



Rheinische Fachhochschule Köln
University of Applied Sciences

BESTEUERUNG DER GESELLSCHAFTEN

– SKRIPT –

VORLESUNGSUNTERLAGEN 6. FS BW UND BWR
ASS. JUR., DIPL. FIN.WIRTIN GESCHE MOORKAMP
RHEINISCHE FACHHOCHSCHULE KÖLN GGBH
STAND: JANUAR 2016

Inhaltsverzeichnis

0. INHALTSVERZEICHNIS	2
1. WIEDERHOLUNG GESELLSCHAFTSFORMEN	5
1.1 Körperschaften	5
1.2 Personengesellschaften	5
1.3 Unterschiede Körperschaften / Personengesellschaften	6
1.4 Allgemeines zur Besteuerung von PG und Körperschaften	6
1.4.1 Umsatzsteuer	6
1.4.2 Gewerbesteuer:	6
1.4.3 Steuern vom Einkommen / Personensteuern	7
1.5 Schaubild: Übersicht der Gesellschaftsformen	11
2. GEWINNERMITTLUNG VON PG UND KÖRPERSCHAFTEN	12
2.1 Gewinnermittlungsmethoden	12
2.1.1 Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) und § 5 (1) EStG	12
2.1.2 Einnahme-Überschussrechnung, § 4 (3)	13
2.1.3 Schaubild: Die gesetzliche Buchführungspflicht kann sich ergeben	13
2.1.4 Schaubild: Wann welche Gewinnermittlungsmethode?	14
2.2 Gewinnermittlungszeitraum / Wirtschaftsjahr	15
2.2.1 Gewinnermittlungszeitraum bei Personengesellschaften, § 4a EStG	15
2.2.2 Gewinnermittlungszeitraum bei Körperschaften, § 7 (3) und (4) KStG	15
3. EINFÜHRUNG IN DAS KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT	16
3.1 Grundlagen der Besteuerung	17
3.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht	18
3.3 Beginn der Steuerpflicht	18
3.3.1 Vorgründungsgesellschaft (Gründungsentschluss)	18
3.3.2 Vorgesellschaft bzw. Vor-GmbH (notarieller Gesellschaftsvertrag)	18
3.3.3 Kapitalgesellschaft (Eintragung ins Handelsregister)	19
3.4 Ende der Steuerpflicht	19
3.5 Steuerbefreiungen	20
4. SCHEMA ZUR ERMITTLUNG DES ZVE	21
5. VON DER HANDELS- ZUR STEUERBILANZ (NKR)	22
6. VORGÄNGE IM GESELLSCHAFT- / GESELLSCHAFTERVERHÄLTNIS	23
6.1 Offene Einlagen und Ausschüttungen, § 8 (3) S. 1 KStG	23
6.1.1 offene Gewinnausschüttung (oGA)	23
6.1.2 offene Einlagen (oE)	23
6.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), § 8 (3) S. 2 KStG	24
6.3 Verdeckte Einlagen (vE), § 8 (3) S. 3f KStG	26
6.4 § 32a KStG: Korrektur von Steuerbescheiden bei vGA oder vE (nkr)	27

7. NICHT ABZIEHBARE AUFWENDUNGEN	28
7.1 Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG	28
7.2 Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 (5) EStG	29
7.3 Zuwendungen, § 9 (1) Nr. 2	29
7.3.1 Voraussetzungen	29
7.3.2 Abgrenzung zu BA	30
7.3.3 Keine vGA	31
7.3.4 Steuerbefreiung des Empfängers	31
8. BESONDERHEIT BEI KGAA, § 9 (1) 1 KSTG	31
9. ABZUG VON ZUWENDUNGEN, § 9 ABS. 1 NR. 2 KSTG	32
9.1 Keine Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 9 (1) S. 8 KStG	32
9.2 Höchstbetragsberechnung	33
10. VERLUSTABZUG, § 10D ESTG	34
11. VOM EINKOMMEN ZUM ZVE	35
12. ENTSTEHUNG UND VERANLAGUNG DER KST	35
13. EINFÜHRUNG IN DIE BESTEUERUNG VON PG	37
13.1 Allgemeines	37
13.2 Einkunftsarten	37
13.2.1 Infektions- bzw. Abfärbetheorie, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, EStH H 15.6	37
13.2.2 gewerblich geprägte Personengesellschaft, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG	38
13.2.3 Beispiele für mögliche Einkunftsarten einer PG:	38
13.5 Einkommensteuerliche Steuerfestsetzung / Zurechnung	39
13.5.1 Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 179 ff AO	39
13.5.2 Beispiel zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen	39
13.6 nkr: Besonderheit § 34a EStG	41
14. EINKÜNFTE AUS GEWERBEBETRIEB	42
14.1 Schaubild: Definition Gewerbebetrieb, § 15 (2)	43
14.2 Schaubild: Hauptarten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb	43
15. SONDERBETRIEBSVERMÖGEN	43
15.1 Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben	44
15.2 Ermittlungsmethoden der SonderBE und -BA	47
15.3 Zur Wiederholung: Unterschied KapG/PG hinsichtlich vGA und SonderBV	48
15.4 Wiederholung: notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen	49
15.5 Sonderbetriebsvermögen I und II, vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR	50
15.5.1 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I und II.	50
15.5.2 gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I und II	51
15.5.3 Definitionen Sonderbetriebsvermögen (R 4 Abs. 2 EStR)	51
15.5.4 Beispiele für SonderBV I:	52
15.5.5 Beispiele für SonderBV II:	52
15.6 Sonderbilanz und Sonder-G+V	53

ANHANG 1: ÜBERBLICK ÜBER EINZELNE PERSONENGESELLSCHAFTEN 55

ANHANG 2: ÜBERBLICK ÜBER EINZELNE KAPITALGESELLSCHAFTEN 57

Abkürzungsverzeichnis:

AfA	Absetzung für Abnutzung
AN	Arbeitnehmer
AO	Abgabenordnung
AV	Anlagevermögen
BA	Betriebsausgaben
BE	Betriebseinnahmen
BMG	Bemessungsgrundlage
BStG	Besteuerung der Gesellschaften
BV	Betriebsvermögen
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt
FB	Freibetrag
F-Bescheid	Feststellungsbescheid
F-Erklärung	(einheitliche und gesonderte) Gewinnfeststellungserklärung
FG	Freigrenze
G'schaft	Gesellschaft
G'ter	Gesellschafter
GA	Gewinnausschüttung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
GdE	Gesamtbetrag der Einkünfte
GF	Geschäftsführer
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
HGB	Handelsgesetzbuch
HS	Halbsatz
jur. Pers.	Juristische Person

KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
KG	Kommanditgesellschaft
KG aA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LSt	Lohnsteuer
nat. Pers.	Natürliche Person
nkr	Nicht klausurrelevant
oGA	Offene Gewinnausschüttung
oGA	Offene Gewinnausschüttung
OHG	Offene Handelsgesellschaft
PG	Personengesellschaft
SdE	Summe der Einkünfte
Soli	Solidaritätszuschlag
SolZ	Solidaritätszuschlag
SonderBV	Sonderbetriebsvermögen
TB	Tatbestand
TBM	Tatbestandsmerkmal
USt	Umsatzsteuer
vE	Verdeckte Einlage
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
WG	Wirtschaftsgut
z.B.	Zum Beispiel
zVE	Zu versteuerndes Einkommen

1. Wiederholung Gesellschaftsformen

Die verschiedenen Arten von Gesellschaften unterliegen einem Numerus clausus der Gesellschaftsformen. Das bedeutet, dass alle Arten von Gesellschaftstypen im Gesetz abschließend bestimmt sind. Es ist nicht möglich, eine neue Gesellschaftsform zu „erfinden“ und zu gründen, sondern es muss aus den vorgegebenen Formen ausgewählt werden.

Die Einteilung der Gesellschaftsformen erfolgt in zwei großen Gruppen, den Personengesellschaften und den Körperschaften.

1.1 Körperschaften

sind juristische Personen. Sie haben eine eigene Rechtspersönlichkeit, d.h. sind Träger von Rechten und Pflichten. Körperschaften sind von ihren Mitgliedern / Gesellschaftern unabhängig. Zu den Körperschaften zählen die Kapitalgesellschaften, Vereine und Genossenschaften. Die Körperschaft selbst ist Inhaberin des Gesellschaftsvermögens und wird selbst berechtigt und verpflichtet. So wird z.B. im Grundbuch die Gesellschaft als Eigentümerin von Grundstücken oder sonstigen Grundstücksrechten eingetragen.

Die Haftung ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt.

In den vor uns liegenden Vorlesungen werden wir uns vor allem mit den Kapitalgesellschaften und hierbei insbesondere mit der GmbH als der in der Praxis am häufigsten vorkommenden Körperschaft befassen.

1.2 Personengesellschaften

Personengesellschaften sind keine juristischen Personen, sondern ein Zusammenschluss von (natürlichen und/oder juristischen) Personen. Früher wurden bei Personengesellschaften traditionell nicht die Gesellschaft, sondern die Gesellschafter als Träger von Rechten und Pflichten angesehen.

Diese Abgrenzung zu den Körperschaften ist jedoch kein Abgrenzungskriterium (mehr). Im Hinblick auf § 124 HGB¹ wurden bereits bisher die Handelsgesellschaften des HGB als teilrechtsfähig angesehen und können daher z.B. als Eigentümerin eines Grundstückes im Grundbuch stehen. Darüber hinaus hat der BGH im Jahr 2001² seine Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit von GbR geändert: Eine GbR besitzt Rechtsfähigkeit, sofern sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. So hat der BGH inzwischen sogar die Grundbuchfähigkeit der (Außen)GbR anerkannt³.

(Diese Grundsätze gelten nicht für sogenannte „Innen-GbR“, wie z.B. die Tippgemeinschaft Müller und Schulze, die nie nach außen in Erscheinung tritt.)

¹ § 124 HGB:

(1) Die offene Handelsgesellschaft kann unter ihrer Firma Rechte erwerben und Verbindlichkeiten eingehen, Eigentum und andere dingliche Rechte an Grundstücken erwerben, vor Gericht klagen und verklagt werden.

(2) Zur Zwangsvollstreckung in das Gesellschaftsvermögen ist ein gegen die Gesellschaft gerichteter vollstreckbarer Schuldtitel erforderlich.

² BGH-Urt. v. 29.01.2001, NJW 2001, 1056.

³ Gem. § 47 (2) GBO sind neben der Gesellschaft jedoch auch die Gesellschafter im Grundbuch einzutragen.

1.3 Unterschiede Körperschaften / Personengesellschaften

- Haftung für Gesellschaftsverbindlichkeiten

Bei den Körperschaften ist die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt (vgl. § 13 (2) GmbHG, § 1 (1) 2 AktG, § 2 GenG). Bei Personengesellschaften haftet zumindest ein Gesellschafter persönlich mit seinem Privatvermögen unbeschränkt für Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

- Selbst- bzw. Fremdorganschaft

Ein weiterer Unterschied besteht in der Frage der Geschäftsführung und Vertretung: Bei Personengesellschaften wird diese Aufgabe von den Gesellschaftern selbst wahrgenommen (Selbstorganschaft), bei Körperschaften besteht eine Trennung von den Mitgliedern. Geschäftsführung und Vertretung werden durch besondere Organe (insbesondere Geschäftsführer, Vorstand, Aufsichtsrat) wahrgenommen (Fremdorganschaft). Allerdings besteht die Möglichkeit, auch einen Gesellschafter zum Organ zu bestimmen. Typisches Beispiel hierfür ist der Gesellschafter/Geschäftsführer einer Ein-Personen-GmbH.

Eine Körperschaft

ist eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit (= Träger von Rechten und Pflichten) und eigenem Gesellschaftsvermögen. Für Schulden der Gesellschaft haftet sie mit ihrem Gesellschaftsvermögen.

Eine Personengesellschaft

ist ein Zusammenschluss von natürlichen und/oder juristischen Personen.

Die Personengesellschaft kann Träger von Rechten und Pflichten sein.

Für Schulden der Gesellschaft haftet sie mit ihrem Gesellschaftsvermögen und (mindestens) ein Gesellschafter haftet mit seinem Privatvermögen.

1.4 Allgemeines zur Besteuerung von PG und Körperschaften

Für die Besteuerung von Gesellschaften ist die Steuerart und/oder die Rechtsform des Unternehmens maßgeblich.

1.4.1 Umsatzsteuer

Gem. § 13a UStG ist Steuerschuldner der Umsatzsteuer der Unternehmer. Unabhängig von der Rechtsform ist die Körperschaft oder die Personengesellschaft Unternehmerin. So ist z.B. auch eine GbR Unternehmerin iSd UStG. Falls die Gesellschaft ihrer Verpflichtung zur Zahlung der Umsatzsteuer nicht nachkommt, können im Falle einer PG jedoch die (persönlich haftenden) Gesellschafter in Anspruch genommen werden (mittels Haftungsbescheid, § 191 AO).

1.4.2 Gewerbesteuer:

Auch bei der Gewerbesteuer ist gem. § 5 GewStG Steuerschuldner der Unternehmer, d.h. derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird. Ist die Tätigkeit einer PG oder einer Körperschaft gewerblich und somit gewerbesteuerpflichtig, so ist Steuerschuldnerin die Gesellschaft. Hinweis: Kapitalgesellschaften erzielen immer gewerbliche Einkünfte, vgl. § 8 Abs. 2 KStG.

1.4.3 Steuern vom Einkommen / Personensteuern

Für die Einkommensbesteuerung ist die Rechtsform des Unternehmens maßgeblich.

1.4.3.1 Körperschaften

Körperschaften haben ihre eigene „Einkommensteuer“, nämlich die Körperschaftsteuer. Das KStG bezieht sich in weiten Teilen auf das EStG (vgl. § 8 Abs. 1 KStG) und bildet vor allem Besonderheiten ab, die lediglich Körperschaften betreffen. Im Übrigen gelten die Regelungen des EStG. Der erwirtschaftete Gewinn – unabhängig von einer Ausschüttung an die Gesellschafter – unterliegt vollständig der Körperschaftsteuer.

Es gilt das sogenannte „Trennungsprinzip“ zwischen dem Gewinn der Körperschaft und den Einkünften der Gesellschafter.

Steuerfestsetzung bei der Körperschaft

Gemäß § 1 KStG sind die dort genannten inländischen Körperschaften mit ihren sämtlichen Einkünften unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Körperschaft ist als eigenes Rechtssubjekt verpflichtet, eine Körperschaftsteuererklärung abzugeben.

Das Finanzamt prüft die Steuererklärung, berechnet das zu versteuernde Einkommen (zvE), setzt die KSt auf Grundlage des zvE fest und gibt den Bescheid an die Steuerschuldnerin (Körperschaft) bekannt. Der KSt-Satz beträgt linear 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG) des zvE zuzüglich SolZ (5,5 % der KSt, gem. §§ 2 Nr. 3, 3 (1) und 4 SolZG).

Körperschaften können grds. alle Einkunftsarten beziehen, die nicht auf natürliche Personen beschränkt sind (wie z.B. § 19 EStG). Ein Verein kann somit z.B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erzielen.

Kapitalgesellschaften und Genossenschaften beziehen jedoch – unabhängig von ihrer tatsächlichen Tätigkeit – immer Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 (1) EStG), vgl. §§ 8 (2) i.V.m. 1 (1) Nr. 1 KStG.

Besteuerung bei den Gesellschaftern

Zu den Gewinnanteilen aus einer Beteiligung an Kapitalgesellschaften gehören gem. § 20 (1) 1 EStG die Dividenden, die ein Aktionär aufgrund seiner Beteiligung an einer AG erhält, die Gewinnanteile aus einer Beteiligung an einer GmbH und auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vgl. hierzu Kapitel 5.2).

Es gilt das **Zuflussprinzip** gem. § 11 EStG. Somit sind die Einnahmen aus Kapitalvermögen zugeflossen, wenn der Stpfl. über sie verfügen kann (idR Gutschrift bei der Bank). Falls z.B. eine GmbH beschließt, nur einen Teil des Gewinnes an die Gesellschafter auszuschütten und den Rest zu thesaurieren (einzubehalten), handelt es sich nur bei den tatsächlich ausgeschütteten Beträgen bei den Gesellschaftern um Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 (1) 1 EStG.

Ausschüttungen an den Alleingesellschafter einer GmbH gelten bereits im Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung als zugeflossen, auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Auszahlung kommt es hier nicht an (vgl. H 20 (2) EStH).

Grundsatz Abgeltungssteuer (KapEst), § 32d (1) EStG:

Kapitalerträge unterliegen der Abgeltungssteuer. Das heißt, die Besteuerung ist mit Abführung der Kapitalertragsteuer (KapEst) durch die KapG zuzüglich Solidaritätszuschlag (SolZ) und ggf. Kirchensteuer (KiSt) abgegolten. Auf dem Konto des Gesellschafters wird somit nicht die Bruttoausschüttung (laut Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschaft), sondern nur die Nettoausschüttung (Bruttoausschüttung minus KapEst, SolZ und ggf. KiSt) gutgeschrieben.

Der **Steuersatz** der KapEst beträgt 25 % der Bruttoausschüttung, der Solidaritätszuschlag beträgt 5,5 % und die KiSt 9 %⁴ der KapEst, vgl. §§ 43a (1) Nr. 1 und 32d (1) EStG.

Die Erträge sind in der Einkommensteuererklärung nicht anzugeben. Der Abzug von tatsächlichen Werbungskosten (WK) oder Sonderausgaben (SA) ist ebenfalls ausgeschlossen.

Es wird jedoch der Sparer-Pauschbetrag (soweit ein Freistellungsauftrag vorgelegt wird) in Höhe von 801 € (Eheleute: 1.602 €) gewährt, §§ 20 Abs. 9 und 44a (2) EStG.

Ausnahme (nkr⁵): Antragsveranlagung gem. § 32d (4) und (5) EStG. Falls z.B. der KapG kein oder ein zu geringer Freistellungsauftrag vorgelegt wurde und so der Sparer-Pauschbetrag nicht ausgenutzt wurde oder der persönliche Steuersatz weniger als 25 % beträgt (häufig bei sogenannten „Rentnerfällen“), kann beim Finanzamt eine Günstigerprüfung beantragt werden. Es werden alle Kapitaleinkünfte angegeben und das Finanzamt prüft von Amts wegen, ob die KapEst oder der persönliche Steuersatz günstiger ist.⁶

Berechnungsbeispiel (ohne KiSt):

Bruttoausschüttung lt. Gewinnverteilungsbeschluss für G`ter A:	1.801,00 € =Einnahmen § 20 (1)1	
- Freistellungsauftrag = Sparer Pauschbetrag § 20 (9) EStG	<u>801,00 €</u>	
Steuerpflichtig:	1.000,00 € =Einkünfte § 20 (1)1	
- KapEst (25 % der Bruttoausschüttung)	250,00 €	
- SolZ (5,5 % der KapEst)	<u>13,75 €</u>	
= Gutschrift (= „Nettoausschüttung“): 1.801,00 € - 250,00 € KapES – 13,75 € SolZ =	1.537,25 €	

Besonderheit: Antrag auf Teileinkünfteverfahren, § 32d (2) Nr. 3 EStG (nkr)

Unter der Voraussetzung, dass der Gesellschafter zu

- mindestens 25 % an der KapG beteiligt ist oder
- mindestens 1 % an der KapG beteiligt ist und beruflich für diese tätig ist (Bsp. Geschäftsführer)

kann der Gesellschafter beantragen, statt der Abgeltungssteuer das sogenannte „Teileinkünfteverfahren“ anzuwenden, bei dem 40 % der Einnahmen steuerfrei sind, vgl. § 3 Nr. 40 Buchstabe d) EStG. Da bei dieser Veranlagungsart 60% als Einnahmen veranlagt werden, dürfen im Umkehrschluss auch nur 60% der tatsächlichen Werbungskosten in Abzug gebracht werden (§ 3c Abs. 1 EStG). Es handelt sich insoweit also um eine „normale“ Einkommensteuerveranlagung.

