

Das Sonderbetriebsvermögen

*von Dr. Sebastian KORTS, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht,
Fachanwalt für Handels- und Gesellschaftsrecht, Steuerstrafverteidiger, MBA,
M.I.Tax*

www.steuerrecht.com

(Stand: 07. April 2026)

Inhalt

1. Einordnung und Beratungsrelevanz	3
2. Rechtliche Grundlage	3
3. Zivilrechtliche Grundlage	4
3.1 Die Personengesellschaft als Träger der Mitunternehmerschaft	4
3.2 Kein eigener zivilrechtlicher Vermögensgegenstand „Sonderbetriebsvermögen“	4
3.3 Typische zivilrechtliche Gestaltungen	4
3.4 Mehrstöckige Strukturen	4
4. Steuerliche Grundlage mit Normen	4
4.1 Normenarchitektur	5
4.2 Sonderbetriebsvermögen I	5
4.3 Sonderbetriebsvermögen II	5
4.4 Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	6
4.5 Positives und negatives Sonderbetriebsvermögen	6
4.6 Buchwertüberführungen nach § 6 Abs. 5 EStG	7
4.7 Unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG	7
4.8 Verlustverrechnung und § 15a EStG	7
4.9 Veräußerung und Aufgabe nach § 16 EStG	8
4.10 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlage	8
5. Wann und warum wird Sonderbetriebsvermögen eingesetzt?	8
6. Typische Risiken und Fehlerquellen	9
7. Kurzer Praxisfall	9
8. Ergebnis für den Steuerberater	10

1. Einordnung und Beratungsrelevanz

Das Sonderbetriebsvermögen ist keine Gesellschaftsform, sondern ein steuerliches Zuordnungsinstitut des Mitunternehmersteuerrechts. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen stehenden Wirtschaftsgüter, sondern auch Wirtschaftsgüter eines Mitunternehmers, wenn sie dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung des Gesellschafters an dieser Personengesellschaft dienen. Die gesetzliche Hauptnorm ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; hinzu tritt für die Vermögenszuordnung § 4 Abs. 1 EStG.

Für den Steuerberater ist das Sonderbetriebsvermögen von herausragender Bedeutung, weil nahezu jede anspruchsvolle Beratung zu Personengesellschaften an dieser Stelle entscheidet. Ob ein Grundstück, ein Darlehen, ein GmbH-Anteil, eine Bürgschaft oder eine Beteiligung dem Privatvermögen, dem Gesamthandsvermögen oder dem Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen ist, bestimmt regelmäßig über laufende Gewinnzurechnung, Buchwertfortführung, Veräußerungsgewinn, Verlustverrechnung, Nachfolgeprivilegien und Bilanzierung. Das Sonderbetriebsvermögen wird daher nicht wie eine Rechtsform „gewählt“, sondern es entsteht kraft der rechtlichen und wirtschaftlichen Struktur oder wird in der Gestaltung bewusst erhalten oder vermieden.

Zugleich ist der Begriff des Sonderbetriebsvermögens weiter als vielfach angenommen. Er ist nicht auf gewerbliche KGs und OHGs beschränkt. Die Einkommensteuer-Hinweise stellen ausdrücklich klar, dass notwendiges und gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen auch bei Mitunternehmern vorkommen kann, die sich zur gemeinsamen Ausübung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs oder eines freien Berufs zusammengeschlossen haben. Gerade in freiberuflichen Familien- und Sozietätsstrukturen wird dieser Punkt in der Praxis häufig unterschätzt.

2. Rechtliche Grundlage

Die rechtliche Grundlage des Sonderbetriebsvermögens ist zweistufig. Zivilrechtlich beruht die Mitunternehmerschaft auf einem Gesellschaftsvertrag, bei der GbR auf § 705 BGB und bei der KG auf § 161 HGB. Steuerrechtlich wird diese zivilrechtliche Verbandsstruktur um eine zusätzliche Vermögensebene ergänzt: das dem einzelnen Mitunternehmer gehörende, aber steuerlich der Beteiligungssphäre der Personengesellschaft zugeordnete Sonderbetriebsvermögen.

