

1.1 Personengesellschaften als Mitunternehmerschaft

1.1.1 Zivilrechtliche Grundlagen für eine Mitunternehmerschaft

- 1.1 Als Mitunternehmerschaft wird im Steuerrecht eine Personengesellschaft bezeichnet, deren Gesellschafter auf Grundlage eines zivilrechtlich begründeten Gesellschaftsverhältnisses die Rechte und Pflichten nach dem **BGB** (§§ 705 ff. BGB für die GbR) und in den Fällen einer **Personenhandelsgesellschaft** zusätzlich nach den Vorschriften des **HGB** (§§ 105 ff. HGB für die OHG und §§ 161 ff. HGB für die KG) oder einer **Partnerschaftsgesellschaft** (§ 1 Abs. 1 PartGG) innehaben. Dabei liegt dem gemeinsamen Handeln der Gesellschafter ein formal geschlossener Gesellschaftsvertrag oder zumindest ein schlüssiges Verhalten zugrunde. Auf dessen Grundlage streben die Gesellschafter einen gemeinsamen Zweck an, der darauf gerichtet ist, durch Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr Gewinn zu erzielen (§ 705 Abs. 1 BGB, § 105 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB). Auf dieser Grundlage verwirklicht die Mitunternehmerschaft einen Gewinn aus Gewerbebetrieb oder auch aus land- und forstwirtschaftlicher oder selbständiger, insbesondere freiberuflicher Tätigkeit (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 sowie § 13 Abs. 7 und § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG).
- 1.2 Ebenso wie eine Personengesellschaft kann auch eine **Innengesellschaft** als Mitunternehmerschaft zu beurteilen sein. Dies betrifft in erster Linie die **atypisch stille Gesellschaft** (§§ 230 ff. HGB). Aber auch die schuldrechtliche Begründung einer **Unterbeteiligung** an einem Mitunternehmeranteil, insbesondere einem Kommanditanteil, ist eine Innengesellschaft ohne eigenes Gesellschaftsvermögen, die bei entsprechender Ausgestaltung einer atypisch stillen Gesellschaft vergleichbar ist.¹
- 1.3 Schließlich kommt steuerrechtlich betrachtet auch eine Gemeinschaft als Mitunternehmerschaft in Betracht. Die Mitglieder einer Gemeinschaft bilden zivilrechtlich zwar keine Gesellschaft, sie können aber durch gemeinsame Teilhabe am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr einer Gesellschaft vergleichbar tätig werden. Aus diesem Grund sind die Mitglieder einer **Erbengemeinschaft** (§ 2032 BGB)² bei gewerblicher Tätigkeit durch Fortführung des Nachlassbetriebs als Mitunternehmer zu beurteilen. Gleiches kann für eine **Gütergemeinschaft** der Ehegatten (§§ 1415 ff. BGB)³ selbst dann gelten, wenn es an einem ausdrücklich geschlossenen Gesellschaftsvertrag fehlt.⁴

¹ BFH, Urt. v. 02.10.1997 – IV R 75/96, BStBl II 1998, 137; BFH, Urt. v. 19.07.2007 – IV R 70/04, BStBl II, 868.

² BFH, Urt. v. 21.12.2021 – IV R 13/19, BFH/NV 2022, 414, Rdnr. 7.

³ BFH, Urt. v. 17.05.2018 – VI R 73/15, BStBl II 2022, 306, Rdnr. 24.

⁴ BFH, Urt. v. 21.12.2016 – IV R 45/13, BFH/NV 2017, 459.

Auch die Teilhaber einer **Bruchteilsgemeinschaft** (§§ 741 ff., §§ 1008 ff. BGB) 1.4 können als Mitunternehmer zu qualifizieren sein, wenn sie das Bruchteilsvermögen aufgrund ihres Gemeinschaftsverhältnisses zweckgerichtet einer gewerblichen Tätigkeit widmen. Zwar ist eine Bruchteilsgemeinschaft mangels gewerblicher Tätigkeit der Gemeinschaft selbst keine Mitunternehmerschaft. Handeln die Miteigentümer einer Bruchteilsgemeinschaft jedoch gemeinsam und mit Gewinnerzielungsabsicht, bilden sie regelmäßig eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), weil ihre Tätigkeit auf das Erreichen eines gemeinsamen Zwecks gerichtet ist (§ 705 Abs. 1 BGB). Unbeachtlich ist in diesen Fällen, dass es an einem formal geschlossenen Gesellschaftsvertrag mangelt, denn dieser kann auch stillschweigend durch konkludentes Handeln geschlossen werden.⁵

Die so begründete GbR ist die Mitunternehmerschaft, die als solche allerdings nicht 1.5 über Gesellschaftsvermögen (§ 713 BGB) verfügt, denn die Wirtschaftsgüter im Bruchteils Eigentum bleiben zivilrechtlich nach Bruchteilen Eigentum der Miteigentümer. Dies betrifft insbesondere die gemeinsam verabredete Verpachtung der zum Bruchteilsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter etwa im Rahmen einer **Betrieb-saufspaltung** mit der Folge einer gewerblichen Tätigkeit und Begründung eines Gewerbebetriebs i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 2 EStG; § 2 Abs. 1 GewStG.⁶

Von diesen ertragsteuerrechtlichen Grundsätzen abweichend regelt § 2 Abs. 1 1.6 Satz 1 UStG, dass eine nicht rechtsfähige Personengemeinschaft, hier die Bruchteilsgemeinschaft, selbst die Unternehmereigenschaft verwirklicht (vgl. dazu auch Rdnr. 3.209 ff.).