Der Sparer-Pauschbetrag wird in diesen Fällen nicht berücksichtigt.

⁴ In Bayern und Baden-Württemberg: 8 % der KapEst.

Hinweis zur KiSt (nicht klausurrelevant): Die KiSt wird nur berechnet, wenn der Stpfl. seine Religionszugehörigkeit der KapG zur Berechnung der Steuer angegeben hat. Da die Abgeltungssteuer u.a. keinen Abzug von gezahlter KiSt als Sonderausgabe zulässt, wird die Abgeltungssteuer pauschal gemindert.

⁵ nkr = nicht klausurrelevant

⁶ Hinweis (nkr): eine Pflichtveranlagung zum individuellen Steuersatz kann gem. § 32d (2) EStG vorliegen.

1.4.3.2 Personengesellschaften

Zur Besteuerung des Einkommens von Personengesellschaften gibt es keine eigene Steuerart. Der Gewinn wird vollständig bei den einzelnen Gesellschaftern in Höhe ihres Anteiles am Gewinn der Gesellschaft im Rahmen ihrer Einkommensteuer mit ihrem jeweils persönlichen Steuersatz berücksichtigt. Hierbei ist es grundsätzlich unerheblich, ob der Gewinn tatsächlich an die Gesellschafter ausgezahlt bzw. zugeflossen ist oder ob der Gewinn thesauriert (einbehalten) wurde („Transparenzprinzip“).

Der Gewinnanteil unterliegt der Einkommensbesteuerung des Gesellschafters für den Veranlagungszeitraum, für den er erzielt wird.

Bsp.: Gewinn 01 der gewerblich tätigen OHG = Besteuerung des Gewinnanteils des Gesellschafters als Einkünfte aus § 15 (1) 2 EStG in der ESt 01, unabhängig davon, ob der Anteil z.B. nicht (Thesaurierung) oder erst im Jahr 02 ausgezahlt wird.

Um welche Einkunftsart beim Gesellschafter es sich handelt, ist von der Art der Tätigkeit der Gesellschaft bzw. ihrer Einkunftsart abhängig.

So erzielt beispielsweise eine Steuerberatungsgesellschaft bürgerlichen Rechts Einkünfte aus § 18 EStG. Der Gewinn wird nicht bei der GbR selbst, sondern bei den Gesellschaftern versteuert.

Wenn die GbR aus den Steuerberatern A und B zu jeweils $\frac{1}{2}$ besteht, unterliegen bei A und bei B jeweils $\frac{1}{2}$ des Gewinnes (entsprechend ihrer Beteiligung an der Gesellschaft) der Einkommensteuer als Einkünfte aus § 18 EStG. Dort werden sie im Rahmen ihrer weiteren Einkommensermittlung mit ihrem persönlichen Steuersatz besteuert.

Steuerfestsetzung:

Da die Personengesellschaft selbst keine Steuern auf ihr Einkommen zahlt, sondern der Gewinn anteilig bei den Gesellschaftern besteuert wird, erfolgt auch keine Steuerfestsetzung bei der PG.

Um eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten, wird der Gewinn der PG jedoch mittels einer „*einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen*“ festgestellt, §§ 179 ff AO.

Dies bedeutet, dass die PG eine Feststellungserklärung beim Finanzamt einreicht. Hierin enthalten sind die Gewinnermittlung (Bilanz und G+V oder Einnahme-Überschussrechnung), die beteiligten Gesellschafter mit ihrer Anschrift und Steuernummer sowie ihrem Anteil am Gewinn der Gesellschaft. Ggf. werden Angaben zum Sonderbetriebsvermögen (hierzu später) gemacht. Das Finanzamt prüft, ob der Gewinn steuerlich korrekt ermittelt wurde und stellt ihn fest. Ferner rechnet es den Gewinn den einzelnen Gesellschaftern entsprechend der Beteiligungsverhältnisse zu und teilt den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern der einzelnen Gesellschafter die Einkunftsart und die Höhe des auf den jeweiligen Gesellschafter entfallenden Betrages mit⁷. Hierbei handelt es sich um einen sogenannten Grundlagenbescheid, der für die weiteren Folgebescheide (hier: ESt der Gesellschafter) bindend ist.

Für weitergehende Ausführungen siehe Kap. 13.5.

⁷ Bei Einkünften aus Gewerbebetrieb wird zusätzlich der anteilige Gewerbesteuermessbetrag mitgeteilt, damit die Steuerermäßigung gem. § 35 (1) Nr. 1 EStG ermittelt werden kann.

Besteuerung bei den Gesellschaftern

Der Gesellschafter gibt seine Einkünfte aus der Gesellschaft im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung an und versteuert sie mit seinem individuellen Steuersatz. Falls die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung (s.o.) zeitlich später oder abweichend erfolgt, wird der ESt-Bescheid des Gesellschafters entsprechend geändert (Korrekturvorschrift: § 175 (1) Nr. 1 AO).

1.4.3.3 Zusammenfassender Vergleich: Besteuerung KapG / PG

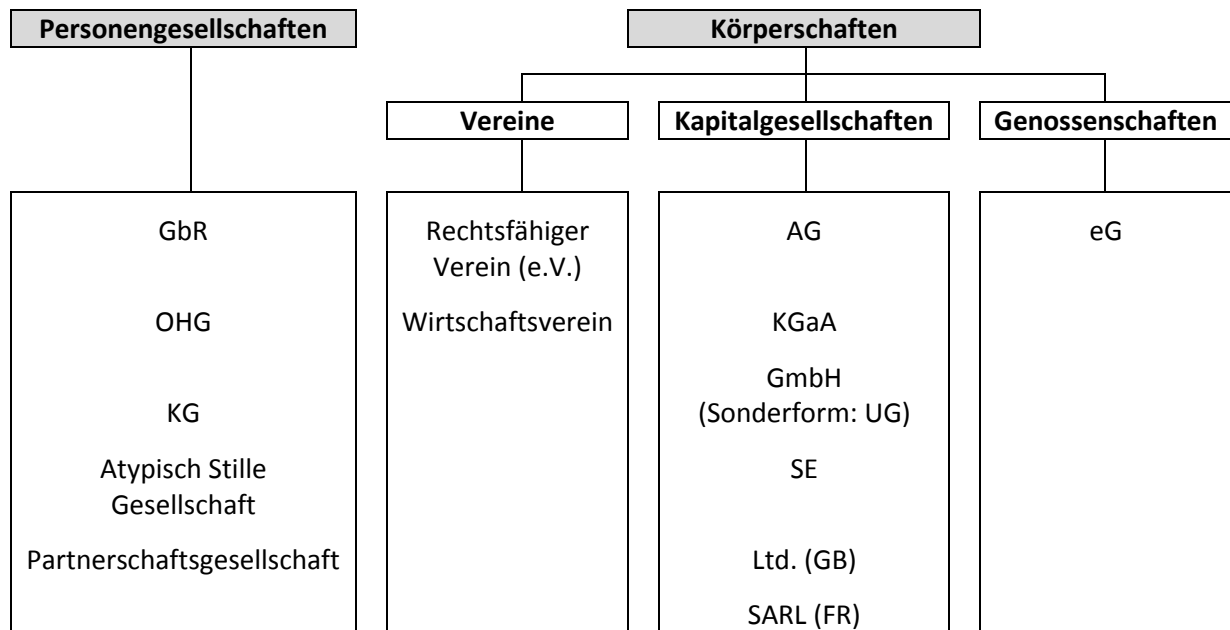
KapG:

- der Gewinn der Gesellschaft unterliegt vollständig der KSt (15 %, § 23 (1) KStG zuzügl. SolZ).
- Kapitalgesellschaften beziehen (anders als andere Körperschaften) ausschließlich Einkünfte aus § 15 EStG (siehe § 8 (2) KStG).
- Die Gesellschafter versteuern lediglich die tatsächlich ausgeschütteten Beträge im Jahr des Zuflusses. Es handelt sich um Einnahmen aus Kapitalvermögen, § 20 (1) 1 EStG.
- Die zugeflossenen Erträge unterliegen grds. der Abgeltungssteuer, wobei der Steuersatz der KapESt 25 % (zuzüglich SolZ und ggf. KiSt) beträgt.
- Es wird ein Sparer-Pauschbetrag in Höhe von bis zu 801 € (Ehegatten: 1.602 €) berücksichtigt, wenn hierfür der KapG eine entsprechende Freistellungsbescheinigung vorgelegt wurde.

PG:

- der Gewinn der Gesellschaft wird durch das Finanzamt festgestellt. Den Gesellschaftern wird ihr jeweiliger Anteil am Gewinn einkommensteuerlich zugerechnet und dem jeweiligen Wohnsitzfinanzamt mitgeteilt. Die Gesellschaft selbst zahlt keine eigene Personensteuer, ihre Gewinne werden ausschließlich bei den Gesellschaftern versteuert.
- Die Einkunftsart ist von der Art der Tätigkeit der Gesellschaft abhängig (beachte jedoch § 15 Abs. 3 EStG)
- Die Gesellschafter versteuern den ihnen zugerechneten Anteil am Gewinn mit ihrem persönlichen Steuersatz in ihrer Einkommensteuererklärung.
- Ob der Gewinn tatsächlich (vollständig oder teilweise) ausgezahlt worden ist, ist für die Besteuerung unerheblich.

1.5 Schaubild: Übersicht der Gesellschaftsformen



Ein ausführlicher Überblick über Personengesellschaften und Körperschaften befindet sich in den Anlagen 1 und 2 am Ende dieses Skriptes.

2. Gewinnermittlung von PG und Körperschaften

Die Grundsätze zur Gewinnermittlung gelten für Personengesellschaften und Körperschaften gleichermaßen.

2.1 Gewinnermittlungsmethoden

Es gibt drei Methoden der Gewinnermittlung:

- 1.) den Betriebsvermögensvergleich, § 4 (1) oder § 5 (1) EStG und
- 2.) die Einnahme-Überschussrechnung nach § 4 (3) EStG.
- 3.) nach Durchschnittssätzen (nur für Land- und Forstwirte, die weder zur Buchführung verpflichtet sind noch die Voraussetzungen des § 13a Abs. 1 S. 1 erfüllen). Sie können den Gewinn nach Durchschnittssätzen schätzen (R 13.5 Abs. 1 EStR), sofern sie nicht freiwillig Bücher geführt haben und auch die Betriebseinnahmen und –ausgaben nicht aufgezeichnet haben. Diese Gewinnermittlungsmethode ist für unsere Vorlesung nicht klausurrelevant.

Grundsätzlich wird der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich (Erstellen einer Bilanz) ermittelt, wobei sich die gesetzliche Buchführungspflicht aus dem Handelsrecht (§§ 238 ff HGB) oder aus dem Steuerrecht (§ 141 AO) ergeben kann.

Falls keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht und auch nicht freiwillig Bücher geführt werden, wird der Gewinn aus Vereinfachungsgründen gem. § 4 (3) mittels einer Einnahme-Überschussrechnung ermittelt.

2.1.1 Betriebsvermögensvergleich nach § 4 (1) und § 5 (1) EStG

Betriebsvermögen am Ende des Geschäftsjahres
- Betriebsvermögen am Anfang des Geschäftsjahres
= Kapitalmehrung oder –minderung
+ Privatentnahmen
- Privateinlagen
= Gewinn / Verlust

Zum Jahresabschluss gehört eine Bilanz und eine Gewinn- und Verlustrechnung (doppelte Buchführung).

- § 4 (1)** → es sind nur einkommensteuerliche Bewertungsvorschriften zu beachten (§§ 6 und 7).
→ Steuerliche Wahlrechte können ausgeübt werden, auch wenn sie handelsrechtlichen Bestimmungen (wie z.B. dem Niederstwertprinzip) widersprechen.
⇒ Die Gewinnermittlung nach § 4 (1) EStG kommt **nur für Freiberufler** in Betracht, die freiwillig Bücher führen **oder für Land- und Forstwirte**, die entweder freiwillig Bücher führen oder die Grenzen des § 141 AO überschreiten.
- § 5 (1)** → Maßgeblichkeit der Handelsbilanz.
→ neben steuerlichen Vorschriften gelten die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung.

⇒ Die Gewinnermittlung nach § 5 (1) EStG ist für **Gewerbetreibende** verpflichtend, die entweder freiwillig Bücher führen, die Grenzen des § 141 AO überschreiten oder bereits gem. § 140 AO iVm § 238 HGB Bücher führen müssen.

2.1.2 Einnahme-Überschussrechnung, § 4 (3)

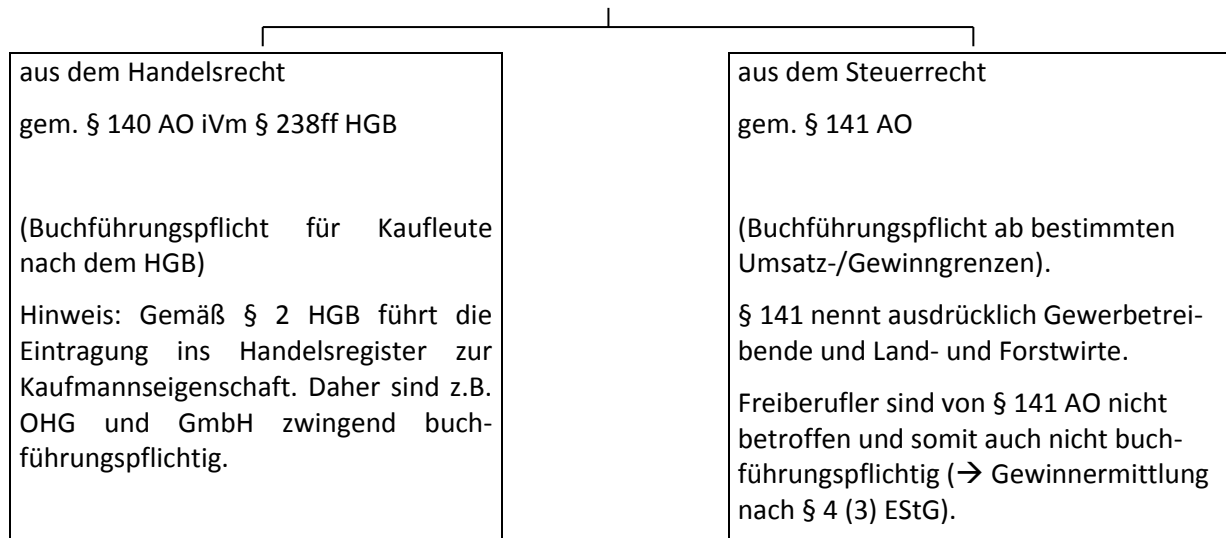
Betriebseinnahmen	Zuflussprinzip § 11 (1)
- Betriebsausgaben	Abflussprinzip § 11 (2) [außer bei abnutzbaren WG des AV → AfA]
= Gewinn	

Es gibt keine Bilanz und grds. keine periodengerechte Abgrenzungen (Ausnahme: AfA). Maßgeblich ist allein das Zufluss- bzw. Abflussprinzip gem. § 11 EStG.

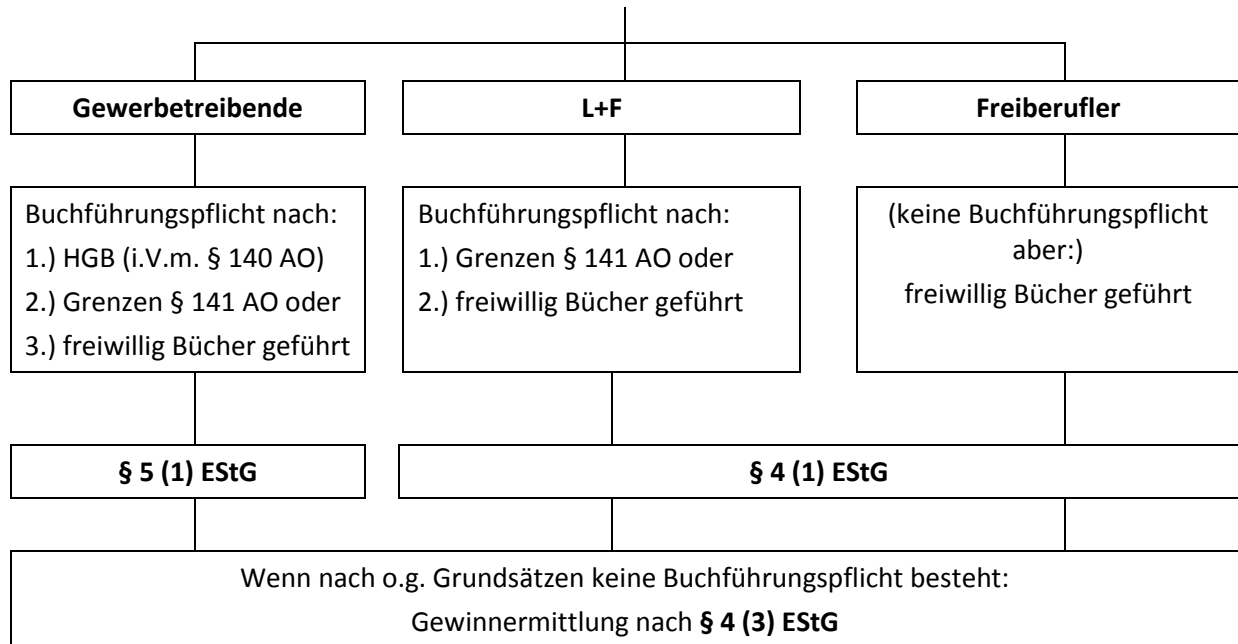
Die Einnahme-Überschussrechnung kommt für alle Gewerbetreibenden und Land- und Forstwirte in Betracht, sofern sie nicht gem. §§ 140, 141 AO zur Führung von Büchern verpflichtet sind und auch nicht freiwillig Bücher führen.

Freiberufler ermitteln ihren Gewinn grds. nach § 4 (3) EStG, es sein denn, sie führen freiwillig Bücher (in der Praxis selten).

2.1.3 Schaubild: Die gesetzliche Buchführungspflicht kann sich ergeben



2.1.4 Schaubild: Wann welche Gewinnermittlungsmethode?



→ Im Ergebnis sind die Gewinne – egal welche Gewinnermittlungsart angewandt wurde – gleich hoch, Grundsatz der Totalidentität. Es können sich jedoch durch unterschiedliche Gewinnermittlungsmethoden in den einzelnen Jahren (Perioden) Unterschiede ergeben.

2.2 Gewinnermittlungszeitraum / Wirtschaftsjahr

Gewinnermittlungszeitraum ist gemäß § 2 (7) EStG (für PG) bzw. § 7 (3) KStG (für Körperschaften) grundsätzlich das Kalenderjahr (KJ), außer es ist ein abweichendes Wirtschaftsjahr möglich. Für Personengesellschaften ist dies in § 4a EStG geregelt, für Körperschaften in § 7 (4) KStG.