Dogmatisch entscheidend ist deshalb, dass das Sonderbetriebsvermögen kein eigenständiges zivilrechtliches Vermögen der Gesellschaft ist. Der BFH hat 2025 nochmals hervorgehoben, dass die Rechtszuständigkeit für ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens von derjenigen für das Gesellschaftsvermögen abweicht. Zivilrechtlich bleibt das Wirtschaftsgut also dem Mitunternehmer zugeordnet; steuerlich wird es wegen seiner betrieblichen oder beteiligungsbezogenen Funktion in die Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft einbezogen. Diese Ebenentrennung muss der Berater in jeder Gestaltungs- und Veranlagungsfrage sauber durchhalten.

Daran zeigt sich zugleich der Unterschied zwischen Zivilrecht und Steuerrecht. Nach § 39 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen; steuerlich kann aber die wirtschaftliche Funktion innerhalb der Mitunternehmerschaft dazu führen, dass das Wirtschaftsgut als Sonderbetriebsvermögen behandelt wird. Das Sonderbetriebsvermögen ist

daher keine gesellschaftsrechtliche, sondern eine ertragsteuerliche Korrektur der zivilrechtlichen Ausgangslage.

3. Zivilrechtliche Grundlage

3.1 Die Personengesellschaft als Träger der Mitunternehmerschaft

Zivilrechtlich ist zunächst nur die Personengesellschaft zu bestimmen. Bei der GbR verpflichtet § 705 BGB die Gesellschafter, die Erreichung eines gemeinsamen Zwecks in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern. Bei der KG ordnet § 161 HGB eine Personengesellschaft mit mindestens einem unbeschränkt und einem beschränkt haftenden Gesellschafter an. Das Sonderbetriebsvermögen setzt auf dieser gesellschaftsrechtlichen Grundlage auf; ohne Mitunternehmerstellung gibt es grundsätzlich kein Sonderbetriebsvermögen.

3.2 Kein eigener zivilrechtlicher Vermögensgegenstand „Sonderbetriebsvermögen“

Zivilrechtlich kennt das BGB oder HGB keinen Vermögensgegenstand mit der Bezeichnung „Sonderbetriebsvermögen“. Es gibt nur Gesellschaftsvermögen, Eigenvermögen des Gesellschafters und schuldrechtliche oder dingliche Rechtsbeziehungen zwischen beiden Ebenen. Der Mitunternehmer kann daher Eigentümer eines Grundstücks, Gläubiger einer Darlehensforderung gegen die Gesellschaft, Bürge für Gesellschaftsschulden oder Inhaber von GmbH-Anteilen sein, ohne dass sich diese Rechtspositionen zivilrechtlich in Gesellschaftsvermögen verwandeln. Steuerlich werden sie nur dann Sonderbetriebsvermögen, wenn die dafür entwickelten Zuordnungskriterien erfüllt sind.

3.3 Typische zivilrechtliche Gestaltungen

Die in der Beratungspraxis häufigsten zivilrechtlichen Ausprägungen sind die Vermietung oder Verpachtung eines dem Gesellschafter gehörenden Grundstücks an die Personengesellschaft, die Gewährung eines Gesellschafterdarlehens, die Übernahme einer Bürgschaft, die Überlassung von Maschinen, Marken oder anderen Rechten sowie das Halten von Anteilen an einer Komplementär- oder Schwesterkapitalgesellschaft. Zivilrechtlich liegen jeweils gewöhnliche Verträge oder Rechtspositionen vor. Ihre steuerliche Sonderqualität entsteht erst aus dem Zusammenhang mit der Mitunternehmerstellung.

3.4 Mehrstöckige Strukturen

Für den Steuerberater besonders wichtig sind mehrstöckige Personengesellschaften. Die Einkommensteuer-Hinweise stellen klar, dass § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG auch bei mehrstöckigen Personengesellschaften anwendbar ist, wenn eine ununterbrochene Mitunternehmerkette besteht. Überlässt also ein Gesellschafter der Obergesellschaft der Untergesellschaft ein Grundstück für deren betriebliche Zwecke, kann dieses Grundstück notwendiges Sonderbetriebsvermögen der Untergesellschaft sein. Damit reicht die Sonderbetriebsvermögensdogmatik weit über die einfache Einheits-KG hinaus.

