



Sonderbilanz

A Abgrenzung zur Gesamthands-Bilanz und Ergänzungsbilanz

- 2A01 In der Handelsbilanz und über den Grundsatz der Maßgeblichkeit ebenso in der steuerlichen Gesamthandsbilanz der Personengesellschaft darf nur das Vermögen der Gesellschaft ausgewiesen werden, mithin solche Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen und/oder wirtschaftlichen Eigentum der Gesellschaft stehen. Dabei gehören Grundstücke und Grundstücksteile, die von der Gesellschaft einem Gesellschafter unentgeltlich für eigene Wohnzwecke überlassen werden, zwar unverändert zum handelsrechtlichen Bilanzvermögen, jedoch nicht zum steuerrechtlichen Betriebsvermögen; H 4.2 (11) „Ausnahme bei privater Nutzung“ EStH.
- 2A02 Wirtschaftsgüter, die einzelne Gesellschafter der Gesellschaft aufgrund eines Vertrags (zB Miet- oder Darlehensvertrag) überlassen haben, sind hingegen weder in der Handels- noch in der Steuerbilanz der Gesellschaft selbst zu berücksichtigen. Steuerrechtlich kann es sich bei diesem Vermögen hingegen um notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen des Gesellschafters handeln. Derartiges, der Gesellschaft von einem Gesellschafter zur Nutzung überlassenes Vermögen wird als Sonder-Betriebsvermögen des Gesellschafters bezeichnet und sodann in einer gesonderten Bilanz des betreffenden Gesellschafters erfasst.
- 2A03 Die das Sonder-Betriebsvermögen des Gesellschafters widerspiegelnde Bilanz wird nachfolgend „Sonderbilanz des Gesellschafters“ oder kurz Sonderbilanz genannt. Sie ist von der „Ergänzungsbilanz“ zu unterscheiden. Während eine Sonderbilanz das Sonder-Betriebsvermögen eines Gesellschafters enthält, dient eine Ergänzungsbilanz der Korrektur von Wertansätzen der Gesamthandsbilanz aus Sicht des jeweiligen Gesellschafters. Beispielsweise enthält die Ergänzungsbilanz die als Folge des Erwerbs eines Mitunternehmeranteils aufgedeckten stillen Reserven. Hierauf wird in Kapitel 4 B „Ergänzungsbilanz“ eingegangen.
- 2A04 Noch Ende der siebziger Jahre wurde allgemein nicht zwischen Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen unterschieden. Damals war es üblich, sowohl das Sonder-Betriebsvermögen eines Gesellschafters als auch die aufgedeckten stillen Reserven infolge der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils in einer einzigen Bilanz zu erfassen. Diese wurde üblicherweise als Ergänzungsbilanz bezeichnet. Erst nach der Einfügung des § 15a in das Einkommensteuergesetz im Jahre 1980 erwies sich eine Unterscheidung zwischen Sonder- und Ergänzungsbilanzen als dringend geboten.

Es sei darauf hingewiesen, dass im Schrifttum zur Allgemeinen Betriebswirtschaftslehre der Begriff der Sonderbilanz oft in einem anderen Sinne als hier verwendet wird. So werden als Sonderbilanzen häufig solche Bilanzen bezeichnet, die bei besonderen Anlässen wie Fusionen, Auseinandersetzungen, Liquidationen und Insolvenzen erstellt werden.