2.2.1 Gewinnermittlungszeitraum bei Personengesellschaften, § 4a EStG

PG mit Land- und Forstwirtschaftlichen Einkünften:

- das Wirtschaftsjahr umfasst grundsätzlich den Zeitraum 01. Juli bis 30. Juni, § 4a Abs. 1 Nr. 1 (Ausnahme: § 8c EStDV)
- der Gewinn ist gem. § 4a Abs. 2 Nr. 1 auf das Kalenderjahr, in dem das WJ beginnt und auf das Kalenderjahr, in dem das WJ endet, entsprechend dem zeitlichen Anteil aufzuteilen.

PG mit gewerblichen Einkünften

- bei Gewerbetreibenden, die im Handelsregister (HR) eingetragen sind, ist das WJ der Zeitraum, in dem sie regelmäßig Abschlüsse machen. Das WJ kann das KJ sein oder vom KJ abweichen.
- bei Gewerbetreibenden mit abweichendem WJ **gilt der Gewinn in dem KJ bezogen, in dem das WJ endet**, § 4a Abs. 2 Nr. 2 (= keine Aufteilung wie bei LuF)⁸.
- die Umstellung auf ein abweichendes KJ bedarf der Zustimmung des Finanzamtes (§ 4a (1) Nr. 2).
- im Falle der Unternehmenseröffnung kann ein „Rumpfwirtschaftsjahr“ vorliegen.
- bei Gewerbetreibenden, die nicht in das HR eingetragen sind, ist das WJ stets das KJ, § 4a Abs. 1 Nr. 3.

PG mit freiberuflichen Einkünften

Der Gewinn ist stets für das Kalenderjahr zu ermitteln, vgl. § 2 Abs. 7 EStG.

2.2.2 Gewinnermittlungszeitraum bei Körperschaften, § 7 (3) und (4) KStG

Es gelten sinngemäß die Regelungen für gewerbliche Personengesellschaften, vgl. § 7 (3) und (4) KStG.

D.h. bei abweichendem Wirtschaftsjahr **gilt auch hier der Gewinn als in dem KJ bezogen, in dem das WJ endet**.

Beispiel: Die ins HR eingetragene Gesellschaft (gewerblich tätig) hat ein abweichendes WJ und im Zeitraum 01.05.01 bis 30.04.02 einen Gewinn von 50.000 € erwirtschaftet.

Der Gewinn gilt als im KJ 02 bezogen, da das WJ in 02 endet.

Falls es sich bei der Gesellschaft um eine PG handelt, ist dies in § 4a (2) Nr. 2 EStG geregelt, falls es sich um eine Körperschaft handelt, greift § 7 (4) KStG.

⁸ Für Körperschaften gilt der wortgleiche § 7 Abs. 4 KStG.

3. Einführung in das Körperschaftsteuerrecht

Rechtsgrundlagen	<p>Die verbindlichen Rechtsnormen befinden sich im Körperschaftsteuergesetz (KStG) und in der Körperschaftsteuereinführungsvorschrift (KStDV).</p> <p>Für die Praxis ebenfalls wichtig sind die Körperschaftsteuerrichtlinien, in denen Zweifels- und Auslegungsfragen geklärt werden und ständige Rechtsprechung eingearbeitet ist. Es handelt sich bei Richtlinien jedoch um Verwaltungsanweisungen, welche nur für die Finanzämter, nicht jedoch für Steuerpflichtige und Gerichte bindend sind.</p> <p>Auch die höchstrichterliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) ist in der Praxis wichtig, bindet jedoch nur die am Rechtsstreit beteiligten Parteien.</p>
Steuerrechtssubjekt	<p>ist gem. § 1 (1) KStG die Körperschaft. Der im Zivilrecht verankerten strikten Trennung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern wird auch im Steuerrecht gefolgt. So sind juristische Personen steuerlich eigene Rechtssubjekte, die zur Erfüllung steuerlicher Pflichten herangezogen werden. Die Gesellschaft selbst ist körperschaftsteuerpflichtig.</p>
Personensteuer	<p>Die KSt ist vereinfacht gesagt die Einkommensteuer der juristischen (= nicht natürlichen) Personen. Für die Ermittlung des Einkommens als Besteuerungsgrundlage ist gem. § 8 KStG grundsätzlich das EStG maßgeblich.</p> <p>Nicht maßgeblich für die Berechnung der KSt ist die Gewinnverwendung. Es ist also für die Höhe der KSt unerheblich, ob oder in welche Höhe Gewinne an Gesellschafter ausgeschüttet werden.</p> <p>Ausschüttungen an die Gesellschafter sind für diese Einkünfte aus § 20 EStG und unterliegen der Abgeltungssteuer (KapESt). Die KapESt ist für die Gesellschafter (nicht für die Gesellschaft) eine Personensteuer.</p>
Direkte Steuer	<p>Steuerschuldner und Steuerträger sind identisch.</p>
Gemeinschaftsteuer	<p>Das KSt-Aufkommen steht Bund und Ländern zu jeweils ½ zu.</p>
Prüfungsschema (grob)	<ol style="list-style-type: none">1. Persönliche Steuerpflicht, §§ 1, 2 KStG (unbeschränkt + beschränkt)2. Einkommen. BMG ist gem. § 8 (1) KStG das zu versteuernde Einkommen nach dem EStG und besonderen Vorschriften des KStG3. Steuertarif, § 23 KStG

3.1 Grundlagen der Besteuerung

BMG ist zVE	Die KSt bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (zVE), das die Körperschaft im Kalenderjahr bezogen hat. Das zVE ist das Einkommen im Sinne des § 8 (1) KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG.	§ 7 KStG
Gewinnermittlungszeitraum	ist das Wirtschaftsjahr. Weicht das WJ vom Kalenderjahr ab, so gilt der Gewinn in dem Jahr bezogen, in dem das WJ endet, § 7 (4) KStG.	§ 7 (4) KStG
Maßgebliche Vorschriften	Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG.	§ 8 (1) KStG
EStG	R 32 (1) KStR listet die einkommensteuerlichen Vorschriften auf, die bei der KSt anzuwenden sind. Nicht anwendbar (da auf natürliche Pers. bezogen) sind z.B.: §§ 10 – 10c, 10e, 10f, 10h, 10i EStG (Sonderausgaben) §§ 33 – 33b EStG (außergewöhnliche Belastungen) §§ 32 VI EStG (Kinderfreibetrag)	R 32 (1) KStR
KStG	Die §§ 8 – 22 KStG enthalten Sonderbestimmungen zur Ermittlung des Einkommens von Körperschaften.	§§ 8 – 22 KStG
Einkunftsarten	Die KSt umfasst grds. alle Einkunftsarten. Ausnahmen: Auf natürliche Personen bezogene Einkünfte, z.B. § 19 und § 22 Nr. 4 EStG. Ein Verein kann z.B. Einkünfte aus § 21 EStG haben. Ausnahme § 8 (2) KStG: Gesellschaften i.S.v. § 1 (1) Nr. 1-3 KStG (insbesondere Kapitalgesellschaften) beziehen <i>ausschließlich</i> Einkünfte aus Gewerbebetrieb.	§ 8 (2) KStG und R 32 KStR
Gewinnermittlungsmethode	Orientiert sich am EStG i.V.m. §§ 140 / 141 AO, daher: § 4 (3) EStG § 4 (1) EStG § 5 (1) EStG Da Kapitalgesellschaften bereits nach §§ 6 , 238 HGB buchführungspflichtig sind, erfolgt die Gewinnermittlung zwingend nach § 5 (1) EStG: - Maßgeblichkeit der Handelsbilanz - Korrekturen nach den §§ 4-7 EStG	§ 8 (1) KStG i.V.m. EStG und §§ 140, 141 AO

3.2 Beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind die in § 1 (1) KStG genannten Körperschaften mit Sitz und // oder Geschäftsleitung im Inland.

Die Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Diese befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebliche Wille gebildet und Entscheidungen getroffen werden.

Der Sitz einer Körperschaft ist gem. § 11 AO der Ort, der durch Gesetz, Gesellschaftsvertrag, Satzung, Stiftungsgeschäft oder dergleichen bestimmt ist.

Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 (2) KStG), d.h. auch auf solche, die nicht im Inland erzielt werden. Falls auch Einkünfte im Ausland erzielt werden, können ggf. Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) mit dem jeweiligen Staat gelten. Auf DBA wird im Rahmen dieser Vorlesung jedoch nicht eingegangen.

Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind gem. § 2 Nr. 1 KStG Körperschaften, die weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, aber im Inland Einkünfte erzielen (z.B. Filiale im Inland).

Sie sind lediglich mit ihren inländischen Einkünften gemäß § 49 EStG steuerpflichtig.

3.3 Beginn der Steuerpflicht

Der Beginn der Steuerpflicht ist in KStH H 2 geregelt.

Bei Kapitalgesellschaften ist zwischen den einzelnen Gründungsstadien zu unterscheiden. Dies wird im Folgenden am Beispiel einer GmbH dargestellt:

3.3.1 Vorgründungsgesellschaft (Gründungsentschluss)

Schließen sich Gesellschafter zusammen, um eine Kapitalgesellschaft zu gründen, so handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), eine sog. „Vorgründungsgesellschaft“. Ein notarieller Gesellschaftsvertrag ist noch nicht geschlossen, aber beabsichtigt. Es handelt sich um eine Personengesellschaft, die **nicht körperschaftsteuerpflichtig** ist. Falls bereits Einkünfte erzielt werden, so sind diese – wie bei jeder anderen Personengesellschaft – einkommensteuerlich bei den Gesellschaftern zu versteuern⁹.

3.3.2 Vorgesellschaft bzw. Vor-GmbH (notarieller Gesellschaftsvertrag)

Mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages ist der gemeinsame Zweck der Vorgründungsgesellschaft bürgerlichen Rechts erfüllt. Es entsteht eine sogenannte „Vorgesellschaft“, welche zivilrechtlich als Gesellschaft *sui generis* [lat.: *eigener Gattung*] angesehen wird. Diese Gesellschaft besteht bis zur zivilrechtlichen Entstehung der Kapitalgesellschaft durch Eintragung in

⁹ Auf die in der Literatur aufgeworfene Problematik, ob es sich in diesen Fällen um eine AußenGbR (so z.B. Priester, GmbH 1995, 481) oder um eine weitere Personengesellschaft handelt (so Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 2002, 1012ff), wird im Rahmen dieser Veranstaltung nicht eingegangen.

das Handelsregister (vgl. § 41 AktG, § 11 GmbHG). Sie tritt im Rechtsverkehr mit dem Zusatz zur Firmierung „in Gründung“ auf (Bsp.: „A-GmbH i.Gr.“). Die Vorgesellschaft wird mit der ihr nachfolgenden Kapitalgesellschaft als identisch angesehen, so dass sich die von der Vorgesellschaft begründeten Rechtsverhältnisse in der eingetragenen Kapitalgesellschaft fortsetzen¹⁰.

Kommt es später zur Registereintragung, ist die mit der späteren Kapitalgesellschaft identische Vorgesellschaft **bereits als Vorgesellschaft körperschaftsteuerpflichtig**¹¹.

Falls tatsächlich keine Absicht bestand, die Kapitalgesellschaft in das Handelsregister eintragen zu lassen oder die ursprüngliche Eintragungsabsicht nicht weiter verfolgt wird, handelt es sich um eine sogenannte „unechte Vorgesellschaft“. Hierbei handelt es sich nicht um eine im Entstehen begriffene Kapitalgesellschaft, sondern um eine Personengesellschaft, die von Anfang an auch steuerlich wie eine PG behandelt wird.

3.3.3 Kapitalgesellschaft (Eintragung ins Handelsregister)

Mit Eintragung ins Handelsregister ist die Gesellschaft auch zivilrechtlich entstanden.

3.4 Ende der Steuerpflicht

Gesellschaftsrechtlich erlischt die Kapitalgesellschaft als Rechtssubjekt erst im Moment ihrer **Vollbeendigung**. Hierunter versteht man den Zustand der vollständigen Auflösung einer Gesellschaft. Gründe für die Auflösung einer Gesellschaft sind z.B. in § 131 HGB, § 60 GmbHG und § 289 AktG geregelt.

Zur **Vollbeendigung** einer Gesellschaft gehört:

- Auflösung der Gesellschaft (beenden der werbenden Tätigkeit),
- Abwicklung (Liquidation, nach deren Abschluss die Gesellschaft vermögenslos ist, es wird der Firma der Zusatz i.L. beigefügt) und
- Eintragung der Löschung im Handelsregister.

Weitere Gründe der Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht können beispielsweise sein: Umwandlung in eine Personengesellschaft oder Verlagerung der Geschäftsleitung und Sitz ins Ausland.

Kein Beendigungsgrund ist (allein) die Eintragung der Löschung im Handelsregister.

Grund: trotz Löschung können weiterhin Einkünfte erzielt werden.

Bsp. 1 Die Löschung aus dem HR erfolgte versehentlich, die GmbH ist weiterhin tätig.

Bsp. 2 Nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Fa. Arcandor AG (ehem. KarstadtQuelle AG) war die AG gem. § 141a FGG, § 60 (1) 4 GmbHG von Amts wegen aus dem HR zu löschen. Dennoch wurden im laufenden Insolvenzverfahren weiterhin Einkünfte erzielt.

¹⁰ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2009, 29.

¹¹ H.M., vgl. u.a. BFH v. 14.10.1992, BStBl II 1993, 352 mwN. Auf den Meinungsstreit der Literatur, ob es sich bei der Vorgesellschaft um ein eigenes Körperschaftsteuersubjekt handelt oder ob die Körperschaftsteuerpflicht rückwirkend nach Eintragung eintritt, wird hier nicht eingegangen. Die Problematik wirkt sich nur dann aus, wenn es tatsächlich nicht zur Eintragung kommt (Liquidationsbesteuerung analog § 11 KStG oder von Anfang an Personengesellschaft).

3.5. Steuerbefreiungen

Bei den in § 5 KStG aufgezählten Unternehmen gelten subjektive **Befreiungen von der Körperschaftsteuer**. So sind z.B. das Bundeseisenbahnvermögen, die Deutsche Bundesbank und Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, von der Körperschaftsteuer befreit.

Ferner gibt es besondere Steuerbefreiungen für gemeinnützige Körperschaften, § 5 (1) Nr. 9 KStG, §§ 64 ff AO, wie z.B. für den als gemeinnützig anerkannten Sportverein. Ebenfalls steuerfrei sind gem. § 8 Abs. 5 KStG Mitgliedsbeiträge von Personenvereinigungen.

Auf diese Steuerbefreiung wird im Rahmen dieser Vorlesung nicht näher eingegangen.

Gemäß § 8b KStG sind u.a. Dividenden aus Anteilen an anderen Kapitalgesellschaften steuerfrei (objektive Steuerbefreiung).

4. Schema zur Ermittlung des zVE¹²

Gewinn / Verlust laut Handelsbilanz ¹³	
+/-	Korrekturen aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften, insbes. §§ 4 – 7 EStG +/- Steuerrechtliche Bilanzierungs- und Bewertungsverbote +/- Sonstige Korrekturen aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften
=	Gewinn / Verlust lt. Steuerbilanz
+/-	Korrekturen auf gesellschaftlicher Ebene + verdeckte Gewinnausschüttungen, § 8 (3) S. 2 KStG, R 36 KStR - verdeckte Einlagen, § 8 (3) S. 3 KStG, R 40 KStR
+	Nichtabziehbare Aufwendungen + Nichtabziehbare Satzungsaufwendungen, § 10 Nr. 1 KStG + Nichtabziehbare Steueraufwendungen, § 10 Nr. 2 KStG + Nichtabziehbare Geldstrafen, § 10 Nr. 3 KStG + Nichtabziehbare Hälfte der Aufsichtsratsvergütungen, § 10 Nr. 4 KStG + Nicht abzugsfähige BA gemäß § 4 (5) EStG + Gesamtbetrag der Spenden, § 9 (1) Nr. 2 KStG
-	Besonderheit bei KGaA - Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA, § 9 (1) Nr. 1 KStG
+/-	Weitere Hinzurechnungen / Kürzungen (nkr) +/- Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenbeteiligungen, § 8b KStG +/- bei Organträgern, §§ 14, 17 + 18 KStG +/- sonstige Korrekturen, z.B. Entstrickung § 12 KStG, sonstige inländische steuerfreie Einnahmen, z.B. Investitionszulagen oder Korrekturen bei ausländischen Einkünften, z.B. DBA, AStG
=	Einkommen für die Zuwendungsberechnung (§ 9 (2) KStG)
-	abzugsfähige Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge, § 9 (1) Nr. 2 KStG)
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
-	Verlustabzug, § 10d EStG
=	Einkommen
-	Freibetrag §§ 24, 25 KStG
=	Zu versteuerndes Einkommen (zVE), § 7 (1) KStG

¹² Die Ermittlung des zVE kann auch **R 29 KStR** entnommen werden.

¹³ Falls Bilanzierungspflicht gem. § 5 (1) EStG besteht. Bei Gewinnermittlung nach § 4 (1) oder (3) EStG gelten handelsrechtliche Vorschriften grds. nicht.

5. Von der Handels- zur Steuerbilanz (nkr)

Hinweis: Im Rahmen dieser Vorlesung entspricht – falls keine besonderen Angaben gemacht werden – grundsätzlich der Handelsbilanzgewinn dem Steuerbilanzgewinn.

Gemäß § 8 (1) KStG gelten die einkommensteuerlichen Vorschriften zur Gewinnermittlung auch für Körperschaften.

Beispielsweise kleinere Vereine können daher ihren steuerlichen Gewinn gem. § 4 (3) EStG ermitteln.

Für (nach HGB buchführungspflichtige) Kapitalgesellschaften ist grds. § 5 (1) EStG anzuwenden. Am Schluss des Wirtschaftsjahres ist das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung anzusetzen ist (**Maßgeblichkeitsgrundsatz**).

Anschließend muss die handelsrechtliche Gewinnermittlung im Falle handelsrechtlicher Wahlrechte oder einkommensteuerlicher Besonderheiten korrigiert werden (Durchbrechung des Maßgeblichkeitsgrundsatzes).

Hierbei sind auch steuerrechtliche Bewertungs- und AfA-Regelungen zu beachten, wobei folgender Grundsatz gilt:

handelsrechtliches Aktivierungswahlrecht	=	steuerrechtliches Aktivierungsgebot
handelsrechtliches Passivierungswahlrecht	=	steuerrechtliches Passivierungsverbot

Die Aufstellung einer separaten Steuerbilanz ist für den Übergang vom handels- zum steuerrechtlichen Ergebnis nicht notwendig. Gem. § 60 (2) EStDV ist es ausreichend, wenn die Beträge außerbilanziell hinzu- oder abgerechnet werden.

Beispiele für steuerliche Sondervorschriften:

- § 6 EStG Bewertung
- §§ 7ff EStG AfA
- § 5 (2a) – (4b), § 6 (1) Nr. 3a EStG Bildung und Bewertung von Rückstellungen

6. Vorgänge im Gesellschaft- / Gesellschafterverhältnis

6.1 Offene Einlagen und Ausschüttungen, § 8 (3) S. 1 KStG

Einlagen in das Betriebsvermögen und Gewinnausschüttungen haben ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis. Sie haben keine Auswirkung auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens. Dies gilt sowohl für offene wie auch für verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen. Zum Verständnis der folgenden Ausführungen lesen Sie bitte jetzt **§ 8 Abs. 3 KStG**.