4. Steuerliche Grundlage mit Normen

4.1 Normenarchitektur

Die zentrale steuerliche Ausgangsnorm ist § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Nach dieser Vorschrift gehören zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht nur die Gewinnanteile des Mitunternehmers, sondern auch Vergütungen, die er für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft, für Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht. Ergänzend stützt sich das Sonderbetriebsvermögen auf § 4 Abs. 1 EStG, weil die Abgrenzung des Betriebsvermögens ohne diese Norm nicht möglich wäre. Für mittelbare Beteiligungen ist zusätzlich § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG bedeutsam, der den mittelbar über Personengesellschaften beteiligten Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleichstellt.

Systematisch ist das Sonderbetriebsvermögen deshalb nicht von den Sondervergütungen zu trennen. Die steuerliche Zuordnung von Vermietungsentgelten, Zinsen oder Tätigkeitsvergütungen zur gewerblichen Sphäre des Mitunternehmers setzt häufig gerade voraus, dass die zugrundeliegende Forderung oder das überlassene Wirtschaftsgut in der Sondersphäre der Mitunternehmerschaft verortet wird. Das Sonderbetriebsvermögen ist damit Teil der einheitlichen Gewinnermittlung auf Mitunternehmerebene.

4.2 Sonderbetriebsvermögen I

Zum Sonderbetriebsvermögen I gehören Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft bestimmt sind. Der BFH beschreibt diese Gruppe als Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb der Personengesellschaft selbst dienen; typischerweise sind das Grundstücke, Maschinen, Fahrzeuge oder Rechte, die der Mitunternehmer der Gesellschaft zur Nutzung überlässt. Die aktuelle BFH-Rechtsprechung betont zugleich, dass für die Begründung des Sonderbetriebsvermögens I nicht zwingend eine förmliche Nutzungsüberlassung im Sinne eines bestimmten Vertragstyps erforderlich ist; maßgeblich ist die tatsächliche Nutzung im Betrieb der Personengesellschaft.

Die praktische Tragweite ist erheblich. Hält der Gesellschafter die Betriebsimmobilie bewusst im eigenen Eigentum und vermietet sie an die KG, bleibt sie zivilrechtlich sein Grundstück, steuerlich ist sie aber regelmäßig notwendiges Sonderbetriebsvermögen I. Dasselbe gilt für Wirtschaftsgüter, die bereits angeschafft wurden und endgültig für eine spätere Nutzungsüberlassung an die Personengesellschaft bestimmt sind; auch sie können Sonderbetriebsvermögen I sein. Für die Beratungspraxis folgt daraus, dass die steuerliche Zuordnung nicht erst mit der ersten Mietzahlung beginnt.

4.3 Sonderbetriebsvermögen II

Zum Sonderbetriebsvermögen II gehören demgegenüber Wirtschaftsgüter, die nicht dem laufenden Betrieb der Gesellschaft, sondern der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft dienen. Der BFH stellt hierfür auf den Veranlassungszusammenhang ab. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liegt nur vor, wenn das Wirtschaftsgut unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung eingesetzt wird; bei Kapitalbeteiligungen genügt deshalb nicht jede wirtschaftliche Nähe zur Personengesellschaft.

Gerade bei GmbH-Beteiligungen ist die Rechtsprechung inzwischen besonders präzise. Der BFH hat mit Urteil vom 25. September 2025 nochmals hervorgehoben, dass eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nur dann für das Unternehmen der Personengesellschaft

wirtschaftlich vorteilhaft ist, wenn zwischen beiden Unternehmen eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht und der Mitunternehmer die Kapitalgesellschaft beherrscht. Die bloße Teilhabe an den Vermögensmehrungen der Kapitalgesellschaft reicht nicht aus. Ebenso wenig genügt es, dass die Personengesellschaft selbst bereits an dieser Kapitalgesellschaft beteiligt ist.