1.1.2 Einfluss der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts

1.1.2.1 Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft und Mitunternehmerschaft

An den zivilrechtlichen Grundlagen für die Existenz einer Mitunternehmerschaft 1.7 hat sich durch die **Modernisierung des Personengesellschaftsrechts**⁷ seit dem Inkrafttreten des MoPeG am 01.01.2024 nichts geändert. Das gilt namentlich für die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), die nach § 705 Abs. 2 BGB nunmehr selbst Trägerin der Rechte und Pflichten ist und folglich gesetzlich geregelt eine **rechtsfähige Gesellschaft** ist. Damit wurde die Rechtsprechung des BGH⁸ umge-

⁵ BFH, Urt. v. 18.08.2005 – IV R 59/04, BStBl II, 830; BFH, Urt. v. 29.08.2002 – VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185.

⁶ Vgl. dazu ausführlich Rdnr. 3.201 ff.; Keß, in: LENSKI/STEINBERG, GewStG (09/2023), § 2 Rdnr. 2174, 2320.

⁷ Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz – MoPeG v. 10.08.2021, BGBl I, 3436.

⁸ BGH, Urt. v. 29.01.2001 – II ZR 331/00, BB 2001, 374; BGH, Urt. v. 16.07.2001 – II ZB 23/00, NJW 2001, 3121, BGH, Urt. v. 25.01.2008 – V ZR 63/07, NJW 2008, 1378; BGH, Beschl. v. 04.12.2008 – V ZB 74/08, NJW 2009, 594.

setzt, die der GbR bereits eine partielle Rechtsfähigkeit mit der Folge der Grundbuchfähigkeit zuerkannt hatte, was zur Schaffung von § 899a BGB i.V.m. § 47 Abs. 2 GBO geführt hatte. Diese Regelungen sind nun entbehrlich geworden. Folgerichtig wurde § 899a BGB aufgehoben, und § 47 Abs. 2 GBO wurde entsprechend geändert.

- 1.8 Für die rechtsfähige GbR gilt nunmehr im Zivilrecht insbesondere das Folgende:
- Die rechtsfähige GbR **kann** sich in ein **Gesellschaftsregister** eintragen lassen (§§ 707 ff. BGB). Die Anmeldung zur Eintragung erfordert die Angabe des Namens der Gesellschaft, deren Sitz und Anschrift in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU). Die Angabe des Gesellschaftszwecks ist nicht verlangt.⁹ Weitergehend sind aber **personenbezogen** für jeden Gesellschafter der Name und Vorname, das Geburtsdatum und der Wohnort sowie die **Vertretungsbefugnis** anzugeben. Bei Beteiligung einer juristischen Person (GmbH, AG) oder einer anderen rechtsfähigen Personengesellschaft sind Firma oder Namen, Rechtsform, Sitz und Registernummer im zuständigen Register zu nennen. Eine GbR kann als Gesellschafterin nur eingetragen werden, wenn sie selbst im Gesellschaftsregister eingetragen ist (§ 707a Abs. 1 Satz 2 BGB). Ob eine Eintragung erfolgt ist, kann über das **Gemeinsame Registerportal** der Länder unter www.handelsregister.de kostenlos festgestellt werden.
- 1.9 – Erfolgt die Eintragung, ist der Zusatz „eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts“ oder „eGbR“ beim Auftreten im Wirtschaftsverkehr zu führen.¹⁰ Sind nur juristische Personen beteiligt, ist die Haftungsbeschränkung deutlich zu machen (§ 707a BGB; § 19 Abs. 2 HGB). In der Folge ist jede personelle Änderung mit Blick auf die eingetragenen Gesellschafter durch Ausscheiden bisheriger Gesellschafter oder Eintritt eines neuen Gesellschafters ebenso anzumelden wie der bloße Gesellschafterwechsel durch Anteilsübertragung (§ 707 Abs. 3 BGB). Im Fall der **Liquidation** der eingetragenen Gesellschaft ist das Erlöschen der Gesellschaft von sämtlichen Liquidatoren zur Eintragung in das Gesellschaftsregister anzumelden (§ 738 BGB).
- 1.10 – Die Löschung der Eintragung der Gesellschaft im Gesellschaftsregister und damit die Beendigung der **Registerpublizität** kommt nur nach **Auflösung der Gesellschaft** (§ 733 BGB), bei einem **Statuswechsel** durch Eintragung in ein anderes Register (§ 707c BGB) oder aufgrund **Umwandlung** nach dem UmwG (§ 707a Abs. 4 BGB) in Betracht.

⁹ OLG Karlsruhe, Beschl. v. 12.08.2024 – 14 W 52/24, GmbHR 2024, 1095.

¹⁰ OLG Köln, Beschl. v. 24.04.2024 – 4 Wx 4/24, GmbHR 2024, 703, zur Eintragung; vgl. dazu auch WERTHEBACH, GmbHR 2024, 673.