6.1.1 offene Gewinnausschüttung (oGA)

Eine oGA beruht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss.

Am Beispiel einer GmbH bedeutet dies, dass:

der Geschäftsführer die Gesellschafterversammlung einberuft (§ 49 GmbHG). Entscheidungen der Gesellschafter werden in der Gesellschafterversammlung durch Beschlüsse gefasst (§ 48 GmbHG), wobei die Abstimmungen nach dem Mehrheitsprinzip (1 € am Geschäftsanteil = 1 Stimme) erfolgen (§ 47 GmbHG).

Inhaltlich stimmen die Gesellschafter gem. § 46 GmbHG unter anderem über die Feststellung des Jahresabschlusses des vergangenen WJ und die Verwendung des Ergebnisses (Nr. 1) ab (Gewinnverteilungsbeschluss). Ferner wird u.a. über die Einforderung von Einlagen (Nr. 2) abgestimmt.

Ob oder wie das Einkommen der Gesellschaft verteilt wird, hat keine Auswirkung auf den erzielten Gewinn. Der Buchungssatz lautet „Kapital an Bank“ und ist erfolgsneutral.

Leistungen an Gesellschafter erfolgen regelmäßig durch (offene) Gewinnausschüttungen. Darüber hinausgehende Vorteilszuwendungen werden durch das Rechtsinstitut der „verdeckten Gewinnausschüttung“ erfasst (siehe im Folgenden), wobei § 8 (3) KStG ausdrücklich bestimmt, dass **weder** offene **noch** verdeckte Gewinnausschüttungen den Gewinn mindern dürfen.

6.1.2 offene Einlagen (oE)

Offene bzw. gesellschaftsrechtliche Einlagen sind bei der GmbH zunächst die Leistungen der Gesellschafter auf die - bei Gründung oder Stammkapitalerhöhung - übernommenen Stammeinlagen. Da diesen Vermögensmehrungen ein entsprechender Passivposten, nämlich das gezeichnete Kapital gegenübersteht, ist die Einzahlung gewinnneutral. Das gleiche gilt auch für die gem. § 272 HGB als Kapitalrücklage auszuweisenden Gesellschafterleistungen.

Offene Einlagen werden in der Bilanz als erfolgsneutraler Eigenkapitalzugang ausgewiesen. Die GuV ist hiervon nicht betroffen.

Bsp.: Die A-GmbH beschließt in der Gesellschafterversammlung ihr Stammkapital um 40.000 € zu erhöhen. Die beiden jeweils zu 50% beteiligten Gesellschafter zahlen je 20.000 € ein. Der Buchungssatz lautet jeweils „Bank an Stammkapital 20.000 €“ und ist erfolgsneutral (Bilanzverlängerung). Eine Korrektur i.H.d. offenen Einlage ist nicht erforderlich.

6.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), § 8 (3) S. 2 KStG

Nach dem „Trennungsprinzip“ stehen sich Kapitalgesellschaft und Anteilseigner wie fremde Dritte gegenüber. So können Gesellschafter und Gesellschaft miteinander steuerwirksame Verträge schließen. Dies gilt allerdings nur insoweit, als die zwischen der KapG und Gesellschafter geschlossenen Verträge auch wie unter fremden Dritten vereinbart werden. Falls es sich um eine unangemessene Leistungsbeziehung handelt, die die Gesellschaft mit einem fremden Dritten nicht geschlossen hätte, wird von einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ausgegangen.

Die Gesellschaft hat den sie benachteiligenden Vertrag nicht mit Gewinnerzielungsabsicht geschlossen, sondern es handelt sich um eine Gewinnverwendung, nämlich um eine (verschleierte oder verdeckte) Gewinnausschüttung.

Die Gewinnausschüttung beruht in diesen Fällen nicht offen auf einem gesellschaftsrechtlich ordnungsgemäßen Gewinnverteilungsbeschluss, sondern wird in der Regel durch einen zivilrechtlichen Vertrag zwischen Gesellschafter und Gesellschaft verdeckt, der die Gesellschaft unangemessen benachteiligt und sich (negativ) auf den Gewinn auswirkt. Es handelt sich somit nicht um eine offene, sondern um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Diese ist gem. § 8 (3) KStG steuerlich wie eine offenen Gewinnausschüttung zu behandeln, darf also das Einkommen nicht mindern.

Definition verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), vgl. R 36 KStR

- Eine vGA ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
- mit Gewinnauswirkung,
- die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (Fremdvergleich) und
- nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

VGA sind auch an dem Gesellschafter nahe stehenden Personen möglich.

Beispiele für eine vGA können sein:

- Der Gesellschafter / Geschäftsführer bezieht ein überhöhtes Gehalt
- Der Gesellschafter erhält von der Gesellschaft ein zinsgünstiges oder zinsloses Darlehen
- Der Gesellschafter liefert an die Gesellschaft Waren zu überhöhten Preisen
- Die Ehefrau des Gesellschafters mietet von der Gesellschaft ein Grundstück unter dem marktüblichen Mietzins

Rechtsfolge der Qualifikation eines Sachverhaltes als vGA ist die außerbilanzielle Hinzurechnung zum Gewinn der Körperschaft, so dass sich das zVE bzw. die BMG für KSt (und GewSt) erhöht.

Grund: eine vGA soll körperschaftsteuerlich nicht anders behandelt werden als ein oGA. Eine oGA hat schon buchungstechnisch keine Gewinnauswirkung, da die G+V durch die Buchung nicht betroffen ist. Eine vGA wird idR mit Gewinnauswirkung gebucht, da ihr ein (für die Gesellschaft nachteiliger) schuldrechtlicher Vertrag zu Grunde liegt. Um dies zu korrigieren, wird die vGA dem Gewinn außerbilanziell wieder hinzugerechnet.

Die **Höhe der vGA** bestimmt sich nach einem Fremdvergleich, z.B. bei verbilligter Darlehensgewährung an den Gesellschafter die Differenz zwischen dem marktüblichen Zins und dem Zinssatz, den der Gesellschafter tatsächlich zahlt. Bei verbilligter Überlassung von WG wird der gemeine Wert (vgl. § 9 BewG) angesetzt, d.h. der Preis, der im gewöhnlichen Geschäftsverkehr bei einer Veräußerung zu erzielen wäre.

Auf der **Ebene des Gesellschafters** handelt es sich um Einnahmen aus § 20 EStG, welche grds. der Abgeltungssteuer unterliegen¹⁴.

Hinweis: Da Kapitalgesellschaften keine Privatsphäre kennen, können sie keine Entnahmen tätigen. Daher wird der Entnahmebegriff des § 4 (1) S. 2 EStG bei Kapitalgesellschaften – anders als die Einlage – nicht analog angewendet.

Besonderheit: beherrschender Gesellschafter, vgl. H 36 III KStH (nkr)

Ein Gesellschafter beherrscht die Kapitalgesellschaft, wenn er den Abschluss des zu beurteilenden Rechtsgeschäftes erzwingen kann. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn er die **Mehrheit der Stimmrechte** besitzt (Anteil am Kapital > 50 %). Auch aufgrund faktischer / vertraglicher Beherrschung oder bei Zusammenwirken mehrerer Gesellschafter mit gleichgerichteter Interessenlage kann im Einzelfall eine Beherrschung vorliegen.

Im Falle eines beherrschenden Gesellschafters fehlt es nach ständiger Rechtsprechung und herrschender Meinung in der Literatur¹⁵ bei Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschafter regelmäßig an einem Interessengegensatz. Vermögensverschiebungen zwischen beiden Sphären sind daher leicht zu bewerkstelligen. So hätte es der beherrschende Gesellschafter z.B. in der Hand, den Gewinn nachträglich so zu beeinflussen, wie es bei der steuerlichen Gesamtbetrachtung von Gesellschaft und Gesellschafter am günstigsten erscheint.

Insofern wird bei Geschäften zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ein strenger Vergleichsmaßstab herangezogen:

- **Rückwirkungsverbot**
z.B. die Auszahlung einer Tantieme muss vorab vereinbart worden sein
- **Klarheitsgebot**
Vertragsklauseln müssen eindeutig sein
- **Zivilrechtliche Wirksamkeit**
Gesetzliche oder vertragliche Regelungen (z.B. Formvorschriften) müssen eingehalten werden.
- **Durchführungsgebot**
Die (vorab getroffene) Vereinbarung muss tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden.

Wenn bei Rechtsgeschäften zwischen beherrschendem Gesellschafter und Gesellschafter gegen diese Ge- bzw. Verbote verstoßen wird, wird das Rechtsgeschäft auch dann als vGA qualifiziert, wenn Leistung / Gegenleistung einem Fremdvergleich standhalten würde.

¹⁴ Ferner handelt es sich um eine Leistung der Gesellschaft i.S.d. § 27 KStG, hierauf wird im Rahmen dieser Vorlesung jedoch nicht näher eingegangen.

¹⁵ Vgl. BFH v. 23.10.1985, BStBl II 1986, 195; BFH v. 28.10.1987, BStBl II 1988, 301; Niehus/Wilke, Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften, 2. Auflage 2009, S. 71f mwN.

6.3 Verdeckte Einlagen (vE), § 8 (3) S. 3f KStG

Definition (vgl. R 40 KStR):

- Eine verdeckte Einlagen liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person
- der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen
- einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil zuwendet und
- diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Der Vermögensvorteil kann ohne Gegenleistung oder verbilligt zugewendet worden sein. Die Zuwendung ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, wenn ein Nicht-Gesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (Fremdvergleich)¹⁶.

Verdeckte Einlagen erhöhen das Betriebsvermögen entweder durch die Erhöhung eines Aktivpostens oder durch die Minderung/ den Wegfall eines Passivpostens.

Im Gegensatz zur vGA wird bei der verdeckten Einlage darauf abgestellt, ob es sich um ein **bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut** handelt¹⁷.

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Nutzungsvorteilen (z.B. zinslose Darlehensgewährung) kann somit nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein¹⁸.

Anders als offene Einlagen, die in der Bilanz als erfolgsneutraler Kapitalzugang ausgewiesen werden, sind verdeckte Einlagen handelsrechtlich regelmäßig als Ertrag auszuweisen. Denn der Vermögensvorteil wird vom Gesellschafter nicht aufgrund einer gesellschaftsrechtlichen Verpflichtung verschafft, die als Einlage zu qualifizieren wäre, sondern auf schuldrechtlicher und damit erfolgswirksamer Basis.

Wirtschaftlich betrachtet ist der Vermögensvorteil jedoch durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und muss daher als Einlage qualifiziert werden.

Bsp.: A ist Alleingesellschafter der A-GmbH. Sein Vater verkauft der Gesellschaft ein unbebautes Grundstück, das sich seit 15 Jahren in seinem Privatvermögen befindet, für 50.000 € (Verkehrswert = Teilwert: 80.000 €).

Beim Verkauf unter Marktwert handelt es sich um eine verdeckte Einlage durch eine nahe stehende Person.

Rechtsfolge der Qualifikation eines Sachverhaltes als vE:

Gem. § 8 (3) S. 3 KStG (vgl. auch R 40 (2) KStR) dürfen verdeckte Einlagen das **Einkommen** grds. **nicht erhöhen**.

¹⁶ Vgl. auch BFH v. 18.12.1990, BStBl II 1991, 512 m.w.N.

¹⁷ Ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. bereits BStBl II 1971, 408; Beschluss des Großen Senats vom 26.10.1987 (GrS 2/86), BStBl1988, 348.

¹⁸ Vgl. hierzu auch KStH H 40 zu den Stichpunkten „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ und „Nutzungsvorteile“.

→ Das Grundstück aus dem obigen Beispiel muss in der Steuerbilanz mit seinem Teilwert von 80.000 € angesetzt werden. Bilanztechnisch richtig führt der SV zu einer Erhöhung der GmbH-Anteile des A um 30.000 €, Buchungssatz: Grundstücke 80.000 € an Bank 50.000 und EK 30.000 €.

Wenn die Gesellschaft den Sachverhalt nicht als vE qualifiziert hat, kommt es für die außerbilanzielle Korrektur darauf an, wie tatsächlich gebucht wurde. Die tatsächliche Buchung könnte z.B. lauten: Grundstücke 80.000 an Bank 50.000 und sonstige Erträge 30.000. Der Gewinn wäre somit um 30.000 € gestiegen. Da (offene oder verdeckte) Einlagen keine Gewinnauswirkung haben, müsste somit der Gewinn außerbilanziell um 30.000 € gemindert werden.

Weitere Beispiele für eine vE können sein:

- Schenkung von WG, z.B. eines Grundstückes oder einer Maschine an die Gesellschaft
- Verzicht auf Rückzahlung eines der Gesellschaft gewährten Darlehens
- Zahlung von Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch den Gesellschafter

Eine Ausnahme (nkr) von dem Grundsatz, dass verdeckte Einlagen keinen Einfluss auf den Gewinn der KapGes nehmen, bildet § 8 (3) S. 4 KStG: Das Einkommen der KapGes erhöht sich um die vE, soweit diese das Einkommen des Gesellschafters (z.B. als BA/WK oder geringeres Einkommen) gemindert hat.

6.4 § 32a KStG: Korrektur von Steuerbescheiden bei vGA oder vE (nkr)

§ 32a (1) KStG enthält eine besondere Korrekturvorschrift: Soweit gegenüber einer Körperschaft ein Steuerbescheid erlassen, aufgehoben oder geändert wird, da (nunmehr) eine vGA berücksichtigt wird, kann ein Steuerbescheid gegenüber dem Gesellschafter, dem die vGA zuzurechnen ist, aufgehoben oder geändert werden.

In der Praxis werden vGA häufig anlässlich einer Betriebsprüfung bei der ausschüttenden Gesellschaft festgestellt. In diesen Fällen kann aufgrund § 32a (1) KStG daraufhin der Steuerbescheid des Gesellschafters hinsichtlich der vGA korrigiert werden, auch wenn z.B. die Festsetzungsfrist nach der AO abgelaufen sein sollte. Das Wort „kann“ legt den Schluss nahe, eine Änderung stünde im Ermessen des Finanzamtes. Der BFH hat hierzu entschieden, das Ermessen werde regelmäßig auf Null reduziert, wenn die Steuerfestsetzung für den Gesellschafter ohne die Änderung sachlich unrichtig wäre. Insofern muss beim Gesellschafter eine Korrektur erfolgen, wenn bei der Gesellschaft eine vGA an ihn festgestellt wird.

Nach § 32b (2) gilt die Vorschrift korrespondierend bei Steuerbescheiden der Gesellschaft für vE, die bei der Steuerfestsetzung des Gesellschafters berücksichtigt werden.



7. Nicht abziehbare Aufwendungen

Manche Aufwendungen könnten zwar handelsrechtlich gewinnmindernd geltend gemacht werden, körperschaftsteuerlich besteht jedoch ein Abzugsverbot.

7.1 Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG

In § 10 KStG werden weitere Aufwendungen genannt, die bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommen nicht abgezogen werden dürfen. Die dort genannten Sachverhalte sind nicht abschließend. § 10 KStG ersetzt teilweise § 12 EStG.

§ 10 Nr. 1 Aufwendungen zur Erfüllung von Satzungszwecken

Die Vorschrift betrifft hauptsächlich Stiftungen und Vereine. Satzungspflichtaufwendungen werden als Einkommensverwendung angesehen und sollen das zVE nicht schmälern. Der Grundgedanke der Vorschrift entspricht § 12 Nr. 1 und 2 EStG, der den Abzug privater Aufwendungen und freiwilliger Zuwendungen bei der Einkommensermittlung natürlicher Personen ausschließt.

§ 10 Nr. 2 Steueraufwendungen

Die Vorschrift entspricht der Regelung des § 12 Nr. 3 EStG. Nicht abgezogen werden dürfen lt. § 10 Nr. 2 KStG:

- Steuern vom Einkommen, z.B. KSt (in- oder ausländische) oder KapESt (falls die Körperschaft Gläubigerin der Kapitalerträge sein sollte).
- Sonstige Personensteuern, z.B. Erbschaftsteuer oder ausländische Vermögensteuer
- Umsatzsteuer auf Entnahmen oder vGA. Entnahmen sind bei einer Körperschaft kaum vorstellbar, da sie keine Privatsphäre besitzt. Es handelt sich letztlich so wie bei der USt auf vGA um unentgeltliche Wertabgaben i.S.v. § 3 (1b) Nr. 1 UStG.

Ebenfalls nicht abzugsfähig sind alle steuerlichen Nebenleistungen zu den nicht abziehbaren Steuern i.S.v. § 3 (4) AO wie z.B. Säumnis- oder Verspätungszuschläge, Hinterziehungs-, Stundungs-, Aussetzungszinsen, Zwangsgelder oder Kosten der Vollstreckung.

Soweit die steuerliche Nebenleistung in Zusammenhang mit als BA abzugsfähigen Steuern steht (z.B. LSt), gilt das Abzugsverbot nicht¹⁹.

Merksatz: Die Abzugsfähigkeit von steuerl. Nebenleistungen (§ 3 Abs. 4 AO) folgt der Hauptsteuer.

§ 10 Nr. 3 Geldstrafen

§ 10 Nr. 3 KStG normiert das Verbot des Abzuges von Geldstrafen und ähnlichen Aufwendungen, welches das Pendant zu § 12 Nr. 4 EStG ist.

Hinweis: *Geldstrafen* können in Deutschland nur gegen natürliche Personen verhängt werden, die Regelung kommt daher nur bei ausländischen Geldstrafen in Betracht.

Geldbußen, Ordnungs- und Verwargelder sind bereits gemäß § 4 (5) Nr. 8 EStG nicht abzugsfähig.

¹⁹ Vgl. BFH-Urt. v. 22.01.1997, BStBl II 1997, 548: Der Abzug eines Verspätungszuschlag wegen verspäteter Abgabe der KapESt-Erklärung als BA ist möglich, da die KapESt für die ausschüttende Körperschaft keine Personensteuer darstellt (wohl aber für den/die EmpfängerInnen der Ausschüttung).

§ 10 Nr. 4 ½ der Aufsichtsratsvergütung

Vergütungen an Mitglieder des Aufsichts-, Verwaltungs- oder Beiräten stellen zwar grundsätzlich BA dar (vgl. § 4 (4) EStG), sind jedoch aufgrund des § 10 Nr. 4 KStG nur zur Hälfte bei der Ermittlung des zvE abzugsfähig. Gerade in Bezug auf Körperschaften, in denen ein die Geschäftsführung überwachendes Kontrollorgan gesetzlich vorgeschrieben ist (z.B. AG, KGaA, Genossenschaften) wird diese Vorschrift in der Literatur heftig kritisiert, da sie gegen das Nettoprinzip verstoße und systematisch kaum nachvollziehbar sei²⁰.

Unter das Abzugsverbot fallen nur diejenigen Aufwendungen, die für die Überwachung der Geschäftsführung gezahlt werden. Kann eine zweifelsfreie Trennung von anderen Vergütungen nicht erfolgen, gilt die Abzugsbeschränkung für den gesamten Betrag.