Daraus folgt für die Beratung ein wichtiger Negativsatz: Nicht jede Beteiligung an einer Komplementär- oder Schwester-GmbH ist automatisch Sonderbetriebsvermögen II. Die Einkommensteuer-Hinweise verdeutlichen dies zusätzlich, indem sie einerseits die Beteiligung an einer aktiven Komplementär-GmbH mit eigenem Geschäftsbetrieb regelmäßig gerade nicht dem Sonderbetriebsvermögen II zuordnen, andererseits aber den Geschäftsanteil an einer reinen Kommanditisten-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II ansehen, wenn diese keiner eigenen Geschäftstätigkeit nachgeht und ihr alleiniger Zweck in einer erheblichen Beteiligung an der KG besteht.

4.4 Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

Neben notwendigem Sonderbetriebsvermögen kennt das Steuerrecht gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen. Der BFH hat im Urteil vom 2. Dezember 2025 für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I klargestellt, dass das Wirtschaftsgut objektiv geeignet sein muss, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen, und dass der Mitunternehmer es subjektiv hierzu bestimmt haben muss. Die Widmung muss klar und eindeutig nach außen treten; ein typischer Widmungsakt ist die zutreffende Aufnahme in die Sonderbilanz.

Auch für gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II verlangt der BFH einen eindeutigen Widmungsakt, etwa durch Ausweis in der Sonderbilanz. Mit Urteil vom 25. September 2025 hat er darüber hinaus betont, dass ein „verlustgeneigtes“ Wirtschaftsgut nicht mehr dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden kann, wenn erkennbar ist, dass es dem Betrieb keinen Nutzen, sondern Verluste bringen wird. Für die Praxis bedeutet das: Die Sonderbilanz ist nicht bloße Dokumentation, sondern ein zentrales Indiz der steuerlichen Widmung; zugleich ersetzt sie nicht die materielle Prüfung der betrieblichen Eignung.

4.5 Positives und negatives Sonderbetriebsvermögen

Das Sonderbetriebsvermögen umfasst nicht nur Aktivposten. Auch Forderungen, Verbindlichkeiten und Sicherheiten können Sonderbetriebsvermögen oder negatives Sonderbetriebsvermögen sein. Die Verwaltung weist beispielsweise darauf hin, dass eine nicht fremdübliche Bürgschaft eines Gesellschafters für Verbindlichkeiten der Betriebskapitalgesellschaft als negatives Sonderbetriebsvermögen II einzuordnen sein kann. Ebenso kann ein Ausgleichsanspruch des Kommanditisten gegen die KG, weil er Gesellschaftsschulden beglichen hat, zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehören.

Gerade Gesellschafterdarlehen zeigen, wie stark das Sonderbetriebsvermögen in die laufende Gewinnermittlung hineinwirkt. Der BFH hat am 12. Juni 2025 entschieden, dass eine wertlose Darlehensforderung des Gesellschafters gegen eine gewerblich geprägte KG im Sonderbetriebsvermögen trotz noch nicht eingetretener Vollbeendigung wertberichtigt werden kann, wenn wegen einer Betriebsaufgabe die Grundsätze korrespondierender Bilanzierung nicht mehr eingreifen. Für den Steuerberater ist das deshalb bedeutsam, weil Darlehensforderungen in der Sonderbilanz häufig erhebliche stille Lasten oder Verlustpotenziale tragen.

4.6 Buchwertüberführungen nach § 6 Abs. 5 EStG

Für Umstrukturierungen innerhalb derselben steuerlichen Person ist § 6 Abs. 5 EStG die zentrale Norm. Nach den Einkommensteuer-Hinweisen müssen einzelne Wirtschaftsgüter zum Buchwert angesetzt werden, wenn sie aus einem Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen desselben Steuerpflichtigen überführt werden, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Das gilt ausdrücklich auch für die Überführung aus dem Sonderbetriebsvermögen einer Personengesellschaft in das Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens desselben Mitunternehmers.

