

Die Besteuerung von Personengesellschaften

Kurzbeschreibung der typischen Formen einer Personengesellschaft sowie deren Gewinnermittlung und Besteuerung

Bei einer Personengesellschaft vereinigen sich mehrere Personen, um gemeinsam selbstständig unternehmerisch tätig zu werden. Die einzelnen Gesellschafter übertragen Vermögenswerte (Betrieb, Bargeld, sonstige Wirtschaftsgüter) oder ihre Arbeitskraft auf die Personengesellschaft und erhalten dafür eine Beteiligung an der Gesellschaft.

Eine Personengesellschaft, die betriebliche Einkünfte erzielt, ist aus steuerlicher Sicht eine sogenannte Mitunternehmerschaft.

Typische Formen der Personengesellschaft

Die Offene Gesellschaft (OG)

Die Gesellschafter einer OG haften gegenüber den Gläubigern der Gesellschaft unbeschränkt.

Hinweis:

Seit dem Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches (UGB) mit 1.1.2007 gibt es nur mehr Offene Gesellschaften. Zu diesem Zeitpunkt bestehende Offene Handelsgesellschaften (OHG) brauchten jedoch ihren Rechtsformzusatz nicht anzupassen.

Die Kommanditgesellschaft (KG)

Bei dieser Gesellschaftsform haftet zumindest einer der Gesellschafter unbeschränkt (Komplementär), der oder die anderen beschränkt (Kommanditist) für die Schulden der Gesellschaft.

Die GmbH & Co KG

Bei dieser Sonderform der Kommanditgesellschaft ist einziger unbeschränkt haftender Gesellschafter eine GmbH, der oder die anderen Personengesellschafter haften nur beschränkt. Die Komplementär-GmbH ist steuerlich als Mitunternehmer anzusehen, auch wenn sie reiner Arbeitsgesellschafter ohne Vermögenseinlage und ohne Teilnahme am Vermögen ist.

Die Gesellschaft nach bürgerlichem Recht (GesbR)

Eine GesbR ist eine Gesellschaft, die nicht ins Firmenbuch eingetragen ist und deren Gründung an keinen bestimmten Formalakt gebunden ist. Die Gesellschafter sind dann Mitunternehmer, wenn sie Unternehmerinitiative und Unternehmerrisiko übernehmen. Dies ist auch bei einer reinen Innengesellschaft, die nach außen nicht in Erscheinung tritt, erforderlich. Nur eine Umsatzbeteiligung allein begründet keine Mitunternehmerstellung. Der Gesellschafter muss auch am Gewinn, den stillen Reserven und am Firmenwert der Gesellschaft beteiligt sein.

Die atypisch stille Gesellschaft

Nach außen hin tritt die atypisch stille Gesellschaft nicht in Erscheinung. Die Rechtsverbindlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses besteht nur zwischen den Gesellschaftern im Innenverhältnis.

In der Regel ist der Gesellschafter nur dann Mitunternehmer, wenn er am Betriebserfolg und am Betriebsvermögen (stille Reserven) beteiligt ist. Eine bloße Umsatzbeteiligung reicht zur Begründung einer Mitunternehmerschaft nicht aus.

Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft

Die Personengesellschaft ist – anders als die Kapitalgesellschaft (AG, GmbH) – in ertragssteuerlicher Hinsicht nicht Steuersubjekt. Das bedeutet, dass der in einem Wirtschafts-/Kalenderjahr erzielte Gewinn/Verlust nicht bei der Gesellschaft selbst besteuert wird, sondern unmittelbar bei ihren Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung.

Die Gewinnermittlung bei einer Personengesellschaft erfolgt in 2 Stufen:

- Auf der ersten Stufe wird der von der Gesellschaft im Wirtschaftsjahr/Kalenderjahr erzielte steuerliche Gewinn oder Verlust einheitlich ermittelt und mit Bescheid festgestellt (Gesellschaftsebene).
- Der für die Gesellschaft festgestellte Gewinn oder Verlust wird sodann auf die Gesellschafter verteilt und unter Berücksichtigung der nur den jeweiligen Gesellschafter betreffenden Zu- und Abschläge für jeden von ihnen gesondert festgestellt (Gesellschafterebene).

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung bildet die Grundlage für die Veranlagung der einzelnen Gesellschafter zur Einkommensteuer. Berufungen gegen die Höhe des Gewinnes bzw. des Gewinnanteils können daher nur gegen den Feststellungsbescheid, nicht aber gegen die davon abgeleiteten Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter erhoben werden.

Die Gewinnanteile der Gesellschafter zählen zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Das gilt auch für alle Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft für ihre Tätigkeit, für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern beziehen.

Hinweis:

Bei der Steuerreform 2015/2016 wurden Einkommensteuerpflichtige durch die Senkung des Einkommensteuertarifs entlastet, andererseits jedoch GmbH-Gewinnausschüttung durch die Erhöhung der Kapitalertragsteuer belastet. Somit nimmt aus steuerlicher Sicht die Attraktivität der GmbH im Vergleich zu einer Personengesellschaft deutlich ab (siehe auch: [Wahl der Rechtsform aus steuerlicher Sicht](#)).

Ebene der Gesellschaft

Der Gewinn/Verlust wird bei der Personengesellschaft nach den allgemeinen unternehmens- und steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften nach einheitlichen Grundsätzen und für einen einheitlichen Zeitraum ermittelt.

Die Einkünfte der Personengesellschaft sind für alle Mitunternehmer in einem einheitlichen und von der Einkommensteuerveranlagung der Mitunternehmer gesonderten Verfahren festzustellen. Zuständig zur Durchführung der Einkünftefeststellung ist das Betriebsfinanzamt. Über das Ergebnis der Feststellung wird ein Bescheid erlassen.

