

§ 15 Das Sonderbetriebsvermögen

Friedrich Helmert

1. Ausgangspunkt

Nach dem Inkrafttreten des BGB im Jahr 1900 verstand die Rechtswissenschaft die Personengesellschaft nicht als von den Gesellschaftern losgelöste Einheit, sondern als ein Gesamthandsvermögen, das jedem einzelnen Gesellschafter zuzuordnen war. Entsprechend war die GbR bis ins Jahr 2001 nicht als (teil-)rechtsfähig anerkannt; dass die Personenhandelsgesellschaften laut gesetzlicher Regelung rechtsfähig waren (vgl. insb. § 124 Abs. 1 HGB), sah man als Ausnahme zur Grundregel.

Diese zivilrechtliche Einordnung der Personengesellschaften schlägt sich bis heute auf das Einkommensteuerrecht nieder: jeder einzelne Gesellschafter – und nicht die Gesellschaft – ist Steuersubjekt. Die Personengesellschaft „vermittelt“ lediglich Einkünfte für ihre Gesellschafter, sie ist steuerrechtlich transparent. Die heutigen Regelungen zu den Gewinneinkünften basieren dabei im Kern auf dem EStG 1920 (dort § 7 Nr. 3), in dem erstmalig der Begriff des Mitunternehmers als abstrakter Oberbegriff für einen mit Mitunternehmerinitiative und –risiko an einer Personengesellschaft Beteiligten in das Gesetz eingefügt wurde; die genaue zivilrechtliche Ausgestaltung der Beteiligung ist seither ohne Bedeutung. Seit Inkrafttreten dieser Regelung sind zum einen Gewinnanteile und zum anderen „Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat“, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb steuerpflichtig (heute § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

Aus dem Transparenzprinzip und der vorgegebenen Dichotomie von *Gewinnanteilen* und *Sondervergütungen* als Elemente der mitunternehmerischen Einkünfte leitete der RFH in der Folgezeit des EStG 1925 die sog. Bilanzbündeltheorie ab. Danach sollte die Gesellschaft steuerlich so anzusehen sein, als ob jeder einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft anteilig als *eigenen* Betrieb selbständig führen würde und die Personengesellschaft ein Zusammenschluss dieser Gesellschafter sei. Die Bilanz der

Personengesellschaft war danach nicht mehr das Bündel von Einzelbilanzen der Gesellschafter, ihr Gewinn war die Summe der Einzelgewinne.¹ Dies diente laut den Äußerungen des RFH der Gleichstellung von Mitunternehmern und Einzelunternehmern.²

Die Folgen der Bilanzbündeltheorie waren indes sehr weitreichend. Sie führte zunächst dazu, dass Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern und der Personengesellschaft steuerlich grundsätzlich nicht anerkannt wurden.³ Entgeltliche Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft wurden pauschal als Einlagen und Entnahmen eingestuft; alles, was der Gesellschafter von der Personengesellschaft erhielt, stellte steuerpflichtigen Gewinn dar.⁴ Entsprechend waren auch Wirtschaftsgüter ohne Rücksicht auf den zivilrechtlichen Rechtsträger pauschal der Bilanz der Gesellschaft zuzuordnen.⁵ Diese steuerrechtliche Verstrickung entzog bestimmte Arten von Wirtschaftsgütern auch steuergünstigeren Regelungen: So betrug die Spekulationsfrist lange Zeit während der Geltung der Bilanzbündeltheorie für Grundstücke nur zwei Jahre⁶; durch die Qualifizierung von überlassenen Grundstücken als Betriebsvermögen war das Ausnutzen dieser Regelung ausgeschlossen.

Der BFH übernahm zunächst die Bilanzbündeltheorie.⁷ Seit 1971 stellte er sie selbst in Frage⁸ und erkannte in der Folge sowohl Veräußerungs- als auch Einbringungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft als steuerunschädlich an.⁹ Konsequenterweise lehnte er daraufhin eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich der einzelnen Gesellschafter in Gestalt gedachter oder wirklicher Einzelbilanzen ab.¹⁰ Schließlich bezeichnete er die Bilanzbündeltheorie 1982 als überholt.¹¹

¹ So erstmalig RFH, Urt. v. 20.06.1928 – StuW II 1928, 940 (943).