Für die Beratungspraxis ist § 6 Abs. 5 EStG deshalb ein zentrales Gestaltungsinstrument. Er ermöglicht, im bestehenden Mandat Grundstücke, Maschinen oder Rechte zwischen Einzelunternehmen, Gesamthand und Sondersphäre steuerneutral zu verschieben, wenn der persönliche Zurechnungszusammenhang erhalten bleibt. Der steuerliche Nutzen liegt in der Vermeidung einer sofortigen Aufdeckung stiller Reserven; das Risiko liegt in der fehlerhaften Annahme, jede zivilrechtlich unentgeltliche Verschiebung sei automatisch steuerneutral. Gerade das ist nicht der Fall.

4.7 Unentgeltliche Übertragung des Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG

Bei der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils oder eines Teils davon ist § 6 Abs. 3 EStG die zentrale Norm. Die aktuelle Verwaltungsfassung behandelt Sonderbetriebsvermögen dabei ausdrücklich mit. Das BMF verweist in den Einkommensteuer-Hinweisen auf eigene Ausführungen zu § 6 Abs. 3 EStG im Zusammenhang mit Mitunternehmeranteilen mit Sonderbetriebsvermögen und macht damit deutlich, dass die Buchwertfortführung nicht isoliert vom Sonderbetriebsvermögen beurteilt werden darf.

Besonders wichtig ist die Negativabgrenzung. Das BMF stellt klar, dass die isolierte unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ohne Änderung der Beteiligungsverhältnisse gerade keine Übertragung eines Mitunternehmeranteils ist. Liegen dann die Voraussetzungen des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG nicht vor, handelt es sich steuerlich um eine Entnahme; § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anwendbar. Für die Praxis ist dies eine klassische Fehlerquelle bei Generationennachfolgen, wenn etwa zunächst nur das Grundstück oder nur der GmbH-Anteil übertragen wird.

4.8 Verlustverrechnung und § 15a EStG

Bei Kommanditisten ist § 15a EStG mitzudenken. Der BFH hat 2024 und 2025 nochmals klargestellt, dass das Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG das nach steuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Kapitalkonto des Kommanditisten in der Gesamthandsbilanz zuzüglich etwaiger Ergänzungsbilanzen meint. Zugleich hat der BFH entschieden, dass ein sogenanntes Kapitalkonto III nicht schon aufgrund seiner Bezeichnung ein Kapitalkonto im Sinne des § 15a EStG ist; maßgeblich sind vielmehr seine konkrete gesellschaftsvertragliche Funktion, seine Verlustteilnahme und die Verfügungsbeschränkungen.

Für das Sonderbetriebsvermögen ist § 15a EStG deshalb relevant, weil Sonderbetriebsverluste, negative Kapitalkonten und Gesellschafterfinanzierungen häufig in derselben Restrukturierung aufeinandertreffen. Verfahrensrechtlich ist zudem zu beachten, dass Gewinnfeststellungsbescheid und Verlustfeststellungsbescheid nach § 15a Abs. 4 EStG

zwei selbständige Verwaltungsakte sind. Der Steuerberater muss diese Doppelspur bei Einspruch und Klage stets im Blick behalten.

4.9 Veräußerung und Aufgabe nach § 16 EStG

Bei der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils ist das Sonderbetriebsvermögen integraler Bestandteil des Mitunternehmeranteils. Die Verwaltungsauffassung weist ausdrücklich darauf hin, dass die Tarifbegünstigungen der §§ 16, 34 EStG nicht eingreifen, wenn gleichzeitig wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zum Buchwert in ein anderes Betriebs- oder Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers überführt oder unentgeltlich auf den Erwerber des Mitunternehmeranteils übertragen werden. Damit wird deutlich: Wer Sonderbetriebsvermögen aus der Veräußerung „herauslöst“, verfehlt häufig den Tatbestand der entgeltlichen oder unentgeltlichen Übertragung des ganzen Mitunternehmeranteils.

Für die Praxis bedeutet das, dass jede Anteilsübertragung in drei Schichten geprüft werden muss: Anteil am Gesamthandsvermögen, Ergänzungsbilanz und Sonderbetriebsvermögen. Wird eine funktional wesentliche Sonderbetriebsgrundlage zurückbehalten oder separat zum Buchwert verschoben, kann dies die erhoffte Anwendung des § 16 EStG oder des § 6 Abs. 3 EStG verändern. Gerade in Familien-KGs wird dieser Punkt regelmäßig zu spät gesehen.