- Im Grundsatz unterliegt die Eintragung in das **Gesellschaftsregister** einem **Wahlrecht**. Allerdings ist die Eintragung Voraussetzung für die Eintragung eines Grundstücks einer GbR im **Grundbuch** (§ 47 Abs. 2 GBO)¹¹ oder den Erwerb eines GmbH-Anteils (§ 40 Satz 3 GmbHG). Schließlich erfordert auch die Umwandlung durch Verschmelzung, Spaltung oder Formwechsel unter Beteiligung einer GbR die vorangehende Eintragung in das Gesellschaftsregister. 1.11
- Verbunden mit der Eintragung in das Gesellschaftsregister muss die rechtsfähige GbR nunmehr ebenfalls die Pflichten aus dem **Geldwäschegesetz** befolgen (§ 12 Abs. 2 Satz 1 GwG). Das gilt gleichermaßen für die Registrierung im **Transparenzregister** (§ 20 Abs. 1 Satz 1 GwG) und betrifft auch eine Berufsausübungsgesellschaft in der Rechtsform der eGbR. 1.12

1.1.2.2 Aufhebung des Gesamthandsprinzips im Zivilrecht

Mit der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts wurde das für die GbR (§ 705 ff. BGB) und aufgrund der Verweisung auf die OHG (§ 105 Abs. 3 HGB) sowie die KG (§ 161 Abs. 2 HGB) und die PartG (§ 1 Abs. 4 PartGG) bisher geltende **Gesamthandsprinzip** mit gemeinschaftlichem Vermögen der Gesellschafter (§ 718 Abs. 1 BGB a.F.) bei gesamthänderischer Bindung (§ 719 Abs. 1 BGB a.F.) aufgegeben. 1.13

Maßgebend ist stattdessen das **Gesellschaftsvermögen**, denn „*Beiträge der Gesellschafter sowie die für oder durch die Gesellschaft erworbenen Rechte und die gegen sie begründeten Verbindlichkeiten sind Vermögen der Gesellschaft*“ (§ 713 BGB). Das Gesellschaftsvermögen steht nicht jedem Gesellschafter anteilig zu, sondern der Gesellschaft als Verband von mindestens zwei Personen (§ 712a Abs. 1 BGB). Die Vollstreckung ist damit gegen die GbR als solche gerichtet (§ 722 Abs. 1 BGB). Die Gesellschafter haften für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft den Gläubigern gegenüber als **Gesamtschuldner** persönlich (§ 721 BGB). Diese persönliche Haftung erstreckt sich auch auf einen neu eintretenden Gesellschafter bezogen auf Verbindlichkeiten, die vor dem Eintritt begründet wurden (§ 712 Abs. 2 i.V.m. § 721a BGB). 1.14

1.1.2.3 Fortgeltung des Gesamthandsprinzips im Ertragsteuerrecht

Steuerrechtliche Vorschriften wurden mit dem MoPeG nicht geändert. Dies folgt auch aus der Begründung zum Regierungsentwurf,¹² wonach sich keine ertragsteuerrechtlichen Auswirkungen ergeben. Dennoch nimmt die Änderung der Rechtslage im Zivilrecht auf die Ertragsbesteuerung Einfluss, soweit steuerrechtlich maßgebliche Vorschriften explizit auf das „**Gesamthandsvermögen**“ Bezug 1.15

¹¹ OLG München, Beschl. v. 20.08.2024 – 34 Wx 192/24, ZIP 2024, 2213, zur Korrektur des Grundbuchs nach Eintragung in das Gesellschaftsregister.

¹² RegE MoPeG, BT-Drucks. 19/27635, S. 106 f.

nehmen. Im Prinzip kann davon tatbestandlich jedoch nicht mehr die Rede sein, weil dem vorrangigen Zivilrecht zufolge an die Stelle des Begriffs „Gesamthandsvermögen“ der Begriff „Gesellschaftsvermögen“ tritt, der nach § 713 BGB für die Vermögensverfassung der Gesellschaft maßgebend ist.

- 1.16 Es kann aber kein Zweifel bestehen, dass die Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter trotz Aufgabe des Gesamthandsprinzips im Zivilrecht weiterhin personenbezogen auf Grundlage des **Transparenzprinzips** erfolgen wird. Dem entspricht, dass wesentliche Unterschiede gegenüber einer Kapitalgesellschaft bestehen bleiben, die insbesondere von den Prinzipien der Selbstorganschaft, der Anwachsung und Zuwachsung (§ 712 Abs. 1 und 2 BGB) bestimmt werden. Dem trägt schließlich auch § 712a Abs. 1 Satz 1 BGB Rechnung, wonach die Gesellschaft mindestens aus zwei Personen bestehen muss, denn nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation. Der vielfach verwendete Begriff der „Ein-Mann-GmbH & Co. KG“ ist vor diesem Hintergrund irreführend, denn auch die am Gesellschaftsvermögen nicht beteiligte Komplementär-GmbH ist Gesellschafterin neben dem einzigen Kommanditisten. Der Begriff „Zweipersonengesellschaft“ wäre zielführender.
- 1.17 Um das dem Transparenzprinzip zugrundeliegende **Gesamthandsprinzip** ertragsteuerrechtlich dennoch beibehalten zu können, wurde § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO mit Wirkung vom 01.01.2024 wie folgt geändert:¹³

„Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand oder einer rechtsfähigen Personengesellschaft zustehen, werden den Beteiligten oder Gesellschaftern anteilig zugerechnet, soweit eine getrennte Zurechnung für Zwecke der Besteuerung erforderlich ist. Rechtsfähige Personengesellschaften gelten für Zwecke der Ertragsbesteuerung als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen.“

- 1.18 Die Neufassung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO sorgt trotz Aufgabe des Gesamthandsprinzips im Zivilrecht dafür, dass es weiterhin bei der **transparenten** Besteuerung der Gesellschafter der rechtsfähigen Personengesellschaft bleibt. Dem folgt unmittelbar § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach den Mitunternehmern die Gewinnanteile als Einkünfte zuzurechnen sind. Die Personengesellschaft ist als Mitunternehmerschaft weiterhin **Subjekt der Gewinnermittlung und der Qualifikation der Einkünfte**, während der jeweilige Mitunternehmer das **Steuersubjekt**

¹³ § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO i.d.F. des Art. 23 Nr. 6 des Gesetzes zur Förderung geordneter Kreditweitemärkte und zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2167 über Kreditdienstleister und Kreditkäufer sowie zur Änderung weiterer finanzrechtlicher Bestimmungen (Kreditweitemarktförderungsgesetz v. 22.12.2023, BGBl I, Nr. 411.

ist.¹⁴ Das gilt auch weiterhin für die atypisch stille Gesellschaft, die von der Rechtsänderung zivilrechtlich allerdings nicht betroffen ist, weil diese Gesellschaft wie bisher nicht über ein gemeinschaftliches Vermögen (Gesamthandsvermögen) verfügt.