B Sonder-Betriebsvermögen

B 1 Begriff

- 2B01 Der Begriff „Sonder-Betriebsvermögen“ entstammt der Wortschöpfung des BFH und taucht zum ersten Mal in einem Urteil aus dem Jahre 1972 auf. Dieses Sonder-Betriebsvermögen wird wie das Gesamthands-Vermögen der Personengesellschaft in die steuerliche Gewinnermittlung der Personengesellschaft einbezogen, weil zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern eine wirtschaftliche Einheit besteht und der Gesellschafter einer Personengesellschaft einem Einzelunternehmer insoweit gleichzustellen ist.
- 2B02 Die Auffassung, Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmers als Sonder-Betriebsvermögen zu behandeln, wird mit § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG begründet. Es wäre steuersystematisch unzutreffend, Erträge und zu deren Erzielung angefallene Aufwendungen, die im Zusammenhang mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern erlangt werden, zwar als gewerbliche Einkünfte zu behandeln, das dazugehörige Vermögen aber dem Privatvermögen zuzuordnen. Abgesehen von den Fällen des § 17 EStG geht das EStG beim Vorliegen betrieblicher Einkünfte grundsätzlich davon aus, dass das den gewerblichen Einkünften zugrunde liegende Vermögen Betriebsvermögen ist. Darüber hinaus ist festzuhalten, dass nicht die Personengesellschaft ihren Gewinn, sondern der einzelne Gesellschafter seinen Gewinnanteil der Einkommensteuer unterwerfen muss. Auch deshalb ist aus § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG die Schlussfolgerung zu ziehen, dass Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft entgeltlich zur Nutzung überlässt, zum Sonder-Betriebsvermögen dieses Gesellschafters (Mitunternehmers) gehören.
- 2B03 Der BFH sieht aber die Rechtsgrundlage für die Einbeziehung des Sonder-Betriebsvermögens in den Betriebsvermögensvergleich nicht nur in § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG, sondern auch in § 4 (1) EStG, was dazu führt, dass auch die von einem Gesellschafter (Mitunternehmer) der Personengesellschaft unentgeltlich zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter zu seinem Sonder-Betriebsvermögen gehören.
- 2B04 Aus diesen Überlegungen ergibt sich, dass das steuerliche Betriebsvermögen einer Personengesellschaft aus dem Gesellschaftsvermögen (Gesamthands-Vermögen) - soweit es kein notwendiges Privatvermögen ist - und dem Sonder-Betriebsvermögen der Gesellschafter besteht.

Steuerliches Betriebsvermögen der Personengesellschaft		
↓ Gesellschaftsvermögen (Gesamthands-Vermögen) nach Zivilrecht	↓ Sonder-Betriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter	
⇓ grundsätzlich notwendiges Betriebsvermögen siehe aber H 4.2 (11) „Ausnahme bei privater Nutzung“ EStH	⇓ notwendiges Sonder-Betriebsvermögen	⇓ gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen



- 2B05 Schließlich ist noch festzuhalten, dass sich Sonder-Betriebsvermögen immer nur auf einen bestimmten Gesellschafter beziehen kann. Das gilt selbst dann, wenn ein Wirtschaftsgut als Sonder-Betriebsvermögen mehreren Mitunternehmern gemeinsam gehört. Zum Sonder-Betriebsvermögen jedes einzelnen Mitunternehmers gehört in diesen Fällen nur der ihm zustehende Anteil an dem betreffenden Wirtschaftsgut.
- 2B06 Zum Sonder-Betriebsvermögen gehören alle Wirtschaftsgüter, die entweder
- einem Mitunternehmer allein oder
 - einer Bruchteilsgemeinschaft, an der ein Mitunternehmer, mehrere Mitunternehmer oder alle Mitunternehmer beteiligt sind, oder
 - einer neben der Personengesellschaft bestehenden Gesamthands-Gemeinschaft, an der ein, mehrere oder alle Mitunternehmer beteiligt sind, zuzurechnen sind und
 - von dem Mitunternehmer, der Bruchteilsgemeinschaft oder der anderen Gesamthands-Gemeinschaft der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen worden sind oder
 - der Beteiligung des Mitunternehmers bzw der Mitunternehmer dienen oder zu dienen bestimmt sind.
- 2B07 Die folgende Übersicht zeigt die übliche Unterteilung des Sonder-Betriebsvermögens.

Sonder-Betriebsvermögen	
↓↓ Notwendiges Sonder-Betriebsvermögen ↓	↓↓ Gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen ↓
1. Wirtschaftsgüter, die unmittelbar für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden = <i>notwendiges Sonder-Betriebsvermögen I</i>	1. Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet sind und subjektiv durch entsprechende Widmung dazu bestimmt sind, mittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen oder ihn zu fördern = <i>gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen I</i>
2. Wirtschaftsgüter, die zwar nicht unmittelbar für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden, die aber in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung eines Mitunternehmers an der Personengesellschaft stehen = <i>notwendiges Sonder-Betriebsvermögen II</i>	2. Wirtschaftsgüter, die objektiv geeignet sind und subjektiv durch entsprechende Widmung dazu bestimmt sind, mittelbar der Beteiligung des Mitunternehmers zu dienen oder diese zu fördern = <i>gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen II</i>