4.10 Erbschaft- und schenkungsteuerliche Grundlage

Auch erbschaft- und schenkungsteuerlich ist das Sonderbetriebsvermögen mit dem Mitunternehmeranteil verzahnt. § 13b ErbStG knüpft für begünstigungsfähiges Vermögen an den Erwerb eines Anteils an einer Gesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 3 EStG an. Der BFH betont hierzu, dass der in dieser Vorschrift verwendete Gesellschaftsbegriff nicht zivilrechtlich, sondern ertragsteuerrechtlich zu verstehen ist und der Begriff des Mitunternehmeranteils ertragsteuerrechtlich auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters umfasst.

Ebenso wichtig ist die Grenze der Begünstigung. Der BFH hat entschieden, dass bei der Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens die Begünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG nur dann gewährt werden können, wenn die Wirtschaftsgüter gleichzeitig mit dem Anteil an der Personengesellschaft übertragen werden. Die isolierte Übertragung von Sonderbetriebsvermögen genügt nicht, weil sie dem Erwerber noch keine Mitunternehmerinitiative vermittelt. Für die Nachfolgeberatung ist das ein Grundsatz von erster Ordnung.

5. Wann und warum wird Sonderbetriebsvermögen eingesetzt?

Streng genommen wird Sonderbetriebsvermögen nicht „eingesetzt“ wie eine GmbH oder KG. Eingesetzt werden vielmehr Gestaltungen, in denen ein Wirtschaftsgut zivilrechtlich beim Gesellschafter verbleibt, steuerlich aber der Mitunternehmerschaft zugeordnet wird. Typische Gründe sind die Trennung von Eigentum und Nutzung, die individualisierte Finanzierung des Gesellschafters, die Sicherung familiären Eigentums an Immobilien, die Bündelung von Einfluss über Beteiligungen an Kapitalgesellschaften oder die Vorbereitung einer späteren Nachfolge- oder Umstrukturierungsmaßnahme.

Der praktische Vorteil liegt häufig in der zivilrechtlichen Flexibilität. Der Mandant kann das Grundstück oder die Beteiligung im eigenen Vermögen halten, es für erbrechtliche Zwecke separat disponieren oder mit individuellen Belastungen versehen und dennoch die betriebliche Einbindung in die Personengesellschaft aufrechterhalten. Steuerlich eröffnet dies Buchwerttransfers nach § 6 Abs. 5 EStG und kann im Rahmen ordnungsgemäßer Nachfolgekonzepte die Kontinuität des Mitunternehmeranteils sichern.

Der Nachteil liegt in der hohen Fehleranfälligkeit. Weil Sonderbetriebsvermögen keine eigene Rechtsform ist, wird seine Existenz oft erst bei Außenprüfung, Betriebsveräußerung, Erbfall oder Streit über Verlustnutzung erkannt. Das Institut belohnt präzise Strukturierung, aber es sanktioniert begriffliche Nachlässigkeit sehr schnell.

6. Typische Risiken und Fehlerquellen

Die erste Fehlerquelle ist die falsche Zuordnung von Wirtschaftsgütern. In der Praxis werden Immobilien, Gesellschafterdarlehen oder GmbH-Anteile häufig vorschnell dem Privatvermögen zugeordnet, obwohl sie funktional dem Betrieb oder der Beteiligung dienen. Umgekehrt wird Sonderbetriebsvermögen II bei Kapitalbeteiligungen oft zu weit angenommen. Gerade hier hat der BFH 2025 klargestellt, dass weder die bloße Renditeerwartung noch die bloße Gesellschafterstellung der Personengesellschaft an einer Kapitalgesellschaft genügt.

Die zweite Fehlerquelle betrifft die Sonderbilanz. Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen setzt einen eindeutigen Widmungsakt voraus, typischerweise den zutreffenden Ausweis in der Sonderbilanz. Wird das Wirtschaftsgut jahrelang unklar oder widersprüchlich bilanziert, fehlt häufig der nach außen erkennbare Zuordnungsakt. Das gilt besonders bei Kapitalbeteiligungen, für die der BFH zudem betont, dass „verlustgeneigte“ Wirtschaftsgüter nicht mehr gewillkürtem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden können.