Für Reisekosten von Aufsichtsratsmitgliedern gelten die üblichen steuerlichen Regelungen.

7.2 Nicht abzugsfähige BA gem. § 4 (5) EStG

Beispiele § 4 (5) EStG

- Nr. 1 Aufwendungen für Geschenke an Nicht-AN > 35 € ohne USt
- Nr. 2 30 % der angemessenen Bewirtungsaufwendungen
- Nr. 3 Aufwendungen für Gästehäuser
- Nr. 8 Geldbußen, Ordnungs- /Verwargelder
(Hinweis: Hiervon nicht erfasst sind Geldstrafen, vgl. hierzu jedoch § 10 Nr. 3 KStG)
- Nr. 8a Hinterziehungszinsen
- Nr. 10 Bestechungsgelder
- § 4 (5b) Gewerbesteuer

7.3 Zuwendungen, § 9 (1) Nr. 2

7.3.1 Voraussetzungen

Zuwendungen i.S.v. § 9 (1) Nr. 2 KStG liegen vor, wenn es sich um Spenden oder Mitgliedsbeiträge handelt, die

- beim Zuwendenden nicht als BA oder vGA zu qualifizieren sind,
- der Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S.d. §§ 52 – 54 AO dienen und
- der Empfänger nach § 5 (1) Nr. 9 KStG steuerbefreit ist oder es sich um eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts oder Dienststelle handelt

Negative Abgrenzung:

Es muss sich um „echte“ Zuwendungen i.S.v. § 9 (1) Nr. 2 KStG handeln. Diese sind abzugrenzen von

- BA (insbesondere Sponsoring) und
- vGA

²⁰ Niehus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2. Auflage S. 50 mwN.

7.3.2 Abgrenzung zu BA

Da Körperschaften keine private Sphäre haben, gibt es systematisch keine freiwilligen / unentgeltlichen Zuwendungen. Die Ausgaben sind entweder betrieblich veranlasst (dann BA) oder aber eine Einkommensverwendung (dann keine BA, aber (ggf. eingeschränkt) als Spende abzugsfähig).

Für die Abgrenzung von Spende und Betriebsausgabe ist die Motivation der spendenden Körperschaft entscheidend: Erbringt der Empfänger keine Gegenleistung und weist seine Tätigkeit auch keinen sonstigen Bezug zu dem Gegenstand des Unternehmens der spendenden Körperschaft auf, so ist davon auszugehen, dass die Spendenmotivation im Vordergrund steht.

Abgrenzungsprobleme ergeben sich insbesondere im Sponsoringbereich:

Sponsoring: BMF-Schreiben v. 18.02.1998, BStBl I 1998, 212:

„Aufwendungen des Sponsors sind Betriebsausgaben, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können²¹, für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere der Fall, wenn der Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist. Die Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen kann einen wirtschaftlichen Vorteil, den der Sponsor für sich anstrebt, begründen, insbesondere wenn sie in seine Öffentlichkeitsarbeit eingebunden ist oder der Sponsor an Pressekonferenzen oder anderen öffentlichen Veranstaltungen des Empfängers mitwirken und eigene Erklärungen über sein Unternehmen oder seine Produkte abgeben kann.

Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen des Sponsors können auch dadurch erreicht werden, dass der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind. Bei einem krassen Mißverhältnis zwischen den Leistungen des Sponsors und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil ist der Betriebsausgabenabzug allerdings zu versagen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG). (...)

Zuwendungen des Sponsors, die keine Betriebsausgaben sind, sind als Spenden (§ 10 b EStG) zu behandeln, wenn sie zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen (...)

⇒ Wenn Leistung als Sponsoring qualifiziert wird, dann Abzug als BA.

²¹ Vgl. BFH vom 3. Februar 1993, BStBl II S. 441, 445.

7.3.3 Keine vGA

Spenden und Mitgliedsbeiträge sind gem. § 9 (1) Nr. 2 KStG auch ausdrücklich von vGA abzugrenzen. Bei KapG kann z.B. eine als Spende bezeichnete Zuwendung als vGA einzustufen sein, wenn sie an einen Verein geleistet wird, in dem der mehrheitlich beteiligte Anteilseigner Mitglied ist, dieser ein persönliches Interesse an dem Verein hat und die Spende höher ist, als sonst bei der Gesellschaft üblich ist.

7.3.4 Steuerbefreiung des Empfängers

Der Empfänger muss gem. § 5 (1) Nr. 9 KStG steuerbefreit sein.

Zuwendungsbegünstigt ist die Förderung

- mildtätiger Zwecke, § 53 AO
- kirchlicher Zwecke, § 54 AO, oder
- gemeinnütziger Zwecke, § 52 AO. Die Aufzählung des § 52 (2) AO ist abschließend.

Wenn die Zuwendungen in der Buchführung den Gewinn gemindert hatten, ist der Gesamtbetrag der Zuwendungen i.S.v. § 9 (1) Nr. 2 KStG gem. R 29 Nr. 7 KStR an dieser Stelle dem Gewinn zunächst wieder außerbilanziell hinzuzurechnen.

Grund: Später wird u.a. geprüft, ob die Zuwendungen der Höhe nach voll abzugsfähig sind. Bemessungsgrundlage für diese Berechnung ist gem. § 9 (2) KStG das Einkommen vor Abzug der Zuwendungen. Daher müssen die Zuwendungen an dieser Stelle zunächst hinzugerechnet werden.

Im Prüfungsschritt „Einkommen für die Zuwendungsberechnung“ (vgl. Kapitel 9) wird dann geprüft, ob die Zuwendungen dem Grunde nach („ob“) und der Höhe nach abzugsfähig sind (Höchstbetragsberechnung).



8. Besonderheit bei KGaA, § 9 (1) 1 KStG

Gewinnausschüttungen an Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft sind grds. erfolgsneutral, vgl. § 8 (3) KStG und oben unter 5. des Skriptes.

Die (einzige) Ausnahme dieses Grundsatzes betrifft Gewinnanteile der persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA. Diese sind gem. § 9 (1) Nr. 1 KStG vom zVE der KGaA abzuziehen.

Begründung: Die KGaA ist zwar eine Kapitalgesellschaft, ihrer Struktur nach handelt es sich jedoch um eine Mischform aus KG und AG. Steuerlich wird dem Rechnung getragen, indem das Einkommen in zwei Teile aufgespalten wird, von dem der eine Teil körperschaftsteuerlich der KGaA und der andere Teil einkommensteuerlich direkt dem Vollhafter zugerechnet wird (§ 15 (1) Nr. 3 EStG). Dieser Teil muss daher systembedingt aus dem zVE der KGaA herausgerechnet werden.

9. Abzug von Zuwendungen, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG

Gewinn / Verlust laut Handelsbilanz	
+/-	Korrekturen aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften, insbes. §§ 4 – 7 EStG
=	Gewinn / Verlust lt. Steuerbilanz
+/-	Korrekturen auf gesellschaftlicher Ebene (vGA, vE)
+	Nichtabziehbare Aufwendungen (§§ 9 und 10 KStG, § 4 (5) EStG)
-	Besonderheit KGaA
=	Einkommen für Zuwendungsberechnung, § 9 Abs. 2 KStG
-	abzugsfähige Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge), § 9 (1) Nr. 2 KStG
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
-	Verlustabzug, § 10d EStG
=	Einkommen
-	Freibetrag §§ 24, 25 KStG
=	Zu versteuerndes Einkommen (zvE), § 7 (1) KStG

An dieser Stelle ist zu prüfen, ob die Zuwendungen

- **dem Grunde nach** (keine Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 9 (1) Nr. 2 S. 8 KStG) und
- **der Höhe nach** (Höchstbetragsberechnung, § 9 (1) Nr. 2 a) und b))

tatsächlich abzugsfähig sind.

9.1 Keine Mitgliedsbeiträge i.S.v. § 9 (1) S. 8 KStG

Schon dem Grunde nach nicht abzugsfähig sind gemäß 9 (1) S. 8 Nr. 1. – 4. Mitgliedsbeiträge an Körperschaften, die den Sport, kulturelle Betätigung, insbesondere Freizeitgestaltung, die Heimatpflege und Heimatkunde oder die in § 52 (2) Nr. 23 genannten Zwecke fördern. *Spenden* an diese Körperschaften sind nicht von der Ausnahme für *Mitgliedsbeiträge* betroffen.

Da sie bereits bei der Ermittlung des Einkommens zur Spendenberechnung hinzugerechnet worden sind, ist nun nichts weiter zu veranlassen.

9.2 Höchstbetragsberechnung

Den Abzug der übrigen Spenden und Mitgliedsbeiträgen wird gemäß § 9 (1) Nr. 2 KStG begrenzt auf

Nr. 2 a) 20 % des Einkommens (für die Spendenberechnung) oder alternativ

Nr. 2 b) 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Die jeweils günstigere Regelung kann in Anspruch genommen werden.

Beispiel: die A-GmbH hat einen Gewinn von 90.000 € erwirtschaftet. Hierin sind 10.000 € Spenden an einen gemeinnützigen Verein als Betriebsausgabe berücksichtigt worden. Weitere steuerliche Besonderheiten bestehen nicht. Umsatz, Löhne und Gehälter betragen im VZ insgesamt 2 Mio €.

Gewinn:	90.000 €
+ <u>Gesamtbetrag der Zuwendungen</u>	<u>10.000 €</u>
= Einkommen für die Zuwendungsberechnung	100.000 €

Abzugsfähige Spenden § 9 (1) Nr. 2a): 20 % von 100.000 € = 20.000 € ☺

§ 9 (1) Nr. 2b): 4 ‰ von 2 Mio € = 8.000 € ☹

Da die jeweils günstigere Regelung zu wählen ist, können die Spenden in voller Höhe abgezogen werden:

GdE = Einkommen = zvE = 90.000 €

Zuwendungen, die über den abzugsfähigen Betrag hinausgehen, können gem. § 9 (1) S. 9 KStG im Rahmen der Höchstbeträge in den folgenden Kalenderjahren abgezogen werden.

10. Verlustabzug, § 10d EStG

Nach Ermittlung des GdE wird – sofern die Voraussetzungen vorliegen – ein Verlustausgleich gem. § 10d EStG vorgenommen. Anschließend erhält man das Einkommen der Gesellschaft.

Gewinn / Verlust laut Handelsbilanz	
+/-	Korrekturen aufgrund einkommensteuerlicher Vorschriften, insbes. §§ 4 – 7 EStG
=	Gewinn / Verlust lt. Steuerbilanz
+/-	Korrekturen auf gesellschaftlicher Ebene (vGA, vE)
+	Nichtabziehbare Aufwendungen (§§ 9 und 10 KStG, § 4 (5) EStG)
-	Besonderheit KGaA
+/-	Weitere Hinzurechnungen / Kürzungen (z.B. § 8b KStG)
=	Einkommen für die Zuwendungsberechnung
-	abzugsfähige Zuwendungen
=	Gesamtbetrag der Einkünfte
-	Verlustabzug, § 10d EStG
=	Einkommen
-	Freibetrag §§ 24, 25 KStG
=	Zu versteuerndes Einkommen (zvE), § 7 (1) KStG

Gemäß **§ 10d EStG** können Verluste in frühere Veranlagungszeiträume zurückgetragen („Verlustrücktrag“) oder in folgende Veranlagungszeiträume vorgetragen („Verlustvortrag“) werden²².

Der **Verlustrücktrag** ist zeitlich auf ein Jahr (d.h. Verluste aus 2015 sind nur auf 2014 rücktragbar) und der Höhe nach auf 1 Mio Euro begrenzt.

Der **Verlustvortrag** ist zeitlich unbegrenzt auf das jeweils folgende Kalenderjahr möglich (z. B. können Verluste aus 2015 auf 2016 vorgetragen werden). Der Abzug des Verlustvortrags ist jedoch der Höhe nach begrenzt auf 1 Million Euro zuzüglich 60 Prozent des 1 Million übersteigenden Gesamtbetrags der Einkünfte des jeweiligen Veranlagungszeitraums (sog. Mindestbesteuerung), ein danach noch verbleibender Verlustvortrag wird dann ins nächste Jahr vorgetragen.

Der Verlustrück- oder -vortrag wird vom GdE abgezogen. Nach Abzug des Verlustausgleichs erhält man das Einkommen.

²² Es geht hierbei um die nach horizontalem und vertikalem Verlustausgleich (§ 2 (3) EStG) noch verbleibenden Verluste. Da Kapitalgesellschaften (ausschließlich) gewerbliche Einkünfte erzielen und idR auch nur über *einen* Gewerbebetrieb verfügen, wird an dieser Stelle auf eine Darstellung des Verlustausgleichs nach § 2 (3) EStG verzichtet.

11. Vom Einkommen zum zVE

Vom Einkommen wird ggf. ein Freibetrag gem. §§ 24 oder 25 KStG abgezogen.

Hinweis: Die Freibeträge betreffen insbesondere Vereine mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (§ 24 KStG) und Vereine bzw. Wirtschaftsgenossenschaften, die eine Land- und Forstwirtschaft betreiben (§ 25 KStG, vgl. auch R 73 KStR).

Kapitalgesellschaften erhalten keinen Freibetrag.

Ergebnis: zu versteuernde Einkommen (zVE).

Dieses ist Bemessungsgrundlage (BMG) für die KSt (§ 7 (1) und (2) KStG)

Der **Steuersatz** beträgt **15 %**, § 23 (1) KStG.

Der **Solidaritätszuschlag** beträgt **5,5 %** der KSt.

12. Entstehung und Veranlagung der KSt

Die KSt ist eine Jahressteuer, die im Veranlagungsverfahren erhoben wird, § 31 (1) KStG. Sie entsteht gem. § 30 KStG mit Ablauf des Kalenderjahres. Der Steuersatz beträgt 15 % vom zVE, § 23 (1) KStG.

Zur Abgabe der KSt-Erklärung ist die Körperschaft als rechtsfähige juristische Person selbst verpflichtet. Ab dem Veranlagungszeitraum 2011 muss die Steuererklärung auf elektronischem Wege („Elster“) übermittelt werden, § 31 (1a) KStG.

Gemäß § 149 (2) AO sind Steuererklärungen, soweit in den Einzelsteuergesetzen nichts anderes bestimmt ist, spätestens fünf Monate nach Ablauf des Kalenderjahres einzureichen, auf das sich die Steuererklärung bezieht. Daher sind zB die ESt-/KSt-/USt-/GewSt-Erklärungen bis zum 31.05. des Folgejahres einzureichen.

Die Abgabefrist von Steuererklärungen kann gem. § 109 AO auf Antrag verlängert werden.

Für Steuererklärungen, die von Angehörigen der steuerberatenden Berufe oder von Lohnsteuerhilfevereinen erstellt werden, hat das Bundesfinanzministerium eine antragsfreie Fristverlängerung bis zum 31. Dezember des Folgejahres gem. § 109 AO gewährt²³.

Bsp.: Die KSt-Erklärung für das Jahr 01 muss grds. bis zum 31.05.02 abgegeben werden. Wenn die Gesellschaft einen Steuerberater mit der Erstellung der Steuererklärung beauftragt hat, ist die Frist bis zum 31.12.02 verlängert.

Um die Steuern möglichst zeitnah zu erheben (wie zB beim AN, dem die ESt bereits monatlich per Lohnsteuerabzug vom Gehalt abgezogen wird), gibt es das Institut der „Steuervorauszahlung“.

²³ BMF-Erlass vom 02.01.2008. Grund: sonst müssten Steuerberater bis zum 31.05. eines jeden Jahres alle Steuererklärungen ihrer Mandanten für das Vorjahr erstellt haben (und hätten den Rest des Jahres frei). Das ist natürlich nicht möglich, daher wurde für steuerberatende Berufe eine generelle Fristverlängerung gewährt, so dass sie das ganze Jahr über die Steuererklärungen erstellen können.

Vorauszahlungen:

Auch bezüglich der Vorauszahlungen sind gem. § 31 (1) KStG die Vorschriften des EStG anwendbar.

Gemäß § 37 (3) EStG setzt das FA die Vorauszahlungen (VZ) durch Vorauszahlungsbescheid fest. Hierbei bemessen sich die VZ grundsätzlich an der KSt, die sich bei der letzten durchgeführten Veranlagung ergeben hat. Es ist der Gesellschaft jedoch jederzeit möglich, die VZ an die Verhältnisse des aktuellen KJ anzupassen. Wenn sich z.B. abzeichnet, dass ein weitaus höherer oder niedrigerer Gewinn erwirtschaftet werden wird, als der, der der Festsetzung der VZ zu Grunde gelegt worden ist, kann ein Antrag auf Erhöhung bzw. Herabsetzung der VZ gestellt werden.

Die Vorauszahlungen werden gem. § 37 (1) EStG zu den gesetzlichen Terminen 10. März, 10. Juni, 10. September und 10. Dezember fällig.



Mit freundlicher Genehmigung von Bulls Press, Frankfurt

13. Einführung in die Besteuerung von PG

13.1 Allgemeines

Personengesellschaften (PG) sind der Zusammenschluss mehrerer (natürlicher und/oder juristischer) Personen. Eine PG ist zwar keine juristische Person, kann aber mittlerweile selbst Trägerin von Rechten und Pflichten sein.

Gemäß § 5 (1) S. 3 GewStG ist bei gewerblich tätigen Personengesellschaften die PG selbst Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer. Sie ist ebenfalls Unternehmerin i.S.v. § 2 UStG.

Ertragssteuerlich erfolgt die Besteuerung einer PG nach dem „Transparenzprinzip“. Der Gewinn wird – anders als bei Körperschaften durch die KSt – nicht durch die Gesellschaft selbst, sondern bei den Gesellschaftern im Rahmen ihrer privaten Einkommensteuerveranlagung versteuert (oder – falls Gesellschafter der PG juristische Personen sein sollten – im Rahmen ihrer KSt-Veranlagung).

13.2 Einkunftsarten

PG können alle Einkunftsarten aus dem EStG beziehen, sofern sie nicht zwingend auf natürliche Personen bezogen sind, wie z.B. § 19 und § 22 Nr. 4 EStG.

Grundsätzlich bestimmt die Tätigkeit der PG ihre Einkunftsart. Schließen sich z.B. mehrere Freiberufler zu einer GbR zusammen, so bezieht die GbR Einkünfte aus § 18 EStG. Hierbei sind jedoch die Besonderheiten der Infektions- bzw. Abfärbetheorie zu beachten:

13.2.1 Infektions- bzw. Abfärbetheorie, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG, EStH H 15.6

Ist eine PG teils freiberuflich/LuF/vermögensverwaltend und teils gewerblich tätig, so gilt die Tätigkeit der PG nach § 15 (3) 1 EStG im gesamten Umfang als Gewerbebetrieb.

§ 15 (3) Nr. 1 EStG umfasst nach dem Wortlaut "eine OHG, eine KG oder eine andere PG". Von den "anderen PG" sind auch die GbR und atypisch stille Gesellschaften umfasst, nicht jedoch Erbengemeinschaften²⁴.

Auch eine nur geringfügige gewerbliche Tätigkeit der ansonsten z.B. freiberuflich tätigen oder vermietenden PG führt grds. zur Umqualifizierung der nicht gewerblichen in gewerbliche Einkünfte (Infektions- bzw. Abfärbetheorie). Gewerbliche Einkünfte können dann unschädlich sein, wenn sie einen äußerst geringen Anteil am Gesamtumsatz der PG betragen und unter dem gewerbesteuerlichen FB gem. § 11 (1) S. 3 Nr. 1 GewStG von 24.500 € liegen²⁵. Eine genaue Grenze für den „äußerst geringen Anteil“ existiert nicht.