Soweit ertragsteuerrechtliche Vorschriften im Wortlaut auf das „**Gesamthandsvermögen**“ Bezug nehmen, folgt aus der Neuregelung, dass das „Gesellschaftsvermögen“ **per Fiktion** als „Gesamthandsvermögen“ gilt, so dass eine Zurechnung nach Maßgabe der Bruchteilsbetrachtung weiterhin erfolgen kann. Das gilt im Bereich der Besteuerung der Personengesellschaften für **§ 6 Abs. 5 Satz 3**, § 6b Abs. 10 Satz 10 und § 44b Abs. 7 EStG. 1.19

Betroffen sind aus systematischen Gründen auch andere Vorschriften im EStG, die unmittelbar den **Mitunternehmer bzw. Mitunternehmeranteil** in Bezug nehmen, aber den Begriff „Gesamthandsvermögen“ gar nicht verwenden. In der Tat ist deshalb insoweit vordergründig kein weiterer Änderungsbedarf erkennbar. Vornehmlich geht es um § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG, aber auch um § 4h Abs. 2 Satz 2, § 34a und § 35 Abs. 2 EStG sowie auch § 24 UmwStG und damit um Vorschriften, bei deren Anwendung davon auszugehen ist, dass der Mitunternehmeranteil dem Transparenzprinzip folgend die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern verkörpert.¹⁵ § 15a EStG regelt der Zivilrechtslage entsprechend bereits jetzt die Verlustausgleichsbeschränkung des Kommanditisten bezogen auf seine Beteiligung an der KG. 1.20

Weitergehend sind die folgenden Überlegungen aufgrund der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts in der Beratungspraxis von Bedeutung: 1.21

- Die **Beteiligung** an einer rechtsfähigen Personengesellschaft ist trotz Aufgabe des Gesamthandsprinzips steuerrechtlich betrachtet wie bisher als quotale Beteiligung an den Wirtschaftsgütern der Gesellschaft zu beurteilen. Ausgehend davon ist eine mitunternehmerschaftliche Beteiligung (Mitunternehmeranteil), die zum Betriebsvermögen des Anteilseigners gehört, weiterhin in der **Steuerbilanz** abweichend von der Handelsbilanz nach Maßgabe der sogenannten **Spiegelbildmethode** zu bilanzieren (dazu ausführlich Rdnr. 17.19 ff.).
- Im Sprachgebrauch auf Seiten des **BFH** und des **BMF** sowie der Fachliteratur hat sich in diesem Zusammenhang ohne Grundlage im Gesetz der Begriff **Gesamthandsbilanz** verfestigt. Vermutlich wird sich in der Praxis daran nichts ändern. Dennoch sollte richtigerweise vom „**Gesellschaftsvermögen**“ und von der „**Bilanz der Gesellschaft**“ die Rede sein. Letzteres entspricht jetzt schon 1.22

¹⁴ BFH, Urt. v. 19.11.2019 – IX R 24/18, BStBl II 2020, 225, Rdnr. 18 m.w.N.

¹⁵ St. Rspr., siehe dazu BFH, Urt. v. 07.12.2023 – IV R 11/21, BFH/NV 2024, 283, Rdnr. 36.

§ 5b Abs. 1 EStG sowie § 24 Abs. 2 und 3 UmwStG. Auch der in der Praxis vielfach verwendete Begriff der „**gesamthänderisch gebundenen Rücklage**“ hat im Grundsatz ausgedient. Besser ist es, hier dem § 264c Abs. 2 HGB folgend nur von einer (gemeinsamen) **Rücklage** zu sprechen. Soweit ein Gesellschaftsvertrag personenbezogene Rücklagen vorsieht, handelt es sich regelmäßig nicht um Rücklagen i.S.d. § 264c Abs. 2 HGB, sondern um ein Unterkonto innerhalb des Kapitalanteils, also um ein variables (Eigen-)Kapitalkonto. Einlagen zugunsten dieser Rücklagen ebenso wie Entnahmen bedürfen einer gesellschaftsvertraglichen Regelung oder eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung.¹⁶

