter besitzt.

<sup>6</sup> Vgl. hierzu ausführlich Gliederungspunkt 2.10 und das dortige Beispiel.