²⁴ BMF-Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Rz 4: „Gehört zu einem Nachlass neben einem Gewerbebetrieb ein der selbständigen Arbeit dienendes Betriebsvermögen, ein land- und forstwirtschaftlicher Betrieb oder Privatvermögen, findet § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (sog. Abfärberegelung) keine Anwendung.“

²⁵ Vgl. BFH-Urteil v. 11.08.1999, XI R 12 /98, BStBl II 2000, 229 [Im dort beurteilten Fall handelte es sich um 1,25 % des Umsatzes gleich 6.481 DM.]

Auch die Beteiligung eines berufsfremden Gesellschafters an einer PG, deren übrige Gesellschafter Freiberufler sind, führt dazu, dass die Einkünfte insgesamt als gewerblich anzusehen sind²⁶.

Siehe auch: EStH H 15.6 unter dem Stichwort „Gesellschaft“.

13.2.2 gewerblich geprägte Personengesellschaft, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG

„Gewerblich geprägte Personengesellschaften“ erzielen gem. § 15 (3) 2 Einkünfte aus Gewerbebetrieb, unerheblich von der Art der Tätigkeit.

Es handelt sich um PG, deren persönlich haftende Gesellschafter ausschließlich Kapitalgesellschaften sind und diese (oder fremde 3.) zur Geschäftsführung berufen sind.

Beispiel: Z-GmbH & Co. KG, die lediglich Wohnhäuser vermietet. Die GmbH ist als Komplementärin einzige persönlich haftende Gesellschafterin und Geschäftsführerin. Die Kommanditisten haften nicht mit ihrem Privatvermögen, sondern nur i.H. ihrer Kommanditeinlage. Somit liegen die Voraussetzungen des § 15 (3) Nr. 1 EStG vor, so dass es sich um eine gewerblich geprägte PG handelt.

13.2.3 Beispiele für mögliche Einkunftsarten einer PG:

Einkünfte aus § 18	A und B gründen eine Steuerberatungsgesellschaft bürgerlichen Rechts
Einkünfte aus § 15	A und B verkaufen neben ihrer steuerberatenden Tätigkeit in geringem Umfang Fachbücher über das Internet → Infektionstheorie, die gesamten Einkünfte sind gem. § 15 (3) 1 als gewerbliche Einkünfte einzustufen.
Gegenbeispiel	A (alleine) ist StB und verkauft Fachbücher: Einkünfte aus § 18 und § 15, Begründung? ²⁷
Einkünfte aus § 21	Die A, B + C GbR kauft ein Mietwohngrundstück in München.
Einkünfte aus § 15	Die o.g. A, B + C GbR verwendet einen Teil ihrer Einnahmen aus dem Mietwohngrundstück, um sich als Kommanditistin an der gewerblich tätigen Z-KG zu beteiligen. Auch hier färben die gewerblichen Anteile im BV auf die gesamte Gesellschaft ab, vgl. § 15 (3) Nr. 1 letzter HS.
Einkünfte aus § 15	Die Ärzte A und B betreiben ihre Arztpraxis in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, deren Kommanditisten sie sind. Komplementärin und Geschäftsführerin der GmbH & Co. KG ist die A+B GmbH, deren GF A und B sind. Neben der ärztlichen Tätigkeit (HNO) gehen A+B keiner weiteren (gewinnbringenden) Beschäftigung nach. → insgesamt gewerbliche Einkünfte, vgl. § 15 (3) Nr. 2 EStG: „gewerblich geprägte Personengesellschaft“

²⁶ BFH-Urt. v. 09.10.1986, IV R 235/84, BStBl II 1987, 124. Die Regelung wurde gem. Beschl. des BVerfG vom 15.01.2008 (Az.: 1 BvL 2/04) für verfassungsmäßig erklärt.

²⁷ Antwort: weil die Abfärbe- bzw. Infektionstheorie nur auf PG anwendbar ist. Einzelpersonen haben einfach mehrere Einkunftsarten nebeneinander.

13.5 Einkommensteuerliche Steuerfestsetzung / Zurechnung

Der Gewinn bzw. der Überschuss der PG wird den einzelnen Gesellschaftern entsprechend ihrem Anteil an der PG einkommensteuerlich mit der Einkunftsart zugerechnet, die die PG bezieht.

Da für PG keine eigene Personensteuer wie die KSt für Körperschaften existiert, wird der Gewinn durch dieses Verfahren vollständig bei den Gesellschaftern erfasst. Ob der Gewinnanteil auch tatsächlich ausgezahlt wurde oder im Unternehmen verblieben ist, ist für die Einkunftsermittlung ohne Belang.

Technisch erfolgt die Zurechnung der Einkünfte über die „einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung“ gem. §§ 179ff AO.

13.5.1 Einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gem. §§ 179 ff AO

Das Betriebsstättenfinanzamt der PG stellt aufgrund einer einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung der PG ihren Gewinn (bei den Gewinneinkunftsarten §§ 13, 15 und 18 EStG) oder ihren Überschuss (bei den Überschusseinkunftsarten §§ 20, 21 und 22 EStG) fest. Dieser Gewinn bzw. Überschuss wird durch das FA entsprechend der Angaben der PG bzw. der Angaben im Gesellschaftsvertrag den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet, wobei auch die jeweiligen Sonderbetriebseinnahmen in den jeweiligen Anteil einfließen. Bei gewerblichen Einkünften wird ferner festgestellt, wie hoch der auf die einzelnen Gesellschafter entfallende anteilige Gewerbesteuermessbetrag²⁸ ist.

Anschließend teilt das BetriebsstättenFA den jeweiligen WohnsitzFÄ der Gesellschafter mit, wie hoch der auf den jeweiligen Gesellschafter entfallende Anteil am Gewinn bzw. Überschuss einschließlich der SonderBE und SonderBA [hierzu später] und Gewerbesteuermessbetrag ist. Die Wohnsitzfinanzämter berücksichtigen dann die mitgeteilten Beträge bei der Einkunftsermittlung in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen der Beteiligten.

Das folgende Beispiel dient nur der Verdeutlichung des Verfahrensganges (nicht auswendig lernen!)

13.5.2 Beispiel zur einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen

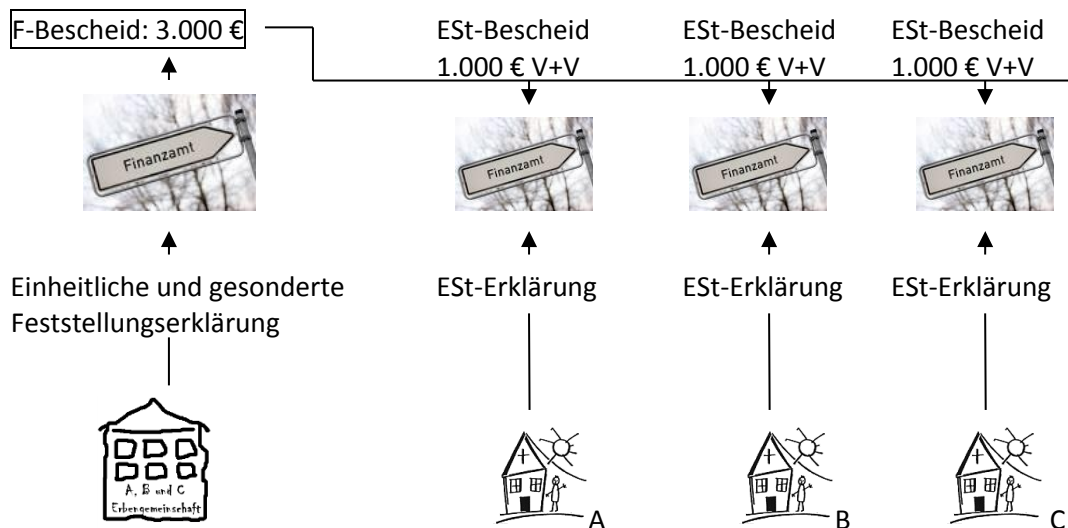
Die A, B+C Erbengemeinschaft vermietet ein Haus, welches in Köln belegen ist (Einkünfte aus V+V, § 21 EStG, Ermittlung des Überschusses (Einnahmen abzüglich Werbungskosten) gem. §§ 8 und 9 EStG). Es wurde ein Überschuss von 3.000 € erzielt. Die Erben sind jeweils zu 1/3 an der Erbengemeinschaft beteiligt.

Da es sich dabei um eine einkommensteuerliche Einkunftsart handelt, an der mehrere Personen beteiligt sind, sind die Besteuerungsgrundlagen gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO einheitlich und gesondert festzustellen. Gemäß § 181 Abs. 2 Nr. 1 AO ist jeder der Beteiligten erklärungs-pflichtig. In der Praxis hat i.d.R. die Gesellschaft einen Gesellschafter bestimmt, der die Steuererklärungen einreichen soll und der regelmäßig auch Empfangsbevollmächtigter gem. § 183 AO sein soll.

²⁸ Begründung: § 35 (1) 1 EStG.

- 1.) Das FA fordert die Erbengemeinschaft zur Abgabe einer einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung auf.
- 2.) Die Erbengemeinschaft hat beschlossen, dass A, der als einziger ebenfalls in Köln wohnt, die Vermietung regeln und auch für die Steuererklärungen zuständig sein soll. Daher gibt A eine F-Erklärung für das Haus ab. Dabei wird ebenfalls mitgeteilt, wer die anderen Beteiligten sind (Name, Anschrift, Steuernummer) und wie hoch ihre Beteiligung ist.
- 3.) Das FA erlässt einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Hierin wird zum einen berechnet, wie hoch der Überschuss der Einnahmen aus § 21 EStG über die WK ist. Anschließend wird der Überschuss auf die Beteiligten Personen i.H. ihrer Beteiligung verteilt, hier nach Kopfteilen, für jeden $1/3 = 1.000$ Euro.
- 4.) Gleichzeitig teilt das FA den jeweiligen Wohnsitzfinanzämtern der Beteiligten A, B + C mit, wie hoch der jeweilige Anteil an den Einkünften aus V+V ist.
- 5.) Bei den ESt-Erklärungen geben A, B + C jeweils den von ihnen berechneten Gewinnanteil an. Das jeweilige WohnsitzFA kann aufgrund der Mitteilung (siehe 4.) prüfen, ob der angegebene Gewinnanteil stimmt und setzt die Einkommensteuer fest.

Der einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheid führt niemals zu einer direkten Steuerfestsetzung. Es handelt sich lediglich um die Feststellung der Höhe einer Besteuerungsgrundlage („Grundlagenbescheid“), welche dann in einem entsprechenden Steuerbescheid verwendet wird²⁹.



²⁹ **Hinweis:** In der Regel liegt dem WohnsitzFA noch keine Mitteilung über die gesonderte Feststellung vor, wenn es die jeweilige ESt-Erklärung bearbeitet. Wenn keine Besonderheiten bestehen, werden die Werte übernommen, die der Stpfl. in seiner ESt-Erklärung eingetragen hatte (in der Hoffnung, sie stimmen mit den Werten der F-Erklärung überein). Sobald ein F-Bescheid ergangen ist, muss der ESt-Bescheid bei Bedarf nach § 175 (1) 1 AO entsprechend geändert werden.

13.6 nkr: Besonderheit § 34a EStG

Problem:

Z ist Gesellschafter einer land- und forstwirtschaftlich tätigen

- a.) GmbH bzw.
- b.) GbR

Die GmbH / GbR erzielt im Jahr 01 einen Gewinn in Höhe von 100.000 €, Z Gewinnanteil beträgt 50.000 €, ausgezahlt werden jedoch lediglich 10.000 € im Februar 02.

- a.) Z erzielt im Jahr 02 Einkünfte aus § 20 EStG in Höhe von 10.000 €, welche der Abgeltungssteuer unterliegen und somit grds. nicht mehr in der Steuererklärung 02 erklärt werden müssen.
→ Steuerabzug 2.500 € zuzüglich SolZ und ggf. KiSt, der verbleibende Betrag wird ausgezahlt.
- b.) Z erzielt im Jahr 01 Einkünfte aus § 13 EStG in Höhe von 50.000 €, die er in seiner Einkommensteuererklärung 01 angeben muss. Geht man von einem individuellen Steuersatz des Z von 30 % aus, müsste er 15.000 € ESt auf seinen Gewinnanteil zahlen, obwohl ihm lediglich 10.000 € zugeflossen sind.

Lösung:

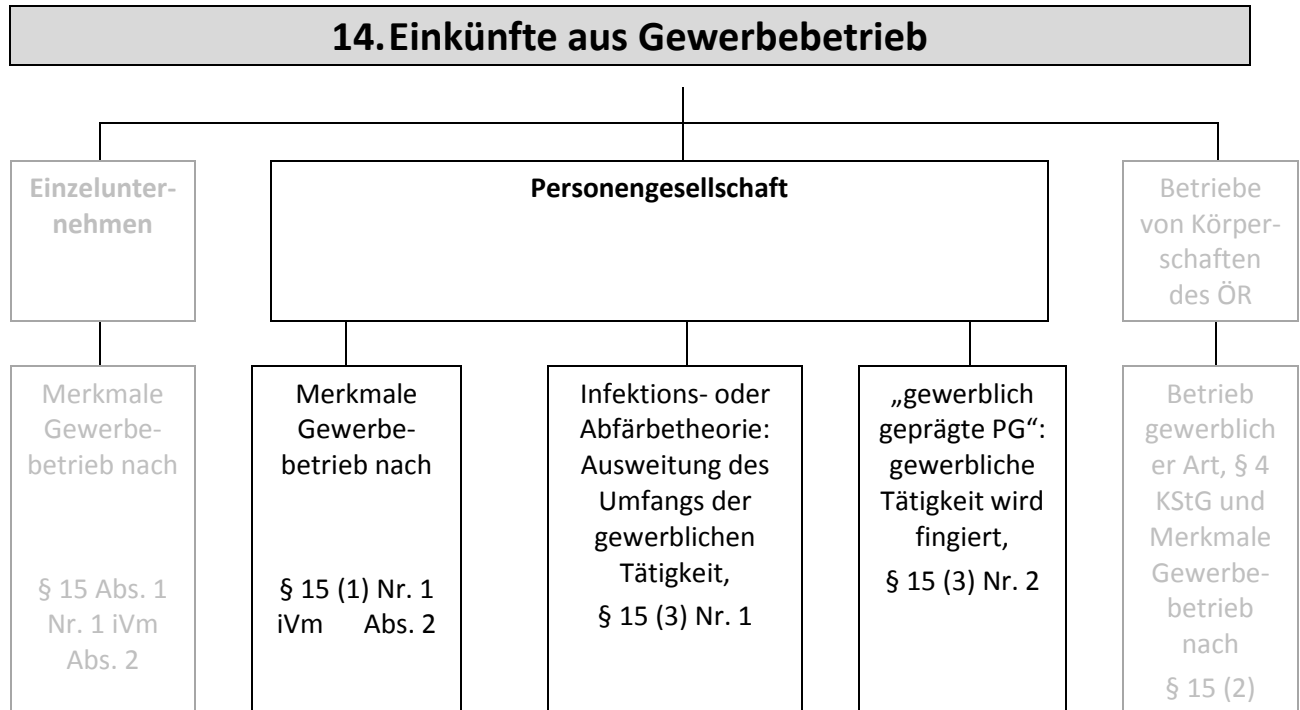
Um dieses Problem ein wenig zu „entschärfen“, hat der Gesetzgeber mit dem Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 § 34a EStG eingeführt. Hiernach wird auf Antrag des Z nur für den ausgezahlten Betrag von 10.000 € sein individueller Steuersatz angewendet. Die verbleibenden (thesaurierten) 40.000 € werden einheitlich mit 28,25 % besteuert. Wenn der Betrag dann im folgenden WJ oder später entnommen wird, wird der entnommene Betrag nachversteuert mit einheitlich 25 %.

Bei gleichem Sachverhalt würde bei einer GmbH der Gewinn mit 15 % KSt und bei Ausschüttung mit 25 % KapESt (= insgesamt 40 %) belastet.

In der Praxis spielt § 34a EStG nur eine sehr untergeordnete Bedeutung, denn thesaurierte Gewinne werden somit insgesamt mit 53,25 % und somit deutlich über dem einkommensteuerlichen Spitzensteuersatz versteuert. Es hat jedoch tatsächlich schon Anträge auf § 34a EStG gegeben.

Voraussetzungen § 34a EStG:

Wer?	Was?	Wie?
<ul style="list-style-type: none">• Einzel U• MitU, soweit zu mehr als 10 % am Gewinn beteiligt oder Gewinnanteil > 10.000 €	<p>Gewinneinkünfte (§§ 13, 15, 18 EStG)</p> <p>Soweit</p> <ul style="list-style-type: none">➢ Gewinn nicht entnommen➢ lfd. Gewinne➢ Gewinnermittlung mittels BV-Vergleich	<ul style="list-style-type: none">• ermäßigter Steuersatz von 28,25 % (zuzüglich SolZ)• auf Antrag• für jeden Betrieb / MitU-Anteil ist die Wahl gesondert möglich.



Gewinne aus gewerblichen Einzelunternehmen, § 15 Abs. 1 Nr. 1

Die Einkünfte werden nicht der Einzelunternehmung, sondern dem Unternehmer (natürliche Person) zugerechnet.

Gewinne der Gesellschafter einer Personengesellschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2

Die aus einer Personengesellschaft erzielten Einkünfte werden nicht der Personengesellschaft, sondern den einzelnen Mitunternehmern (Gesellschaftern) entsprechend ihres jeweiligen Anteils am Gewinn zugerechnet, unabhängig davon, ob dieser ausgeschüttet wird.

Die Zurechnung des Gewinnanteils erfolgt entweder nach den Regelungen im Gesellschaftsvertrag oder – wenn keine vertraglichen Regelungen bestehen – nach den gesetzlichen Vorschriften, z.B. nach § 121 HGB für eine OHG (4 % des jeweiligen Kapitalanteils, Rest nach Köpfen).

Gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter einer PG:

• **Gewinnanteil des Mitunternehmers.**

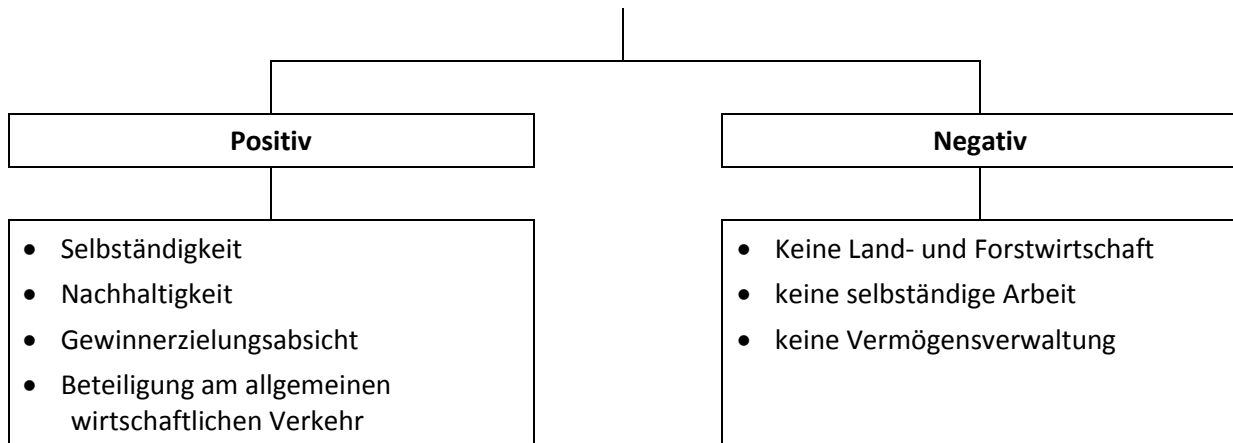
Zusätzlich können folgende „Sonderbetriebseinnahmen“ seine gewerblichen Einkünfte erhöhen:

- Vergütung für die Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft (= „Gehalt“)
- Zinsen für die Hingabe von Darlehen oder
- Miete/Pacht für die Überlassung von WG

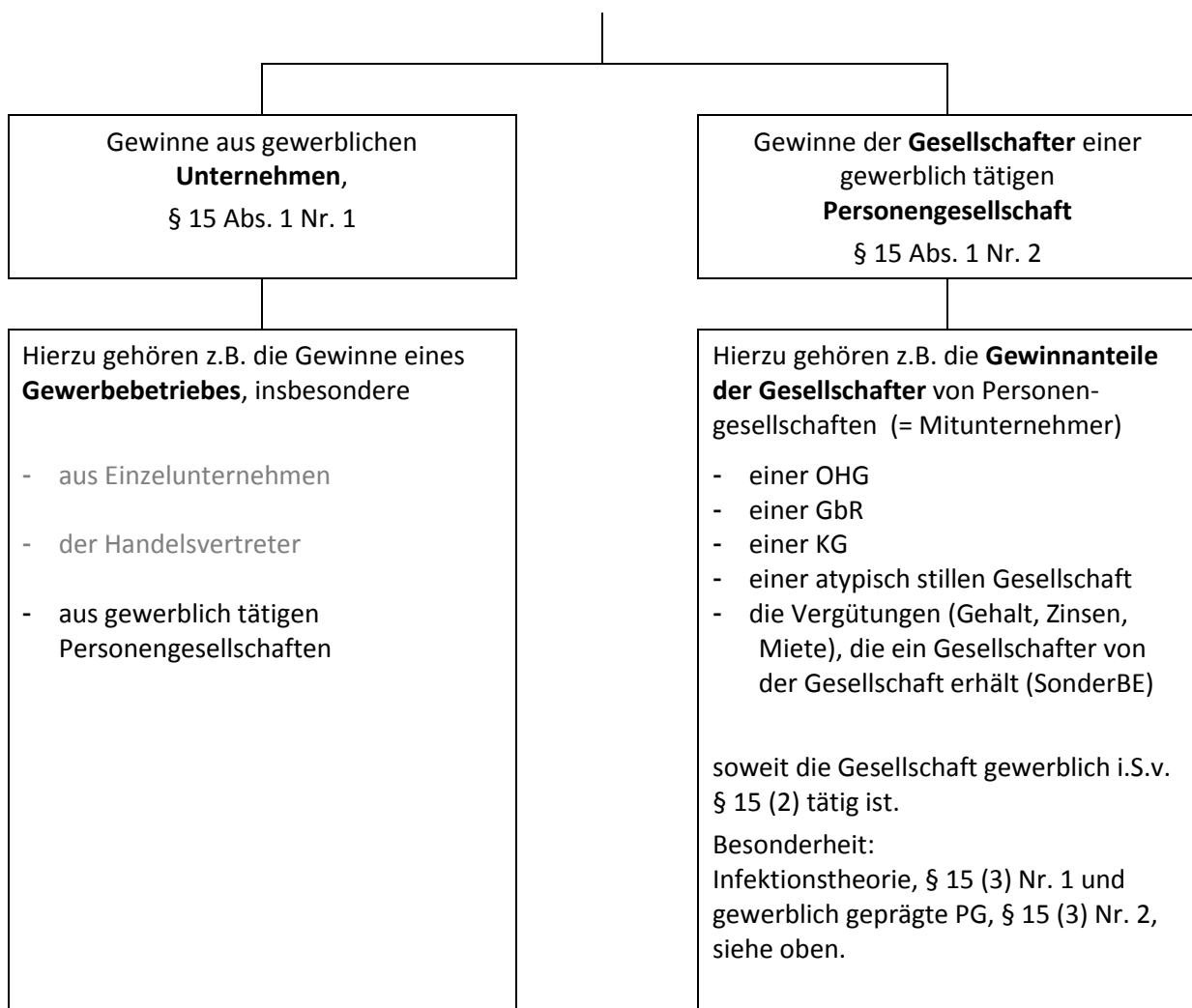
Neben seinem Gewinnanteil werden diese Sonderbetriebseinnahmen³⁰ seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet. Bei der Gesellschaft handelte es sich um BA, die den Gewinn gemindert haben.

³⁰ Vgl. das folgende Kapitel.

14.1 Schaubild: Definition Gewerbebetrieb, § 15 (2)³¹



14.2 Schaubild: Hauptarten der Einkünfte aus Gewerbebetrieb



³¹ Vgl. auch BFH GrS 1/93, BStBl II 1995, 617.

15. Sonderbetriebsvermögen

Bei Sonderbetriebsvermögen (SonderBV) handelt es sich im Grundsatz um WG, die (notwendiges oder gewillkürtes) BV der Mitunternehmerschaft sind, sich jedoch im bürgerlich-rechtlichen bzw. im wirtschaftlichen Eigentum eines oder mehrerer Gesellschafter (und nicht der Gesellschaft) befinden.

In der Bilanz der Personengesellschaft dürfen nur WG ausgewiesen werden, die zivilrechtlich und/oder wirtschaftlich im Eigentum der PG stehen (§§ 238 (1), 242 HGB).

Neben diesem Gesamthandsvermögen der PG gibt es jedoch auch WG, die im Eigentum eines (oder mehrerer) Gesellschafter stehen und dem Betrieb der PG dienen und somit als BV zu qualifizieren sind. Diese WG dürfen nicht in die Bilanz der PG aufgenommen werden. Steuerrechtlich kann es sich jedoch um notwendiges oder gewillkürtes BV des Gesellschafters handeln. Derartiges Vermögen wird als „Sonderbetriebsvermögen“ bezeichnet und in einer gesonderten Bilanz („Sonderbilanz“³²) des betreffenden Gesellschafters erfasst.

Bei PG, die ihren Gewinn gem. § 4 (3) EStG ermitteln dürfen, gelten die Regelungen über SonderBV entsprechend.

Die Bezeichnung „Sonderbetriebsvermögen“ entstammt ursprünglich einem Urteil des BFH aus dem Jahr 1972.

Die Notwendigkeit von Sonderbetriebsvermögen wird mit **§ 15 (1) Nr. 2 EStG** begründet. Hiernach gehört zu den gewerblichen Einkünften des Gesellschafters neben seinem Anteil am Gewinn auch z.B. Vergütungen, die er für die Überlassung von WG oder Darlehen erhält. Wenn diese Vergütungen als gewerbliche Einnahmen qualifiziert werden, ist es steuersystematisch logisch, die dazugehörigen WG auch als BV zu qualifizieren. Des weiteren stehen BA wie z.B. Afa, die im Zusammenhang mit SonderBV stehen, nicht der Gesamthand zu, sondern nur den Mitgesellschaftern, denen diese BA tatsächlich entstanden sind.

Jedes SonderBV zieht einen eigenen Kontenkreis nach sich (Sonder-WG, Sonderbilanz, Sonder-G+V, Sonderkapitalkonto etc).

Ferner sieht der BFH die Rechtsgrundlage für Sonderbetriebsvermögen auch in § 4 (1) EStG. Die Finanzverwaltung hat die Definition für sich in R 4.2 (2) EStR³³ übernommen.

15.1 Sonderbetriebsvermögen, Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben

Sonderbetriebsvermögen (SonderBV) ist ein steuerrechtlicher Begriff für Wirtschaftsgüter, die zivilrechtlich

nicht dem Gesamthandsvermögen der PG, sondern einem oder mehreren Mitunternehmer zuzuordnen sind, aber

(a) der Gesellschaft selbst (SonderBV I) oder

(b) dem Gesellschaftsanteil des Mitunternehmers (SonderBV II) dienen.

³² Hinweis: In der allgemeinen BWL taucht der Begriff „Sonderbilanz“ oft in einem anderen Zusammenhang auf, so z.B. als Bezeichnung für Bilanzen zu besonderen Anlässen, wie z.B. bei Fusionen oder Insolvenzen.

³³ Mein Rat: erst diesen Teil des Skriptes zu Ende lesen und dann R 4.2 (2) suchen, lesen, markieren und einen Klebezettel dranheften, ich zumindest finde die Passage immer nur unter Mühen.

Im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen entstehen regelmäßig Sonderbetriebseinnahmen oder –ausgaben (SonderBE und SonderBA).

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gem. § 15 (1) Nr. 2 EStG eines Gesellschafters einer PG gehören neben seinem Anteil am Gewinn der PG ggf. vorhandene SonderBE und SonderBA, die dem Gesellschafter entstanden sind.

Die Regelungen über notwendiges und gewillkürtes Betriebsvermögen³⁴ sind gemäß EStH 4.2 (1) Abs. 2 („Betriebsvermögen bei PG“) auf Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters entsprechend anwendbar.

Zu (a): SonderBV, das der Gesellschaft dient (SonderBV I)

Zum Verständnis der folgenden Ausführungen lesen Sie bitte an dieser Stelle **unbedingt § 15 (1) Nr. 2 EStG**.

Nach § 15 (1) Nr. 2 EStG sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb

- die **Gewinnanteile** der Gesellschafter **und**
- **SonderBE**: Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für
 - seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft, (Bsp.: Geschäftsführergehalt des G`ters A)
 - die Hingabe von Darlehen oder für (Bsp.: Zinsen an den G`ter A für ein Darlehen, das er der A&B OGH gewährt hat.)
 - die Überlassung von Wirtschaftsgütern (Bsp.: A vermietet sein privates Kfz an seine GbR) bezogen hat.

Es handelt es sich um Einnahmen bzw. um Ausgaben, die grundsätzlich anderen Einkunftsarten wie z.B. Vermietung und Verpachtung oder Einkünften aus Kapitalvermögen zugerechnet werden würden, wenn es sich um Vergütungen von fremden Dritten handeln würde.

Wenn die Einkünfte jedoch im Zusammenhang mit einer Mitunternehmerschaft erzielt wurden, werden sie nicht der Einkunftsart zugerechnet, zu der sie grundsätzlich gehören würden, sondern werden als gewerbliche Einkünfte betrachtet, siehe § 15 (1) Nr. 2 EStG.

Beispiel: Mitunternehmer A verpachtet ein ihm gehörendes Lagergebäude an die A und B OHG für monatlich 1.000 €.

- Das Lagergebäude steht nicht im Gesamthandeigentum der OHG, sondern im Alleineigentum des A (also keine Bilanzierung bei der OHG).
- Die OHG berücksichtigt 12.000 € Pachtzahlungen an A gewinnmindernd als BA.
- Weil das Lagergebäude zwar nicht der OHG, aber ihrem Gesellschafter A gehört und der OHG dient, handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen des A.

³⁴ Vgl. EStR 4.2 Abs. 1 Satz 4ff („Allgemeines“).

Steuerliche Auswirkung

OHG Die Pachtzahlungen werden bei der OHG als gewinnmindernde BA berücksichtigt.

→ Gewinn – 12.000 €.

G`ter A Bei einer angenommenen Beteiligung von A + B von jeweils $\frac{1}{2}$ verringern sich dadurch A's Einkünfte aus § 15 (1) Nr. 2 EStG hinsichtlich seines Gewinnanteils um 6.000 €.

→ Gewinnanteil – 6.000 €

Er erhält jedoch von der OHG „Vergütungen für die Überlassung von WG“ in Höhe von 12.000 €, die gem. § 15 (1) Nr. 2 EStG zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören.

→ SonderBE + 12.000 €.

G`ter B Auch sein Anteil am Gewinn der OHG verringert sich um 6.000 €

→ Gewinnanteil – 6.000 €.

In der Gesamtschau macht es steuerlich keinen Unterschied, ob die Lagerhalle im Eigentum der OHG steht oder von einem Gesellschafter gepachtet wird: Stünde sie im Eigentum der OHG, wäre der Gewinn nicht um 12.000 € BA für Pachtzahlungen gemindert. Da es sich um Betriebsvermögen des A handelt, mindern die Pachtzahlungen zwar den Gewinn der OHG, erhöhen aber in gleicher Höhe die Sonderbetriebseinnahmen des A und werden von ihm als Einkünfte aus § 15 EStG versteuert.

Wenn die Lagerhalle von C (fremder Dritter) gepachtet worden wäre, hätten die Pachtzahlungen als BA ebenfalls den Gewinn der OHG gemindert. Die Pachteinahmen wären dann bei C als Einkünfte aus § 21 EStG zu versteuern gewesen.

Falls A Aufwendungen im Zusammenhang mit der Lagerhalle entstanden wären (z.B. AfA, Grundsteuer etc.), wären diese bei ihm als Sonderbetriebsausgaben abzugsfähig.

Zu (b): SonderBV, das dem Gesellschaftsanteil des Mitunternehmers dient (SonderBV II)

Neben dem SonderBV, das der Gesellschaft dient, zählen auch solche Wirtschaftsgüter oder Aufwendungen/Einnahmen als SonderBV bzw. SonderBE und SonderBA, die nicht unmittelbar der Gesellschaft, aber zur Begründung oder zur Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Gesellschaft dienen.

Lesen Sie jetzt bitte EStH 4.2 (1) Abs. 2 („Betriebsvermögen bei Personengesellschaften“).

Beispiel: Gesellschafter B hatte bei einer Bank einen Kredit aufgenommen, um seine Beteiligung an der A&B OHG finanzieren zu können.

→ Die Kreditsumme gehört zum passiven SonderBV des B und

→ die Zinszahlungen sind SonderBA des B, da der Kredit der Begründung des Gesellschaftsanteils dient.

Sonderbetriebseinnahmen sind gem. § 15 (1) Nr. 2 EStG den gewerblichen Einkünften des Mitunternehmers zuzurechnen (das gilt auch für die Sonderbetriebsausgaben) und werden bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung (vgl. Kapitel 12.5) der Mitunternehmerschaft berücksichtigt.

Hinweis: Weitergehende Ausführungen zu SonderBV I und II vgl. Kap. 15.5.

15.2 Ermittlungsmethoden der SonderBE und -BA

Bei Gewerbebetrieben, die gem. § 140, 141 AO i.V.m. § 5 (1) EStG Bücher führen müssen, werden für das SonderBV der einzelnen Gesellschafter Sonderbilanzen und SonderG+V geführt. Dem jeweiligen Gesellschafter wird sein Anteil am Gewinn aus der Bilanz der Gesellschaft zuzüglich seinem Gewinn laut seiner Sondergewinnermittlung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Falls die PG ihren Gewinn gem. § 4 (3) EStG ermittelt, werden auch die Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben nach § 4 (3) EStG ermittelt. Auch hier werden dem jeweiligen Gesellschafter sein Anteil am Gewinn der Gesellschaft zuzüglich seiner SonderBE – SonderBA als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zugerechnet.

Beispiel für die Berechnung des Gesamtgewinnes der Gesellschaft und der Einkünfte aus Gewerbebetrieb der einzelnen Gesellschafter bei einer Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG:

Der Gewinn der gewerblich tätigen A+B GbR beträgt 40.000 €. Hierin als Betriebsausgabe enthalten sind Pachtzahlungen der GbR in Höhe von 12.000 € an den Gesellschafter A für die Verpachtung eines dem A gehörenden Lagergebäudes. Die AfA des Gebäudes beträgt jährlich 1.000 €. Weiterhin hat A 1.000 € Grundsteuer gezahlt. A und B sind zu jeweils ½ am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt.

Berechnung der Sonderbetriebsgewinne des A:

Vergütung für die Überlassung des WG :	12.000 €	(Sonderbetriebseinnahmen)
- AfA	1.000 €	(Sonderbetriebsausgaben)
- Grundsteuer	1.000 €	(Sonderbetriebsausgaben)
= Sonderbetriebsgewinn A	10.000 €	

	A	B	Gesamtgewinn GbR
Gewinn lt. § 4 (3)	20.000	20.000	40.000
Sondergewinn	+ SonderBE 12.000 - SonderBA 2.000 = 10.000		+ 10.000
Summe	30.000	20.000	50.000

Lösung: A versteuert einkommensteuerlich 30.000 € Einkünfte aus § 15 (1) 2 EStG, B 20.000 €. Der Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft beträgt 50.000 €.

Der **Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft** berechnet sich somit wie folgt:

Gewinn der PG (als BA enthalten sind Vergütungen, die an Gesellschafter geflossen sind)
+ <u>Sondergewinne der Gesellschafter bzw. – Sonderverluste der Gesellschafter</u>
= Gesamtgewinn

1. Hinweis: Für einkommensteuerliche Zwecke ist der Gesamtgewinn nicht relevant, weil jeder Gesellschafter seinen Anteil am Gewinn der PG zuzüglich seiner Sondergewinne/Verluste versteuert. Jedoch knüpft die Gewerbesteuer an den Gesamtgewinn an, § 7 GewStG.

2. Hinweis: Bei den SonderBE bzw. –BA ist es unerheblich, ob die Vergütung angemessen im Sinne eines Fremdvergleiches ist. Etwas vergleichbares wie vGA oder vE bei KapG gibt es im Bereich der Mitunternehmerschaft nicht.

Grund: Alle Einkünfte werden bei den Gesellschaftern als gewerbliche Einkünfte versteuert (Gewinnanteile an der PG plus Sondergewinne).

Falls z.B. die Pacht für eine Lagerhalle (SonderBE eines Gesellschafters) deutlich überhöht wäre, würde das an der Besteuerung nichts ändern: zwar sinkt der Gewinnanteil aller Mitunternehmer am Gewinn der PG um die (überhöhte) Pacht, da sie bei der PG als BA den Gewinn gemindert hat. Dafür steigen jedoch die Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei dem Mitunternehmer, dem die (überhöhte) Pacht als SonderBE zuzurechnen ist. Insgesamt wird somit der Gesamtgewinn bei den Gesellschaftern besteuert.

15.3 Zur Wiederholung: Unterschied KapG/PG hinsichtlich vGA und SonderBV

Körperschaften

wie z.B. KapG sind eigene juristische Rechtspersönlichkeiten, die von den Gesellschaftern unabhängig sind.

Der Gewinn der KapG wird mit KSt belastet, unabhängig davon, ob der Gewinn ganz oder teilweise ausgeschüttet wird. Eine Gewinnausschüttung – egal ob offen oder verdeckt – hat niemals Einfluss auf die Höhe des kst-pflichtigen Gewinnes (vgl. § 8 (3) KStG).

Die (tatsächliche) Bruttoausschüttung wird bei den jeweiligen Gesellschaftern als Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert.

Wenn ein Gesellschafter mit einer KapG, an der er beteiligt ist, einen Vertrag schließt, ist dieser grds. wirksam und kann zu anderen Einkunftsarten beim G`ter führen.