- 1.23 – Die Änderung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO betrifft auch den **gewerblichen Grundstückshandel**. Ungeachtet der geänderten Zivilrechtslage kann die sogenannte **Drei-Objekt-Grenze** weiterhin durch Veräußerung eines Grundstücks durch eine rechtsfähige Personengesellschaft überschritten werden, soweit die Veräußerung einem Gesellschafter quotal, also per Fiktion zur gesamten Hand zuzurechnen ist.
- 1.24 – Bezogen auf die begünstigte Übertragung eines Mitunternehmeranteils mit Blick auf **Schenkung oder Erbfolge** gelten die vorstehend zum Ertragsteuerrecht dargestellten Überlegungen entsprechend. Dem trägt § 2a ErbStG Rechnung, wonach rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG nimmt Bezug auf die Beteiligung an einer Gesellschaft i.S.d. § 97 Abs. 1 Nr. 5 BewG, also einer Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Abgesehen davon geht das BewG bereits jetzt davon aus, dass eine Personengesellschaft „*eigenes*“ Vermögen hat, denn nach § 97 Abs. 1a Nr. 1 BewG ist der „*gemeine Wert des der Personengesellschaft gehörenden Betriebsvermögens*“ aufzuteilen. Der Klammerzusatz „Gesamthandsvermögen“ ist ohne Belang, denn nicht jede Mitunternehmerschaft verfügt über Gesamthandsvermögen (siehe atypisch stille Gesellschaft). Zutreffend wurde in § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. d) ErbStG das „*gesamthänderisch gebundene Betriebsvermögen*“ durch „*Betriebsvermögen im Sinne des § 97 Absatz 1a Nummer 1 des Bewertungsgesetzes*“ ersetzt.
- 1.25 – Die **Fiktion**, dass das Gesellschaftsvermögen der rechtsfähigen Personengesellschaft nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO als Gesamthandsvermögen gilt, ist ausdrücklich auf die **Ertragsbesteuerung** begrenzt. Im Hinblick auf die **Grund-erwerbsteuer** ist festzustellen, dass **§ 1 Abs. 2a GrEStG** bei einem Wechsel im Gesellschafterbestand von mindestens 90 % innerhalb von zehn Jahren unverändert anzuwenden ist, denn die Vorschrift geht bereits vom „Vermögen der

¹⁶ BFH, Urt. v. 10.11.2022 – IV R 8/19, BStBl II 2023, 332.

Personengesellschaft“ aus.¹⁷ Etwas anderes muss aber ohne Gesetzesänderung zwangsläufig für die quotalen Steuerbefreiung nach §§ 5 und 6 sowie § 7 Abs. 2 GrEStG gelten, denn diese Vorschriften gehen in der jetzigen Fassung von einer Zuordnung des einzelnen Beteiligten am „*Vermögen der Gesamthand*“ (Gesamthandsvermögen) aus, soweit der Anteil seinem Bruchteil am Grundstück entspricht. Weil es nicht rechtzeitig gelungen ist, eine gesetzliche **Neuregelung** bezogen auf diese die Steuerbefreiung regelnden Vorschriften mit Beginn des Jahres 2024 in Kraft treten zu lassen, ordnet § 24 GrEStG befristet bis zum 31.12.2026 die Weitergeltung der §§ 5, 6 sowie 7 Abs. 2 GrEStG an.¹⁸ Die geänderte Zivilrechtslage führt deshalb (vorerst) nicht zu einem Verstoß gegen bestehende Nachbehaltensfristen (§ 25 Abs. 27 GrEStG i.d.F. des Art. 33 JStG 2024).

- Mit dem MoPeG wurden Vorschriften zur **Gütergemeinschaft** (§§ 1415, 1419 BGB) und insbesondere zur **Erbengemeinschaft** (§ 2032 BGB) nicht geändert. Weil das Gesamthandsprinzip deshalb hier zivilrechtlich weiterhin Gültigkeit besitzt, ändert die Neufassung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 AO an der ertragsteuerrechtlichen Beurteilung auf Grundlage einer Bruchteilsbetrachtung bezogen auf eine solche Gemeinschaft bei gemeinsamer gewerblicher Tätigkeit als Mitunternehmerschaft nichts. 1.26

1.1.2.4 Anteil am Gewinn und Verlust

Die Gewinnverteilung erfolgt nach § 709 Abs. 3 BGB nach den vereinbarten Beteiligungsverhältnissen nach Maßgabe der Beiträge, zu deren Leistung sich die Gesellschafter zur Förderung des gemeinsamen Zwecks verpflichtet haben. Dieser Maßstab ist auch für die **Stimmkraft** maßgebend. Grundsätzlich sind alle Gesellschafter zur Leistung gleicher Beiträge verpflichtet (§ 709 Abs. 2 BGB). Selbstverständlich kann aufgrund der Dispositionsfreiheit wie bisher eine andere Quote vereinbart und der Gewinnverteilung zugrunde gelegt werden (§ 708 BGB). 1.27

Diese Grundsätze gelten auch für die OHG und vor allem die KG in besonderer Weise in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, denn die §§ 705 ff. BGB sind wie bisher Grundlage für das Recht der **Personenhandelsgesellschaften** (§ 105 Abs. 3 und § 161 Abs. 2 HGB; zur **Gestaltungsfreiheit** vgl. insbesondere § 108 HGB). 1.28

Für die KG folgt daraus zwar begrifflich, aber sachlich nichts Neues, denn der Beitrag i.S.d. § 709 BGB entspricht der **vereinbarten Einlage**, die regelmäßig mit 1.29

¹⁷ BFH, Urt. v. 01.12.2021 – II R 44/18, BStBl 2023, 1005. Die Anzeigepflicht der Beteiligten für die Gesellschaft als Steuerschuldnerin regelt § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3a GrEStG. Zur Anwendung der Vorschriften vgl. gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden v. 10.05.2022 – FM3 - S 4501 - 2/82, BStBl I 2022, 801; dazu BEHRENS/WAGNER/KROHN, DB 2022, 1667.

¹⁸ § 24 GrEStG i.d.F. der Art. 29 und 30. des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes v. 22.12.2023, BGBl I, Nr. 411; vgl. zur Anwendung der Vorschriften gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder v. 05.03.2024 – S 4514 - 5/6, BStBl I, 410.

der im Handelsregister eingetragenen **Haftsumme** übereinstimmt (§§ 162, 171 Abs. 1 HGB). Die vereinbarte Einlage wird ohne gesetzliche Grundlage, aber im Prinzip zutreffend auch als **Pflichteinlage** bezeichnet. Die Bezeichnung „Haftseinlage“ ist überholt. Die Summe der vereinbarten Einlagen der Kommanditisten bildet das **Kommanditkapital**, das in der Bilanz der GmbH & Co. KG gesondert auszuweisen ist (§ 264c Abs. 2 Satz 6 HGB).