Hinweis:

Da die Gesellschaft bei der Einkommensteuer kein Steuersubjekt ist, wird das Einkommen bei ihr festgestellt aber nicht besteuert.

Keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte wird bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (z.B. GesbR) durchgeführt, die zur Erfüllung eines einzigen Werkvertrages gegründet wurden. Es wird fingiert, dass kein einheitlicher Betrieb vorliegt, sondern anteilige Betriebsstätten der Mitglieder der Personenvereinigung. Diese Regelung betrifft vor allem Arbeitsgemeinschaften (ARGE) im Baugewerbe. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, ist jedoch für große Arbeitsgemeinschaften mit einem Auftragswert von mehr als € 700.000 ein Feststellungsverfahren durchzuführen.

Ebene der Gesellschafter

Die Gewinnverteilung auf die Gesellschafter richtet sich grundsätzlich nach den gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Auf Ebene der Gesellschafter werden jene Positionen zugerechnet, die nur den einzelnen Gesellschafter betreffen und danach gemeinsam mit seinen anderen Einkünften in die Einkommensteuererklärung aufgenommen und besteuert werden.

Die Einkünfte des Gesellschafters setzen sich zusammen aus

- dem Gewinnanteil auf Grund seiner Beteiligung zuzüglich
- den Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben. Diese ergeben sich aus Leistungsbeziehungen zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft.

Achtung:

Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben müssen vom Gesellschafter im Rahmen einer Sonderbilanz festgehalten werden.

Verluste der Gesellschaft werden als Verlustanteil des Gesellschafters unmittelbar bei diesem erfasst und mindern daher grundsätzlich sein Gesamteinkommen und seinen Einkommensteuersatz. Seit 2016 sind auch die Verluste von Einnahmen-Ausgaben-Rechnern unbeschränkt vortragsfähig.

Achtung:

Seit 1.1.2016 können Verluste von kapitalistischen Mitunternehmern (z.B. Kommanditisten), nicht mehr sofort steuerlich verwertet oder vorgetragen werden, sofern dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht. Erst mit zukünftigen Gewinnen aus derselben Beteiligung kann eine Verrechnung erfolgen.

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter

Vergütungen der Gesellschaft für Leistungen des Gesellschafters als Privatperson (Werkverträge, Darlehensverträge, Mietverträge, Tätigkeitsvergütungen etc) sind dem Gesellschafter auf der zweiten Ebene der Gewinnermittlung zuzurechnen.

Tätigkeit des Gesellschafters für die Gesellschaft

Die Folgen solcher Leistungsbeziehungen stellen sich im Detail wie folgt dar:

Der Gesellschafter kann für die Gesellschaft in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis, im Rahmen eines Werkvertrages oder als handelsrechtlicher Geschäftsführer tätig sein.

Alle Vergütungen, die die Gesellschaft dem Gesellschafter für derartige Dienstleistungen gewährt, stellen steuerlich einen Gewinnanteil des Gesellschafters dar und werden bei diesem auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung als Sonderbetriebseinnahmen erfasst.

Beispiel

- An der XY-KG sind X (Komplementär) mit 70 % und Y (Kommanditist) mit 30 % beteiligt.
- Y steht in einem arbeitsrechtlichen Dienstverhältnis und erhält einen Jahresbezug von € 20.000,-
- X erhält einen Geschäftsführerbezug in Höhe von € 35.000,-
- Der von der KG im Jahr 2020 erwirtschaftete Gewinn beträgt € 125.000,-

Die Gewinnanteile der Gesellschafter ermitteln sich wie folgt:

	X	Y	Gesamt
steuerpflichtiger Gewinn der XY-KG			125.000,-
abzüglich Vorweggewinn	35.000,-	20.000,-	55.000,-
noch zu verteiler Gewinn	49.000,-	21.000,-	70.000,-
bei den Gesellschaftern zu versteuern	84.000,-	41.000,-	

Gewährung von Darlehen an die Gesellschaft

Gewährt der Gesellschafter der Gesellschaft ein Darlehen, so stellt dieses Darlehen Eigenkapital des Gesellschafters und die empfangenen Zinsen Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters dar.

Wird das Darlehen, das der Gesellschafter der Gesellschaft gewährt, fremdfinanziert, dann ist diese Verbindlichkeit negatives Sonderbetriebsvermögen und die Zinsen, die er dafür bezahlt, sind Sonderbetriebsausgaben.

Hinweis:

Umgekehrt ist die Darlehensgewährung der Gesellschaft an ihre Gesellschafter anzuerkennen, wenn sie aus betrieblichen Gründen und fremdüblich erfolgt. Die Zinsen stellen für die Gesellschaft Betriebseinnahmen dar.

Überlassung von Wirtschaftsgütern

Überlässt ein Gesellschafter der Personengesellschaft Wirtschaftsgüter, die in seinem zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum stehen, zur betrieblichen Nutzung, so stellen diese Wirtschaftsgüter Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters dar.

Vergütungen (z.B. Mietzinse, Lizenzzahlungen, Pachtzahlungen, usw.), die die Gesellschaft dem Gesellschafter dafür gewährt, sind als Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu erfassen. Aufwendungen, die der Gesellschafter für solche Wirtschaftsgüter hat, sind im Ausmaß der betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsgutes Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters.

Achtung:

Vergütungen für Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem Betrieb eines Gesellschafters werden bei Fremdüblichkeit steuerlich anerkannt. Hat die Gesellschaft aus einer solchen Geschäftsbeziehung Aufwendungen, dann sind diese steuerlich Betriebsausgaben, hat sie Einnahmen, dann sind diese steuerliche Betriebseinnahmen. Die Erfassung beim Gesellschafter-Betrieb erfolgt jeweils gegengleich.

Stand: 01.01.2021