B 2 Notwendiges Sonder-Betriebsvermögen I

- 2B08 Zum Sonder-Betriebsvermögen I gehören alle Wirtschaftsgüter, zB Grundstücke, Gebäude, Maschinen, Patente, Erfindungen - also auch immaterielle Wirtschaftsgüter - und Nießbrauchsrechte, die **unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen bestimmt sind**, insbesondere, weil sie der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen sind und von ihr auch tatsächlich für betriebliche Zwecke genutzt werden. Es spielt dabei keine Rolle, ob die Wirtschaftsgüter bzw der Anteil an den Wirtschaftsgütern der Personengesellschaft aufgrund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Beitragspflicht oder aufgrund eines neben dem Gesellschaftsvertrag bestehenden Mietvertrags, Pachtvertrags, Leihvertrags oder anderer Rechtsverhältnisse zur Nutzung überlassen werden. Eine Unterscheidung ist auch insoweit nicht vorzunehmen, als die Personengesellschaft nun Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Land- und Forstwirtschaft bzw aus selbständiger Arbeit bezieht.

▶ Beispiel

Der an einer OHG mit 10 % beteiligte A ist Alleineigentümer eines Kfz, das er für eine angemessene Miete von monatlich 800 € + USt an die OHG vermietet. Dieses Kfz wird ausschließlich von A genutzt, und zwar zu 60 % für Geschäftsreisen der OHG und zu 40 % für Privatfahrten.

Das Kfz gehört zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen I des A, weil es an die OHG vermietet ist und überwiegend, dh zu mehr als 50 % den betrieblichen Zwecken der OHG dient; R 4.2 (1, 2) EStR. Die Kosten des Pkw stellen Privateinlagen des A dar, wenn er sie aus privaten Mitteln getragen hat. Die Privatnutzung des Fahrzeugs ist Entnahme aus dem Sonder-Betriebsvermögen.

- 2B09 Überlässt der Gesellschafter einer Personengesellschaft dieser entgeltlich oder unentgeltlich ein Wirtschaftsgut, das er bisher in seinem Einzelunternehmen als notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen aktiviert hat, so gehört auch dieses Wirtschaftsgut nach der Rechtsprechung des BFH zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen und muss in einer Sonderbilanz bei der Personengesellschaft bilanziert werden.
- 2B10 Diese Auffassung des BFH führt zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, da Wirtschaftsgüter, die in der Handelsbilanz des Gesellschafters bilanziert werden müssen, nicht in seiner Steuerbilanz, sondern in einer Sonderbilanz bei der Personengesellschaft bilanziert werden. Diese Abweichung vom Handelsrecht ist lt. BFH durch zwingende steuerliche Vorschriften bedingt, welche dem Handelsrecht vorgehen.

▶ Beispiel

A ist als Kommanditist an einer KG beteiligt. Daneben betreibt er ein Einzelunternehmen, zu dessen Betriebsvermögen u.a. ein unbebautes Grundstück mit den Anschaffungskosten von 60.000 € zählt. Der Teilwert dieses Grundstücks beträgt 100.000 €. Dieses Grundstück überlässt er im Rahmen eines Mietvertrags der KG.

Das Grundstück gehört ab Beginn des Mietverhältnisses zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen I des A bei der KG. Eine weitere Aktivierung in der Bilanz seines Ein-



zelunternehmens ist nicht mehr möglich. Die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen bzw. in ein Sonder-Betriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen bei einer Mitunternehmerschaft ist nach § 6 (5) S. 1 und 2 EStG zum Buchwert anzusetzen. Folglich hat A das Grundstück gewinnneutral mit dem Buchwert von 60.000 € in die Sonderbilanz aufzunehmen.

B 3 Notwendiges Sonder-Betriebsvermögen II

2B11 Zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen II gehören die Wirtschaftsgüter eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, die zwar nicht unmittelbar für betriebliche Zwecke der Personengesellschaft genutzt werden, die aber in einem unmittelbaren **wirtschaftlichen Zusammenhang** mit der **Beteiligung** des Gesellschafters an der Personengesellschaft stehen. Das ist der Fall, wenn sie unmittelbar zur **Begründung oder Stärkung der Rechtsstellung des Gesellschafters** in der Personengesellschaft zu dienen bestimmt sind.

Diese Bestimmung gilt auch dann, wenn die Wirtschaftsgüter bisher in einem anderen Betrieb aktiviert waren.