1.30 Im Hinblick auf die **Bilanzierung** gelten die folgenden Grundsätze:

- Der **Verlustanteil** ist vom **Kapitalanteil** abzuschreiben (§ 120 Abs. 2 HGB). Bei der GmbH & Co. KG ist dies zwingend (§ 264c Abs. 2 Satz 3 und 6 HGB).
- Besteht aufgrund Gesellschaftsvertrags oder Gesellschafterbeschlusses eine (gemeinsame, nicht personell zugeordnete) **Rücklage** i.S.d. § 264c Abs. 2 Satz 8 HGB, ist eine unmittelbare Verrechnung von Verlustanteilen mit einer **Rücklage** von Gesetzes wegen unzulässig. Soweit das IDW¹⁹ die Auffassung vertritt, dass die Vorschrift eine entsprechende Verrechnung zulasse, ist dies jedenfalls mit Blick auf eine GmbH & Co. KG bedenklich, denn die (gemeinsame) Rücklage ist **neben** dem Kapitalanteil eine selbständige Bilanzposition im Eigenkapital (§ 264c Abs. 2 Satz 1 HGB). Anstelle einer direkten Verrechnung der Verlustanteile erscheint es richtiger, der Minderung des Kapitalanteils eine Verwendung der (gemeinsamen) Rücklage erkennbar zur Erhöhung der Kapitalanteile nachfolgen zu lassen.

1.31 Der **Gewinnanteil** ist dem **Kapitalanteil** zuzuschreiben (§ 120 Abs. 2 HGB). Soweit keine Thesaurierung der Gewinnanteile auf einem variablen Eigenkapitalkonto gesellschaftsvertraglich geregelt ist, kann der Gesellschafter die Auszahlung des Gewinnanteils fordern (sog. entnahmefähiger Gewinnanteil). Deshalb folgt der Zuschreibung zum Kapitalanteil unmittelbar eine Entnahme unter gleichzeitiger Passivierung einer Verbindlichkeit nach (§ 122, § 264c Abs. 1 HGB). Diese Grundsätze gelten auch für die Gewinnanteile der **Kommanditisten**, die allerdings die Auszahlung nur fordern können, soweit der Kapitalanteil nicht durch Verlustanteile unter den Betrag der vereinbarten Einlage (Pflichteinlage) herabgemindert ist oder durch die Auszahlung herabgemindert werden würde (§ 169 Abs. 1 HGB).

1.32 Die Kapitalgutschrift mit anschließender Entnahme entspricht auch den Vorgaben für die elektronische **Kapitalkontenentwicklung** zur E-Bilanz²⁰ und der Dar-

¹⁹ IDW RS 7 v. 30.01.2018, Rdnr. 51; so auch unverändert der Entwurf der Neufassung IDW ERS FAB 7 v. 17.06.2024.

²⁰ BMF-Schreiben v. 02.07.2019 – IV C 6 - S 2133-b/19/10001, BStBl I, 887, mit Erläuterungen zur Taxonomie 6.3. Sollten Gewinnanteile unmittelbar auf einem Fremdkapitalkonto gutgebracht worden sein, wird die eingereichte E-Bilanz als fehlerhaft zurückgewiesen. Dies gilt jedenfalls für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen.

stellung in der gesonderten Feststellung nach § 15a Abs. 4 EStG, denn sogenannte stehengelassene, also (noch) nicht ausgezahlte Gewinnanteile gehören nicht mehr zum Kapital i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG. Dem entspricht, dass die Ansprüche der Gesellschafter steuerrechtlich betrachtet zum Sonderbetriebsvermögen gehören und bis zur Auszahlung in einer Sonderbilanz als Forderungen korrespondierend zu aktivieren sind.

1.1.2.5 Personelle Änderungen im Gesellschafterbestand

Mit dem MoPeG wurden die für einen personellen Wechsel im Gesellschafterbestand zuständigen Normen neu justiert und klarer voneinander abgegrenzt. Danach sind nunmehr die folgenden Grundsätze maßgebend:

- Die **Übertragung des Anteils** an einer rechtsfähigen Personengesellschaft kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen und bedarf der Zustimmung der anderen Gesellschafter (§ 711 Abs. 1 Satz 1 BGB). Wird die Gesellschaft im Fall des Todes eines Gesellschafters aufgrund Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag mit den/dem Erben fortgesetzt, geht der Anteil auf den oder die **Erben** nach Maßgabe der Erbquote über. Die Erbengemeinschaft als solche tritt nicht in die Gesellschafterstellung ein (§ 711 Abs. 2 BGB). 1.33
- Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, und erfolgt **keine** Abtretung an einen neuen oder anderen Gesellschafter und auch keine Übertragung von Todes wegen auf Erben, so geht der Anteil im Wege der **Anwachsung** auf die verbleibenden Gesellschafter im Verhältnis ihrer Anteile über (§ 712 Abs. 1 BGB). Die GbR selbst kann diesen Anteil nicht als eigenen Anteil erwerben (§ 711 Abs. 1 Satz 2 BGB). Das gilt ebenso für die KG (§ 105 Abs. 3, §§ 130, 131 i.V.m. § 161 Abs. 2 HGB). 1.34
- Verbleibt nach dem Ausscheiden des **vorletzten Gesellschafters** nur noch ein Gesellschafter, erlischt die Gesellschaft ohne Liquidation, und das Gesellschaftsvermögen geht im Wege der **Gesamtrechtsnachfolge** auf den letzten Gesellschafter über (§ 712a Abs. 1 BGB). Hier ist (offenbar anders als bisher) zu Recht nicht mehr von Anwachsung auszugehen.²¹ 1.35
- Beim **Eintritt eines neuen Gesellschafters** mindern sich die Anteile der anderen Gesellschafter nach Maßgabe des dem neuen Gesellschafter zuwachsenden Anteils nach dem Verhältnis der bisherigen Anteile (§ 712 Abs. 2 BGB). Die **zivilrechtliche Identität** der bereits bestehenden Gesellschaft bleibt unberührt. Daher liegt keine Beendigung der bisherigen und Gründung einer neuen Gesellschaft mit erweitertem Gesellschafterbestand vor. Der Neugesellschafter erlangt (lediglich) eine dingliche Mitberechtigung am Gesellschaftsvermögen (§ 713 BGB). Der eintretende Gesellschafter haftet für die bei Eintritt beste- 1.36