² So etwa RFH, Urt. v. 14.07.1937 – RStBl. 1937, 937.

³ RFH, Urt. v. 07.05.1941 – RStBl. 1941, 554.

⁴ So ausdrücklich BFH, Urt. v. 15.11.1957 – VI 43/56 U, BStBl. III 1958, 68.

⁵ BFH, Urt. v. 03.12.1964 – IV 419/62 U, BStBl. III 1965, 92.

⁶ Vgl. *Glenk* in Blümich, EStG, 131. Aufl. 2016, § 23 Rn. 2.

⁷ etwa Urt. v. 11.12.1956 – I 194/56 U, BStBl. III 1957, 105; Urt. v. 11.12.1969 – IV R 92/68, BStBl. II 1970, 618.

⁸ Urt. v. 29.09.1971 – I R 161/68, BStBl. II 1972, 118.

⁹ Urt. v. 28.01.1976 – I R 84/74, BStBl. II 1976, 744 und Urt. v. 15.07.1976 – I R 17/74, BStBl. II 1976, 748.

¹⁰ Großer Senat, Beschl. v. 10.11.1980 – GrS 1/79, BStBl. II 1980, 164.

¹¹ Urt. v. 19.01.1982 – VIII R 21/77, BStBl. II 1982, 456.

Den Schlusspunkt dieser Entwicklung setzte der Beschluss des Großen Senats zur Abschaffung der Gepräge Theorie.¹² Seither betont der BFH, dass zwar weiterhin die Gesellschafter als natürliche Personen Steuersubjekt im Rahmen der Gewinne aus der Personengesellschaft seien. Die Personengesellschaft sei jedoch für die Einkommen- bzw. Körperschaft insoweit selbst Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale des Besteuerungstatbestands verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Hierzu zählen insbesondere die *Einkunftsart(en)*. Hieraus folgte, dass es für die Einordnung ausschließlich auf die Tätigkeit der Gesellschaft, nicht aber der Gesellschafter ankam, und damit die bislang herrschende Gepräge Theorie nicht zu halten war.

2. Der Begriff des Sonderbetriebsvermögens

Der Begriff „Sonderbetriebsvermögen“ taucht bis heute in der Kernvorschrift des § 15 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht auf. Auch im Zuge der Bilanzbündeltheorie war er zunächst unbekannt; hier unterschied man nur zwischen dem Gesamthandsvermögen der Gesellschaft und dem Privatvermögen des Gesellschafters.¹³ In der Rechtsprechung des BFH findet er sich erstmalig in einer Sonderkonstellation, in der seine spätere Bedeutung noch nicht aufscheint.¹⁴ Der BFH entschied, dass die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH als „Sondervermögen“ in einer ertragsteuerrechtlichen Vermögensübersicht auszuweisen seien.

Bereits mit Urt. v. 10.01.1973¹⁵ wendete der BFH den Begriff des Sonderbetriebsvermögens aber auf grundsätzlich sämtliche Wirtschaftsgüter an, die ein Gesellschafter der Personengesellschaft zur Verfügung stellt und die dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft dienen. Die Bilanz, in der das Sonderbetriebsvermögen auszuweisen sei, nannte er Sonderbilanz. Es folgte eine immer größer werdende Ausdifferenzierung des Begriffes in Sonderbetriebsvermögen „I“ und „II“ sowie „notwendiges“ und „gewillkürtes“ Sonderbetriebsvermögen.¹⁶

¹² Beschl. v. 25.06.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

¹³ *Rätke* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 256. Lfg. März 2013, § 15 Rn. 85.

¹⁴ Urt. v. 05.07.1972 – I R 230/70, BStBl. II 1972, 928.

¹⁵ I R 114/71, BStBl. II 1973, 238.

¹⁶ Vgl. die Darstellung bei *Schmidt/Wacker*, EStG 35. Auflage 2016, § 15 Rn. 506 ff.