► Beispiel

Ein Kommanditist einer KG nimmt zur Bestreitung seiner Einlage bzw zur Aufstockung seiner Beteiligung ein Darlehen auf. Das Darlehen gehört zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen II. Folglich stellen die Schuldzinsen Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten dar. Das bedeutet, zum Sonder-Betriebsvermögen eines Gesellschafters können auch negative Wirtschaftsgüter gehören. Der Gesellschafter wird damit einem Einzelunternehmer, der einen Betrieb mit Kredit erwirbt, gleichgestellt.

► Beispiel

Der von einem Kommanditist einer GmbH & Co. KG gehaltene Anteil an der Komplementär-GmbH gehört jedenfalls dann zum notwendigen Sonder-Betriebsvermögen II, wenn die GmbH keinen ins Gewicht fallenden eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, vgl H 4.2 (2) „Anteile an Kapitalgesellschaften“ EStH.



B 4 Gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen

- 2B12 Zum gewillkürten Sonder-Betriebsvermögen können grundsätzlich alle Wirtschaftsgüter gehören, die auch ein Einzelunternehmer dem gewillkürtem Betriebsvermögen zuordnen kann. Im Hinblick darauf, dass der Gesellschafter in dieser Eigenschaft keinen eigenen Betrieb unterhält, kann ein Wirtschaftsgut aber nur dann gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen sein, wenn es dazu bestimmt ist, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen oder diesen zu fördern bzw in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit diesem Betrieb steht; vgl R 4.2 (2) S. 3 EStR.
- 2B13 Die Behandlung als gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen setzt wie bei einem Einzelunternehmer die Aktivierung dieses Wirtschaftsguts in der Sonderbilanz voraus. Die Voraussetzung ist aber auch dann erfüllt, wenn das Wirtschaftsgut fälschlicherweise in der steuerlichen Gesamtbilanz der Personengesellschaft bilanziert ist.
- 2B14 Beispiele für die im Alleineigentum von Gesellschaftern einer Personengesellschaft stehenden Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Sonder-Betriebsvermögen:
1. Unbebaute Grundstücke, wenn sie zB zur Besicherung eines der Personengesellschaft von dritter Seite gewährten Kredits verpfändet werden.
 2. Wirtschaftsgüter (insbesondere Wertpapiere), die der Gesellschafter für einen Kredit verpfändet hat, mit dessen Hilfe er seine Beteiligung an der Personengesellschaft erworben oder aufgestockt hat oder den die Personengesellschaft aufgenommen hat.
- 2B15 Bei der Abgrenzung des gewillkürten Sonder-Betriebsvermögens ist jedoch darauf zu achten, dass nicht durch die Einlage gewillkürten Betriebsvermögens der Charakter des bisherigen Gewerbebetriebs in vorrangig gewerbliche Vermögensverwaltung „umgebogen“ wird; vgl. H 4.2 (9) Beispiele ... - Ein bilanzierender Gewerbetreibender...“ EStH.



C Sonder-Bilanz und Sonder-GuV

- 2C01 In der Sonderbilanz eines Gesellschafters ist dessen gesamtes Sonder-Betriebsvermögen zu erfassen. Veränderungen des Sonder-Betriebsvermögens im Laufe eines Jahres, wie Zugänge, Abgänge und Abschreibungen, beeinflussen die Sonderbilanz zum Schluss dieses Jahres. Aufwendungen und Erträge, die mit dem Sonder-Betriebsvermögen im Zusammenhang stehen, werden entsprechend in einer Sonder-Gewinn- und Verlustrechnung erfasst.

► Beispiel

A und B sind zu je 50 % an einer inländischen OHG beteiligt. Die OHG erzielt im Wirtschaftsjahr 05 einen Gewinn von 300.000 €.

A besitzt seit 5 Jahren ein in seinem Privatvermögen befindliches, bisher zu privaten Wohnzwecken genutztes, bebautes Grundstück (Bauantrag vor dem 31.03.1985). Ab 01.01.05 vermietet A das Grundstück an die OHG, die es seither als Bürohaus nutzt. Der Teilwert des bebauten Grundstücks beträgt zum 01.01.05 800.000 €. Hiervon entfallen 200.000 € auf den Grund und Boden und 600.000 € auf das Gebäude. Die das Jahr 05 betreffenden Mietaufwendungen iHv 80.000 € verbucht die OHG als Aufwand der Gesellschaft. Die Mieten werden auf ein Privatkonto des A überwiesen. Die laufenden Unterhaltskosten des Grundstücks, wie Müllabfuhr, Grundbesitzabgaben und Reparaturen iHv 20.000 € trägt A persönlich.