²¹ Anders noch BFH, Urt. v. 08.08.2024 – IV R 1/20, BStBl II 2025, 122, Rdnr. 26, sowie BFH, Urt. v. 25.04.2024 – III R 30/21, BFH/NV 2024, 1392, Rdnr. 56.

henden Verbindlichkeiten der GbR (§ 712 Abs. 2 i.V.m. § 721a BGB). Das gilt auch im Fall einer **Berufsausübungsgesellschaft**.

- 1.37 Trotz Neufassung dieser Rechtsgrundlagen im Zivilrecht folgt die **Bilanzierung** in Handels- und Steuerbilanz sowie die **Besteuerung** der Gesellschafter (Mitunternehmer) in Fällen eines personellen Wechsels im Bestand der Gesellschaft unverändert den bisher maßgeblichen Grundsätzen. Diese sind in den folgenden Kapiteln je nach Sachkreis ausführlich und auf der Grundlage der jeweils dazu ergangenen Rechtsprechung dargestellt.

1.1.3 Mitunternehmer

1.1.3.1 Definition

- 1.38 Das EStG verwendet den Begriff des Mitunternehmers, enthält aber keine Legaldefinition. Die Beurteilung beruht deshalb allein auf der **Rechtsprechung des BFH**.²² Danach ist Mitunternehmer, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personenvereinigung ist, unternehmerische Initiative in der Gesellschaft entfaltet und unternehmerisches Risiko trägt. Dies gilt gleichermaßen für die Gesellschafter einer GbR, einer OHG oder einer KG, auch in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, sowie die Gesellschafter einer atypisch stillen Gesellschaft. Denkbar ist schließlich auch eine Mitunternehmerschaft bestehend aus den Beteiligten einer Güter- oder Erbengemeinschaft, soweit deren Tätigkeit auf Gewinnerzielung gerichtet ist. Auch ohne zivilrechtliche Stellung als Gesellschafter bzw. Gemeinschaftscharter kann jemand Mitunternehmer sein, wenn er wirtschaftlicher Eigentümer eines Mitunternehmeranteils ist (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO).²³
- 1.39 „Die Begriffe ‚Unternehmer‘ und ‚Mitunternehmer‘ sind gleichrangig. Auch der Mitunternehmer ist ein Unternehmer des Betriebs. Der Mitunternehmer unterscheidet sich vom Einzelunternehmer dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht allein, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftlicher Verbundenheit ausübt. Daraus folgt, dass bei Personengesellschaften die Gesellschafter, die Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben können, die Unternehmer des Betriebs der Personengesellschaft sind.²⁴ Weil die Gesellschafter die Mitunternehmer des Betriebs sind, der Betrieb auf ihre Rechnung und auf ihre Gefahr geführt wird, werden ihnen Gewinn und Verlust als Folge der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre eigene Einkünfte zugerechnet.“²⁵

²² BFH, Urt. v. 12.04.2021 – VIII R 46/18, BStBl II 2021, 614 m.w.N.; vgl. dazu ausführlich GÖRGEN, DStZ 2020, 607.

²³ BFH, Urt. v. 01.03.2018 – IV R 15/15, BStBl II, 539; BFH, Urt. v. 06.11.2019 – II R 34/18, BStBl II 2020, 465.

²⁴ BFH, Urt. v. 30.11.2017 – IV R 33/14, BFH/NV 2018, 428, zu den Folgen des Fehlens einer entsprechenden Feststellung.

²⁵ BFH, Beschl. v. 03.05.1993 – GrS 3/92, BStBl II, 616, 621, zu III. 6. a) aa).

Dabei ist die Dauer der Stellung eines Mitunternehmers ohne Bedeutung. Das gilt auch im Fall eines Erwerbs und sofortiger Weiterübertragung des Mitunternehmeranteils.²⁶ Es ist deshalb unbeachtlich, ob die Mitunternehmerinitiative zeitlich betrachtet tatsächlich ausgeübt werden konnte. Ausreichend ist die rechtliche Möglichkeit dazu bei gleichzeitig bestehendem Mitunternehmerisiko. Auch dann, wenn der Aufnahme der gewerblichen Tätigkeit einer zweigliedrigen KG das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters etwa der Komplementär-GmbH unmittelbar nachfolgt und das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge gem. § 712a BGB auf den verbleibenden Alleingesellschafter übergeht, sind die Gesellschafter Mitunternehmer geworden und wenn auch nur während einer juristischen Sekunde.²⁷ 1.40