3. Rezeption durch den Gesetzgeber

Lange Zeit enthielt sich der Gesetzgeber, den Begriff Sonderbetriebsvermögen zu verwenden oder ihn gar zu definieren. Einzug in eine gesetzliche Regelung fand das Sonderbetriebsvermögen erstmalig durch das Jahressteuergesetz 1997 vom 20.12.1996¹⁷, und zwar in § 97 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 BewG, in welchem der Begriff „Sonderbilanz“ verwendet wird. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999 vom 24.03.1999¹⁸ gelangte der Begriff des Sonderbetriebsvermögens erstmalig in das EStG, indem der Gesetzgeber in § 6 Abs. 5 EStG die bis dahin von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zur Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen eigenem Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers und zwischen verschiedenen Sonderbetriebsvermögen bestätigte. Heute findet sich der Begriff auch in den Regelungen zur Zinsschranke (§ 4h Abs. 2 Satz 7 EStG) und in § 50d Abs. 10 Satz 2 EStG.

4. Probleme

Die Rechtsprechung hat aus der gesetzlichen Anordnung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG, wonach Vergütungen der Gesellschaft an den Mitunternehmer für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gewinn aus Gewerbebetrieb gehören, geschlossen, dass diese Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft gehören. Der Gesetzgeber ist dem gefolgt, ohne dass es eine Diskussion über die Richtigkeit oder auch nur Sinnhaftigkeit dieser Rechtsprechung gegeben hätte. Folge ist, dass sich der Mitunternehmeranteil aus dem (ideellen) Anteil des Mitunternehmers am Gesamthandsvermögen und aus seinem Sonderbetriebsvermögen zusammensetzt. Diese Rechtslage führt in mehrerer Hinsicht zu erheblichen Problemen.

a. Übertragung von Teilen eines Mitunternehmeranteils

Will ein Mitunternehmer seinen Mitunternehmeranteil veräußern, fällt dieser Vorgang nur dann unter die tarifbegünstigte Betriebsveräußerung nach §§ 16, 34 EStG, wenn er auch das Sonderbetriebsvermögen mitveräußert oder zum Teilwert in sein Privatvermögen überführt. Nach § 6 Abs. 3

¹⁷ BGBl. I 1996, 2049.

¹⁸ BGBl. I 1999, 402.

EStG kann er seinen Mitunternehmeranteil nur dann zum Buchwert unentgeltlich übertragen, wenn er auch sein Sonderbetriebsvermögen mit überträgt. § 6 Abs. 3 S. 2 EStG gestattet seit dem Veranlagungszeitraum 2001, dass der Mitunternehmer nur einen Teil seines Mitunternehmeranteils überträgt, wenn der Empfänger eine natürliche Person ist. Bei einer solchen teilweisen Übertragung ist es nicht erforderlich, dass der Mitunternehmer sein Sonderbetriebsvermögen zu derselben Quote, zu der er seine Gesamthandsbeteiligung abtritt, auf den Erwerber überträgt. Diese Regelung wendet die Finanzverwaltung auch auf die Erbschaftsteuer an und gewährt die Begünstigungen für Betriebsvermögen gemäß §§ 13 a, b ErbStG auch dann, wenn das Sonderbetriebsvermögen disquotale mit übertragen wird.¹⁹

Anders sieht dies die Finanzverwaltung im Umwandlungssteuerrecht. Bei der Abspaltung eines Teils eines Mitunternehmeranteils verlangt sie, dass auch das zu diesem Teilbetrieb gehörende Sonderbetriebsvermögen anteilig mit übertragen wird.²⁰ Nach §§ 20, 24 UmwStG ist auch die Einbringung eines Teils eines Mitunternehmeranteils in eine Kapital- oder Personengesellschaft begünstigt²¹, jedoch verlangt die h.M. auch hier die quotengleiche Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens, sofern dieses eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.²² Dies ist oftmals nicht oder nur erschwert darstellbar. Räumt der Mitunternehmer der Gesellschaft eine Lizenz an seinem Patent ein, ist das Patent sein Sonderbetriebsvermögen; das Patent ist aber nicht teilbar.

b. Das Sonderbetriebsvermögen im Internationalen Steuerrecht

Das Sonderbetriebsvermögen ist eine Besonderheit des deutschen Steuerrechts. Kaum eine andere Steuerrechtsordnung kennt es. Die Rechtsprechung hat es abgelehnt, die Regelung des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG auf den Begriff des Unternehmensgewinns im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen auszudehnen.²³ Vielmehr komme für die

¹⁹ R E 13 b.5 Abs. 3 S. 6 ErbStR 2011.