Frage

Wie ist das Sonder-Betriebsvermögen darzustellen und wie ist der Gewinn der Mitunternehmerschaft zu ermitteln?

Lösung

Mit Beginn der Vermietung an die OHG wird das Grundstück in das Sonder-Betriebsvermögen eingelegt; zu diesem Zeitpunkt, dh zum 01.01.05, legt A es aus seinem Privatvermögen in sein Sonder-Betriebsvermögen ein. Einlagen sind gem. § 6 (1) Nr. 5 EStG mit ihrem Teilwert anzusetzen. Zum 01.01.05 ist somit der Grund und Boden mit einem Wert von 200.000 € und das Gebäude mit einem Wert von 600.000 € in die Eröffnungsbilanz des Sonder-Betriebsvermögens aufzunehmen.

Die **Eröffnungsbilanz** des Sonder-Betriebsvermögens von A hat folgendes Aussehen:

Aktiva	Sonderbilanz des A zum 01.01.05		Passiva
Grund und Boden	200.000 €	Sonderkapital	800.000 €
Gebäude	600.000 €		
	800.000 €		800.000 €



Die mit dem Grundstück in Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind, soweit sie nicht von der Gesellschaft, sondern von A persönlich getragen werden, Sonderbetriebsausgaben des A. Im Jahre 05 setzten sie sich aus den laufenden Unterhaltskosten des Grundstücks iHv 20.000 € und aus der Gebäude-AfA zusammen. Gem § 7 (4) Nr. 2a EStG beträgt die AfA 2 % des Teilwerts zum Zeitpunkt der Einlage des Grundstücks, mithin (2 % × 600.000 =) 12.000 €, vgl auch R 7.3 (6) EStR. Die Mieteinnahmen iHv 80.000 € sind Sonderbetriebseinnahmen des A.

Für das Jahr 05 ist folgende Sonder-GuV des A zu erstellen:

Aufwendungen	Sonder-GuV des A für 05		Erträge
AfA Gebäude	12.000 €	Mieterträge	80.000 €
sonstiger Grundstücksaufwand (laufende Unterhaltskosten)	20.000 €		
Gewinn	48.000 €		
	<u>80.000 €</u>		<u>80.000 €</u>

Der Wertansatz des Gebäudes in der Sonderbilanz des A zum 31.12.05 ist um die AfA von 12.000 € niedriger als der Ansatz in der Eröffnungsbilanz zum 01.01.05. Da A die Mieterträge von 80.000 € privat vereinnahmt, liegt eine Entnahme aus dem Sonder-Betriebsvermögen vor, die sich auf das Eigenkapital des A mindernd auswirkt. Die von A privat gezahlten laufenden Grundstückskosten iHv 20.000 € hingegen sind bilanziell als Einlagen zu behandeln; sie erhöhen also das in der Sonderbilanz auszuweisende Eigenkapital. Das Eigenkapital erhöht sich außerdem um den im Sonder-Betriebsvermögen erzielten Gewinn von 48.000 €.

Nachfolgend ist die Schlussbilanz des Sonder-Betriebsvermögens von A zum 31.12.05 dargestellt:

Aktiva		Schlussbilanz des A zum 31.12.05		Passiva	
	€	€		€	€
Grund und Boden		200.000	Kapital 1.1.	800.000	
Gebäude	600.000		./. Entnahmen	./. 80.000	
./. AfA	./. <u>12.000</u>	588.000	+ Einlagen	+ 20.000	
		<u>788.000</u>	+ Gewinn	+ <u>48.000</u>	788.000
					<u>788.000</u>



Der gesondert und einheitlich festzustellende Gewinn und die Gewinnverteilung ergeben sich aus der nachfolgenden Aufstellung:

Bezeichnung der Gewinnanteile	Gewinn der Mitunternehmerschaft €	Von dem Gewinn entfallen auf	
		A €	B €
Gewinn der OHG	300.000	150.000	150.000
Gewinne lt. Sonderbilanzen	48.000	48.000	---
insgesamt	348.000	198.000	150.000