Bei offenen oder verdeckten **Treuhandverhältnissen** bezogen auf Anteile an einer Personengesellschaft, insbesondere einer KG, ist der Treuhänder zwar Gesellschafter, aber kein Mitunternehmer. Dies gilt gleichermaßen für eine **Übertragungstreuhand** wie für eine **Vereinbarungstreuhand**. Subjekt der Zurechnung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist grundsätzlich nur der Treugeber (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).²⁸ Voraussetzung ist, dass das Treuhandverhältnis steuerrechtlich anzuerkennen ist, was die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung (§ 159 AO) und die Beherrschung durch den Treugeber verbunden mit der Einräumung der Mitunternehmerstellung einschließt. Diese Grundsätze sind auch mit Blick auf die **Forschungszulage** nach § 1 FZulG maßgebend.²⁹ 1.41

1.1.3.2 Mitunternehmerinitiative

Ein Gesellschafter entfaltet Mitunternehmerinitiative, wenn er in die unternehmerischen Entscheidungen einbezogen ist.³⁰ Dafür ist nicht Voraussetzung, dass er als Geschäftsführer tätig ist. Es genügt bereits, dass er aufgrund seiner ihm gesetzlich zustehenden Kontrollrechte bzw. Informationsrechte den Einfluss geltend machen kann, der Fremden rechtlich nicht zustehen würde und die mindestens den Vorgaben aus § 717 BGB, §§ 116, 166, 233 HGB entsprechen. Ohne Bedeutung ist, ob von den Möglichkeiten der Einflussnahme konkret Gebrauch gemacht wird. 1.42

Kommanditisten einer KG sind daher i.d.R. Mitunternehmer, wenn sie mindestens die nach §§ 164, 166 HGB bestimmten Kontroll- und Widerspruchsrechte wahrnehmen können.³¹ Ist dies der Fall, kann der Gesellschafter seine Stellung als 1.43

²⁶ BFH, Beschl. v. 06.08.2019 – VIII R 12/16, BStBl II 2020, 378, Rdnr. 32; BFH, Urt. v. 22.06.2017 – IV R 42/13, BFH/NV 2018, 265.

²⁷ BFH, Urt. v. 15.06.2023 – IV R 30/19, BStBl II, 1050.

²⁸ BFH, Urt. v. 03.02.2010 – IV R 26/07, BStBl II, 751.

²⁹ BMF-Schreiben v. 07.02.2013 – IV C 3 - S 2020/22/0007 :003, BStBl I, 364, Rdnr. 17a.

³⁰ BFH, Urt. v. 03.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl II 2016, 383; WERTH, BFH/PR 2026, 176.

³¹ BFH, Urt. v. 21.10.2015 – IV R 43/12, BStBl II 2016, 517, Rdnr. 30.

Mitunternehmer nicht durch bloße Erklärung eines Dritten verlieren. Ein Gesellschafter, der nach dem Gesellschaftsvertrag von seinen Stimm- und Kontrollrechten ausgeschlossen ist, kann nicht als Mitunternehmer bezeichnet werden.

1.44

Beispiel

Vater Viktor gründet mit seinen minderjährigen Kindern Hans und Willi eine KG. Hans und Willi sind Kommanditisten und nach dem Gesellschaftsvertrag von den Kontrollrechten ausgeschlossen. Sie haben bei vorzeitiger Beendigung der Gesellschaft keinen Anspruch auf Teilhabe am erwirtschafteten Vermögen. Das gilt nur dann nicht, wenn der Vater vor Beendigung der Gesellschaft verstirbt.

Lösung

Die Kinder sind nur formal in die Gesellschaft des Vaters als Kommanditisten aufgenommen worden und können nicht die ihnen nach dem HGB zustehenden Rechte ausüben. Der Gewinnanteil ist steuerrechtlich nicht den Kindern, sondern dem Vater zuzurechnen.

1.1.3.3 Mitunternehmerisiko

- 1.45 Mitunternehmerisches Risiko kommt insbesondere in der Beteiligung am Gewinn und Verlust zum Ausdruck sowie in der Beteiligung am Gesellschaftsvermögen und den stillen Reserven einschließlich des Geschäftswerts bei Liquidation der Gesellschaft oder beim Ausscheiden aus einer fortbestehenden Gesellschaft. Weder genügt eine bloße Umsatzbeteiligung noch nur eine auf feste Vergütung gerichtete Teilhabe am Jahresüberschuss (zur Mitunternehmerschaft bei atypisch stillen Gesellschaften siehe Rdnr. 8.14).
- 1.46 Mitarbeiter, Vermieter, Darlehensgeber und andere Personen, die von der Gesellschaft Vergütungen für ihre Leistungen erhalten, sind i.d.R. nicht Mitunternehmer, und zwar auch dann nicht, wenn sie etwa als leitende Angestellte Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen können. Diese Personen tragen – vorbehaltlich der Ausführungen zur verdeckten Mitunternehmerschaft – kein Mitunternehmerisiko.
- 1.47 **Mitunternehmerinitiative** und **Mitunternehmerisiko** müssen nicht gleich stark ausgeprägt sein.³² Der BFH³³ bejaht auch dann eine mitunternehmerische Beteiligung, wenn das Mitunternehmerisiko nur schwach ausgeprägt ist, aber andererseits eine intensive Beteiligung des Gesellschafters an der Geschäftsführung der

³² BFH, Urt. v. 03.11.2015 – VIII R 63/13, BStBl II 2016, 383, zur Gewichtung eines weniger stark ausgeprägten Mitunternehmerisikos durch eine starke Ausprägung der Initiativrechte und umgekehrt; vgl. dazu auch WERTH, BFH/PR 2016, 176.

³³ BFH, Urt. v. 13.07.2017 – IV R 41/14, BStBl II, 1133; vgl. dazu auch WENDT, BFH/PR 2017, 384.