²⁰ BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1213, Tz. 18.04 (UmwSt-Erlass).

²¹ Arg. § 20 Abs. 4 S. 1 UmwStG, ebenso UmwSt-Erlass Tz. 20.11 und 24.3 und die h.M., vgl. Menner, in: Haritz/Menner, UmwandlungssteuerG, 4. Auflage 2015, § 20 Rz. 166.

²² Menner, a.a.O., Rz. 167 m.w.N.

²³ BFH, Urt. V. 26.02.1992 – I R 85/91, BStBl. II 1992, 937; zuletzt BFH, Urt. v. 21.01.2016 – I R 49/14, IStR 2016, 509.

Sondervergütungen die jeweils einschlägige Verteilungsnorm des Doppelbesteuerungsabkommens zum Zuge. Nur wenn diese Verteilungsnorm einen Betriebsstättenvorbehalt habe, komme eine Umqualifizierung in Unternehmensgewinne in Betracht.

Die Finanzverwaltung wendete diese Rechtsprechung zunächst nicht an. Mit dem JStG 2009 vom 19.12.08²⁴ wurde der treaty override des § 50d Abs. 10 EStG eingefügt. Er ordnet die Sondervergütungen auch bei anderweitiger Anordnung durch ein Doppelbesteuerungsabkommen den Unternehmensgewinnen zu. Das veranlasste die Finanzverwaltung dazu, ihren Widerstand gegen die BFH-Rechtsprechung aufzugeben.²⁵ Allerdings weist die Regelung des § 50d Abs. 10 EStG gerade im Zusammenspiel mit der Rückfallklausel des § 50d Abs. 9 EStG Ungereimtheiten auf, an deren Beseitigung der Gesetzgeber derzeit arbeitet.²⁶

5. Plädoyer zur Abschaffung

Die Steuerverhaftung des Sonderbetriebsvermögens stammt aus einer Zeit, in der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nur steuerpflichtig waren, wenn sie in der „Spekulationsfrist“ des § 23 EStG von zwei Jahren für Grundstücke und einem Jahr für andere Wirtschaftsgüter anfielen. Die Rechtsprechung zum Sonderbetriebsvermögen schloss so als ungerecht empfundene Besteuerungslücken. Inzwischen ist die Frist für Grundstücke auf zehn Jahre verlängert und für Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalvermögen in § 20 EStG eine unbegrenzte Steuerpflicht eingefügt worden. Die Besteuerungslücke ist weitgehend nicht mehr existent.

Ein steuerpolitischer Grund, Sondervergütungen als Teil des Gewinns aus Gewerbebetrieb anzusehen, kann heute allenfalls in der gewerbesteuerlichen Erfassung gesehen werden. Es wäre aber völlig ausreichend, diese Erfassung im Rahmen der gewerbesteuerlichen Hinzurechnungstatbestände des § 8 GewStG zu regeln.

Besteuerungslücken im Doppelbesteuerungsrecht sollten nicht mit einem treaty override, sondern durch eine Nachverhandlung der Abkommen geschlossen werden, wenn es überhaupt solche Lücken gibt.

²⁴ BGBl I 08, 2794.

²⁵ BMF-Schreiben vom 26.09.2014, BStBl. I 2014, 1258.

²⁶ Behrenz, IStR 2016, 514 (516).

Es wäre deshalb ein erheblicher Schritt zur Steuervereinfachung, würde der Gesetzgeber § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 2. Halbs. EStG streichen. Für das „entstrickte“ Sonderbetriebsvermögen könnte er anordnen, dass die Frist des § 23 Abs. 1 EStG neu beginnt.