Die dritte Fehlerquelle liegt in Umstrukturierungen und Nachfolgen. Wer einen Mitunternehmeranteil überträgt, darf das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen nicht gedanklich ausblenden. Die isolierte Übertragung eines Sonderbetriebswirtschaftsguts ist keine Übertragung des Mitunternehmeranteils; erbschaftsteuerliche Begünstigungen und ertragsteuerliche Buchwertregime können deshalb verloren gehen.

Die vierte Fehlerquelle betrifft Gesellschafterfinanzierungen. Darlehensforderungen, Bürgschaften und Ausgleichsansprüche können Sonderbetriebsvermögen oder negatives Sonderbetriebsvermögen sein. Werden sie bei Wertberichtigungen, Betriebsaufgaben oder Verlustfeststellungen nicht sauber mitgeführt, entstehen oft unzutreffende Sonderbetriebsgewinne oder -verluste. Das BFH-Urteil vom 12. Juni 2025 zur Teilwertabschreibung wertloser Darlehensforderungen zeigt, wie praxisrelevant diese Detailfragen sind.

7. Kurzer Praxisfall

A und B sind zu je 50 Prozent Kommanditisten einer Familien-GmbH & Co. KG. A hält eine Produktionshalle in seinem Alleineigentum und vermietet sie an die KG. Außerdem hält A Anteile an der Komplementär-GmbH. Die Halle dient unmittelbar dem Betrieb der KG und ist deshalb steuerlich notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des A. Die GmbH-Anteile sind dagegen nur dann Sonderbetriebsvermögen II, wenn sie nach den dargestellten BFH-

Grundsätzen der Stärkung seiner Mitunternehmerbeteiligung dienen; unterhält die GmbH einen nennenswerten eigenen Geschäftsbetrieb, scheidet diese Zuordnung häufig aus.

Überträgt A später seinen Kommanditanteil schenkweise auf seine Tochter, behält die Halle aber zunächst zurück, entsteht sofort Prüfungsbedarf. Ertragsteuerlich ist zu untersuchen, ob § 6 Abs. 3 EStG überhaupt eingreift oder ob funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zurückbehalten wurde. Schenkungsteuerlich ist zu prüfen, ob die Begünstigung nach §§ 13a, 13b ErbStG für die Halle verloren geht, weil sie nicht gleichzeitig mit dem Mitunternehmeranteil übertragen wurde. Genau in solchen Fällen zeigt sich, dass das Sonderbetriebsvermögen kein Randproblem, sondern das strukturbestimmende Element der gesamten Nachfolgeplanung ist.

8. Ergebnis für den Steuerberater

Das Sonderbetriebsvermögen ist ein steuerliches Kerninstitut der Mitunternehmerschaft. Seine rechtliche Grundlage liegt nicht in einer eigenen Gesellschaftsform, sondern in der Überlagerung zivilrechtlicher Eigentums- und Vertragsverhältnisse durch die Betriebsvermögensdogmatik der §§ 4 und 15 EStG. Zivilrechtlich bleibt das Wirtschaftsgut regelmäßig beim Mitunternehmer; steuerlich wird es wegen seiner betrieblichen oder beteiligungsbezogenen Funktion dem Mitunternehmeranteil zugeordnet.

Für die Beratungspraxis lautet die eigentliche Lehre, dass Sonderbetriebsvermögen stets mitgedacht werden muss: bei der laufenden Bilanzierung, bei Gesellschafterdarlehen und Bürgschaften, bei Anteilsübertragungen, bei § 6 Abs. 3- und § 6 Abs. 5-Gestaltungen, bei § 15a-Verlusten und in jeder erbschaft- und schenkungsteuerlichen Nachfolgeplanung. Die größten Fehler entstehen nicht im Detail, sondern schon bei der falschen Einordnung der Vermögensebene. Wer diese Einordnung beherrscht, beherrscht einen wesentlichen Teil des Personengesellschaftsteuerrechts.