(Praxishinweis: bei einer Betriebsprüfung prüft das Finanzamt regelmäßig alle Verträge zwischen G`ter und G`schaft im Hinblick auf mögliche vGA.)

Bsp: Vergütung des Gesellschafter/ Geschäftsführers einer KapG für die Geschäftsführung: Für die KapG BA, für den G`ter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 EStG.

Solche Verträge müssen aber einem Fremdvergleich standhalten, ansonsten handelt es sich um eine (durch den schuldrechtlichen Vertrag) verdeckte Gewinnausschüttung oder –einlage. Eine verdeckte GA wird wie eine offene behandelt, darf also keine Gewinnauswirkung haben. Insofern sind der Gewinn der Gesellschaft und die Einkünfte des G`ter entsprechend zu korrigieren (d.h. wenn vGA bei überhöhtem GF-Gehalt: Gewinn plus überhöhte Differenz, da zu hohe BA berücksichtigt wurden. Einkünfte des G`ters aus § 19 EStG minus die überhöhte Differenz, dafür aber Einkünfte (die vGA) in gleicher Höhe aus § 20 (1) Nr. 1 EStG.

Eine Personengesellschaft

hingegen zahlt selbst keine Personensteuer. Der Gewinn wird vollständig bei den Gesellschaftern versteuert und zwar unabhängig davon, ob er ausgeschüttet wird oder nicht.

Vergütungen aus Verträgen, die der Gesellschafter mit der Gesellschaft schließt, werden gem. § 15 (1) Nr. 2 EStG als SonderBE auch dann seinen gewerblichen Einkünften zugerechnet, wenn es sich grds. um andere Einkunftsarten handeln würde.

Bsp: Vergütung des Gesellschafter/ Geschäftsführers einer PG für die Geschäftsführung: Für die PG BA, für den G`ter Einkünfte (SonderBE) aus Gewerbebetrieb, § 15 (1) 2 EStG.

Falls das o.g. GF-Gehalt im Fremdvergleich überhöht wäre, würde sich an der steuerlichen Behandlung bei der PG und beim Gesellschafter nichts ändern. Die OHG hätte höhere BA, der G`ter höhere Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Eine überhöhte Vergütung des Geschäftsführers hat bei PG (im Gegensatz zu KapG) keine Auswirkung auf den zu versteuernden Gesamtgewinn.

Ungenauigkeiten in der Besteuerung können nur aus unterschiedlichen persönlichen Steuersätzen der Gesellschafter resultieren.

15.4 Wiederholung: notwendiges oder gewillkürtes Betriebsvermögen - nkr

Ob ein Wirtschaftsgut (WG) dem Betriebsvermögen oder dem Privatvermögen zugerechnet wird, entscheidet sich nach dem Anteil der betrieblichen Nutzung des WG.

WG, die über 50 % betrieblich genutzt werden, gehören zum notwendigen BV. Zum notwendigen PV gehören WG, die über 90 % privat genutzt werden. Bei einem WG, dessen betrieblicher bzw. privater Nutzungsanteil zwischen diesen Grenzen liegt, kann der Unternehmer wählen, ob er das WG dem Privat- oder dem Betriebsvermögen zuordnen möchte (sog. gewillkürtes BV oder PV). Diese Regelungen gelten auch für Sonderbetriebsvermögen.

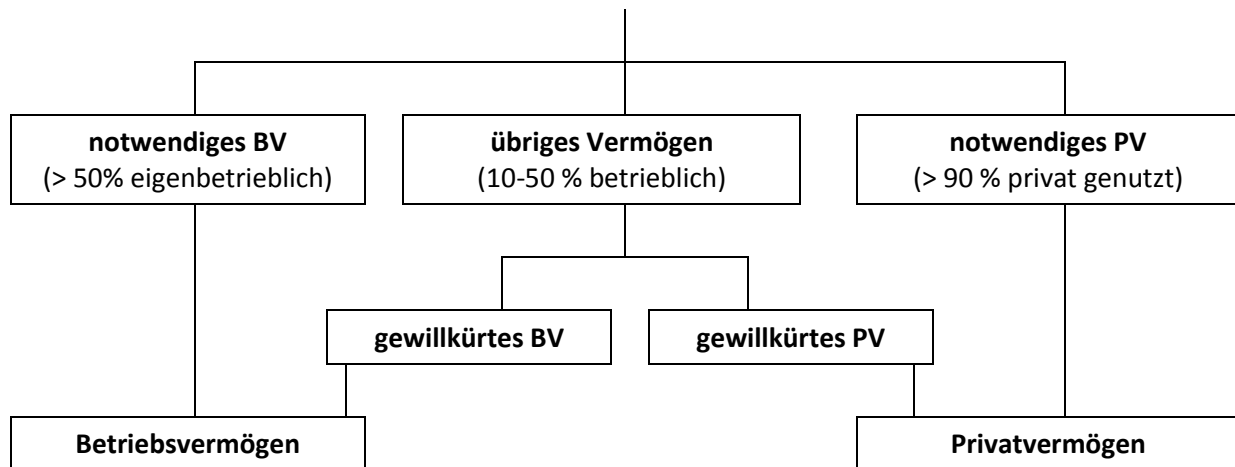
Nur zur Kenntnis bzw. Wiederholung: Wenn ein WG dem (gewillkürten oder notwendigen) BV zuzuordnen ist, handelt es sich bei allen mit dem WG im Zusammenhang stehenden Ausgaben um BA. Der private Nutzungsanteil wird steuerlich als Entnahme dem Gewinn wieder hinzugerechnet, § 4 (1) S. 2 EStG.

Entnahmen werden regelmäßig mit dem Teilwert bewertet, vgl. § 6 (1) Nr. 4 EStG.

Bei der Bewertung von Entnahmen können – statt der sonst üblichen Aufteilung der tatsächlichen Kosten bzw. des Ansatzes des Teilwertes – teilweise Pauschalierungen gewählt werden, z.B. die 1 %-Regelung für Pkw, die im BV stehen, aber auch privat genutzt werden, vgl. § 6 (1) Nr. 4 EStG.

Wenn ein WG dem (gewillkürten oder notwendigen) PV zuzuordnen ist, handelt es sich bei allen mit dem WG im Zusammenhang stehenden Ausgaben um (nicht abzugsfähige) private Ausgaben. Bei dem betrieblichen Nutzungsanteil handelt es sich um eine Einlage (§ 4 (1) S. 7 EStG), die grds. mit dem gemeinen Wert (§ 9 BewG) bewertet wird. Auch hier hat der Gesetzgeber zur Vereinfachung teilweise Pauschalierungen eingeführt, z.B. § 4 (5) Nr. 6 EStG, in dem für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte auf die Regelungen für Arbeitnehmer hinsichtlich der Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte Bezug genommen wird.

Schaubild: Umfang des Betriebsvermögens, R 4.2 Abs. 1 EStR



15.5 Sonderbetriebsvermögen I und II, vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR

Die Sonderbilanz weist das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter aus. Hierbei wird zwischen SonderBV I und SonderBV II unterschieden. Für die Sonderbilanz spielt diese Unterscheidung keine Rolle, sie dient jedoch der Entscheidung, ob ein Wirtschaftsgut Sonderbetriebsvermögen ist.

15.5.1 Notwendiges Sonderbetriebsvermögen I und II.

Zum notwendigen SonderBV I gehören alle WG (z.B. Grundstücke, Maschinen, Patente, Erfindungen etc.), die unmittelbar dem Betrieb der PG dienen. Warum der Gesellschafter der PG das WG zur Nutzung überlassen hat, z.B. aufgrund einer im Gesellschaftsvertrag festgelegten Beitragspflicht oder aufgrund eines neben dem Gesellschaftsvertrages bestehenden Mietvertrages oder unentgeltlich, ist für die Qualifizierung als SonderBV unerheblich.

Zum notwendigen SonderBV II gehören alle WG, die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der PG eingesetzt werden sollen, wie z.B. ein Darlehen, das der Mitunternehmer zum Kauf oder zur Aufstockung seiner Anteile aufgenommen hat.

15.5.2 gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen I und II

Neben den allgemeinen Grundsätzen zum gewillkürten BV (siehe oben) gelten nach R 4 (2) EStR zusätzlich folgende Regelungen zum gewillkürten SonderBV:

Zum gewillkürtes SonderBV I gehören WG, die objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, den Betrieb der Gesellschaft zu fördern.

Beispiel: Der Gesellschafter ist Eigentümer eines unbebauten Grundstückes, das er zur Sicherung eines Kredites der Gesellschaft an die Bank verpfändet.

Zum gewillkürten SonderBV II gehören WG, die objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind, die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern.

Beispiel: Der Gesellschafter verpfändet Wertpapiere an die Bank, um damit einen Kredit zu sichern, den er für Aufstockung seiner Beteiligung an der Gesellschaft aufgenommen hat.

15.5.3 Definitionen Sonderbetriebsvermögen (R 4 Abs. 2 EStR)

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen

	Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und
	nicht Gesamthandsvermögen sind, und
Sonderbetriebsvermögen I	die unmittelbar dem Betrieb der PG dienen oder
Sonderbetriebsvermögen II	die unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung an der PG eingesetzt sind

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen

	Wirtschaftsgüter, die einem oder mehreren Mitunternehmern gehören und
	nicht Gesamthandsvermögen sind und
	objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sind,
Sonderbetriebsvermögen I	den Betrieb der Gesellschaft zu fördern oder
Sonderbetriebsvermögen II	die Beteiligung des Gesellschafters zu fördern

15.5.4 Beispiele für SonderBV I:

G`ter überlässt ein ihm gehörendes Grundstück als Lagerfläche zu einem Mietpreis von monatlich 500 € der OHG (notwendiges SonderBV I)

G`ter überlässt der OHG ein Darlehen zu einem Zinssatz von 5 % (notwendiges SonderBV I).

G`ter verpfändet Wertpapiere an die Bank, um damit einen Kredit der OHG zu sichern (gewillkürtes SonderBV I)

Vermietung des Pkw des Gesellschafters an die PG bei einer betrieblichen Nutzung von > 50 % (notwendiges SonderBV I).

Vermietung des Pkw des Gesellschafters an die PG bei einer betrieblichen Nutzung von < 50 % und > 10 % (gewillkürtes SonderBV I)

Vermietung des Pkw des Gesellschafters an die PG bei einer betrieblichen Nutzung von < 10 % (notwendiges Privatvermögen).

15.5.5 Beispiele für SonderBV II:

Der Gesellschafter hat einen mit 5 % verzinsten Kredit aufgenommen, um den Kauf seines Gesellschaftsanteiles zu finanzieren (notwendiges SonderBV II).

Der Gesellschafter verpfändet Wertpapiere an die Bank, um damit einen Kredit zu sichern, mit dem er die Aufstockung seiner Gesellschaftsanteile finanziert hat (gewillkürtes SonderBV II hinsichtlich der WP, notwendiges SonderBV II hinsichtlich des Kredites)

Anteile an der Komplementär-GmbH, die vom Kommanditisten einer GmbH & Co. KG gehalten werden³⁵.

- Wenn die Verwaltungs-GmbH (Komplementärin) keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, sondern nur die Funktion der Komplementärin für die KG ausübt: notwendiges SonderBV II, da der Kommanditist mit seiner Beteiligung an der Komplementärin seine Beteiligung an der KG unmittelbar stärkt.
- Wenn die Komplementär-GmbH neben ihrer Funktion als Komplementärin der KG einen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält: gewillkürtes SonderBV II, da die Beteiligung des Kommanditisten an der Komplementärin objektiv dazu geeignet und subjektiv dazu bestimmt ist, seine Beteiligung an der KG zu stärken.

³⁵ BFH-Urt. v. 30.03.1993, BStBl II 1993, 706.

15.6 Sonderbilanz und Sonder-G+V - nkr

Wie bereits oben gesagt, hängt die Gewinnermittlungsmethode von Sondergewinnen bzw. –verlusten eines Gesellschafters von der Gewinnermittlungsmethode der Gesellschaft ab.

In der Klausur wird der Gewinn der PG regelmäßig nach § 4 (3) EStG ermittelt werden, denn Schwerpunkt der Vorlesung BStG ist nicht das Rechnungswesen.

Zur Vollständigkeit wird an dieser Stelle jedoch kurz erklärt, wie eine Sonderbilanz und eine Sonder-G+V aussehen könnte.

Bei bilanzierenden Personengesellschaften (Gewinnermittlung nach § 5 (1) EStG) zieht auch das Sonderbetriebsvermögen einen eigenen Kontenkreis nach sich (Sonder–WG, Sonderbilanz, Sonder-G+V mit SonderBE und SonderBA etc), wobei die Unterscheidung in Sonderbetriebsvermögen I und II für die Bilanzierung keine Rolle spielt.

In der Regel wickelt der Gesellschafter Zahlungen über sein privates Bankkonto und nicht über ein eigenes Geschäftskonto ab. In diesen Fällen werden Zahlungen direkt über das Kapitalkonto als Einlage bzw. Entnahme gebucht.

[Im Falle der Gewinnermittlung nach § 4 (3) EStG (Einnahme- Überschussrechnung) wird keine Sonderbilanz erstellt. Die Ermittlung des Sondergewinnes bzw. –verlustes erfolgt ebenfalls nach den Grundsätzen des § 4 (3) EStG.]

Der **Gesamtgewinn der Mitunternehmerschaft** berechnet sich wie folgt:

$$\begin{aligned} & \text{Gewinn der PG (als BA enthalten sind Vergütungen, die an Gesellschafter geflossen sind)} \\ + & \text{ Sondergewinne der Gesellschafter } \\ = & \text{ Gesamtgewinn} \end{aligned}$$

Für einkommensteuerliche Zwecke ist der Gesamtgewinn nicht relevant, weil jeder Gesellschafter seinen Anteil am Gewinn der PG zuzüglich seiner Sondergewinne/Verlust versteuert. Jedoch knüpft die Gewerbesteuer an den Gesamtgewinn an, § 7 GewStG.

Beispiel Sonderbilanz und SonderG+V

A ist mit 50 % an der A+B Bau-OHG beteiligt. Der Gewinn der OHG im Jahr 01 beträgt 100.000 €. Hierin berücksichtigt sind Mietaufwendungen in Höhe von 18.000 €, die die OHG an Gesellschafter A für die Vermietung eines Baukran gezahlt hat.

A hatte den Baukran am 02.01.01 für 80.000 € erworben, den Kaufpreis hat er von seinem privaten Bankkonto überwiesen. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 8 Jahre, die Abschreibung erfolgt linear. Auf umsatzsteuerliche Auswirkungen ist nicht einzugehen.

Lösung:

Bei dem Schüttlaster handelt es sich um notwendiges SonderBV I, denn es handelt sich um ein WG, das im Eigentum eines G'ters steht, nicht aber zum Gesamthandsvermögen der G'schaft gehört und unmittelbar dem Betrieb der OHG dient, vgl. EStR R 4 (2).

Für A ist daher einer Sonderbilanz und eine Sonder-G+V zu erstellen:

Sonderbilanz zum 31.12.01					
Baukran 01.01.01:	80.000 €	←	Kapital 01.01.01	0 €	
- AfA 01	<u>10.000 €</u>		→	Einlage 02.01.01	+ 80.000 €
= Baukran 31.12.01	70.000 €			Entnahme 01	- 18.000 €
				Gewinn aus G+V	+ 8.000 €
Summe	70.000 €				70.000 €

Sonder-G+V zum 31.12.01				
AfA	10.000 €		Mieteinnahmen	18.000 €
In Sonderbilanz: Gewinn	8.000 €	←		
Summe	18.000 €			18.000 €

Gewinnverteilung der Bau-OHG zum 31.12.01			
	Bau-OHG	Gesellschafter A	Gesellschafter B
Gesamthandsbereich, § 15 (1) 2. 1. HS	100.000 €	50.000	50.000
Sonderbetriebsvermögen, § 15 (1) 2. 2. HS	8.000 €	./.	8.000
Gesamtgewinn bzw. Gewinn aus MitU'schaft	108.000 €	50.000	58.000

Der Gesamtgewinn ist nur für gewerbsteuerliche Zwecke relevant, vgl. § 7 GewStG.

Einkommensteuerlich versteuern die Gesellschafter A und B gem. § 15 (1) 2 EStG ihren Gewinn aus Mitunternehmerschaft mit ihrem persönlichen Steuersatz.

Anhang 1: Überblick über einzelne Personengesellschaften

Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

§§ 705ff BGB

Zusammenschluss von mindestens zwei Personen „zur Förderung eines gemeinsamen Zweckes“. Eine Eintragung ins Handelsregister ist nicht erforderlich, da eine gewerblich tätige GbR nach Art und Umfang kein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 (2) HGB betreibt. Falls nach Art und Umfang des Unternehmens ein eingerichteter Geschäftsbetrieb erforderlich ist, handelt es sich nicht (mehr) um eine GbR, sondern um die „große Schwester“ OHG.

Grundsätzlich wird die GbR durch Gesellschaftsvertrag gegründet (formfrei). Allerdings führt auch ohne das Bewusstsein einen gesellschaftsrechtlichen Vertrag zu schließen, allein der Zusammenschluss zur Erreichung eines gemeinsamen Zweckes zur Gründung einer GbR (z.B. Schülerband mit Auftritten in der Dorfkneipe). Gesellschafter können natürliche oder juristische Personen und/oder andere Personengesellschaften sein.

Die Gesellschafter sind gesamthänderisch am Gesellschaftsvermögen beteiligt. Die Gewinn- und Verlustbeteiligung erfolgt gem. § 722 BGB nach Köpfen, sofern im Gesellschaftsvertrag keine andere Regelung getroffen wurde. Die Geschäftsführung erfolgt durch die Gesellschafter gemeinsam.

Für die Schulden der GbR haften die Gesellschafter persönlich und unbeschränkt.

Partnergesellschaft (PartG)

Partnerschaftsgesellschaftsgesetz (PartGG)

Zusammenschluss von Angehörigen der freien Berufe (vgl. § 18 EStG, z.B. Ärzte, Rechtsanwälte etc.) zur gemeinsamen Berufsausübung.

Die Haftung für berufliche Fehler ist gem. § 8 (2) PartGG auf die Partner beschränkt, die den Auftrag bearbeitet haben.

Offene Handelsgesellschaft (OHG)

§§ 105ff HGB

„Große Schwester“ der GbR: Es handelt sich um eine Personenhandelsgesellschaft, in der sich zwei oder mehr natürliche Personen und/oder juristische Personen zusammengeschlossen haben, um unter einer gemeinsamen Firma ein Handelsgewerbe zu betreiben. Die Firma muss den Zusatz „offene Handelsgesellschaft“ oder dessen Abkürzung enthalten.

Der Gesellschaftsvertrag kann formfrei geschlossen werden, die Schriftform ist jedoch üblich.

Ein Handelsregistereintrag ist erforderlich (Abt. A).

Die Gesellschafter sind gesamthänderisch nach dem jeweiligen Stand der Kapitalkonten am Kapital der OHG beteiligt. Sofern vertraglich nichts anderes vereinbart wurde, erfolgt die Gewinnbeteiligung gem. § 121 HGB zu 4% des Kapitals, der Rest wird nach Köpfen verteilt.

Die Geschäftsführung erfolgt durch jeden Gesellschafter einzeln, sofern im Gesellschaftsvertrag keine anderslautende Regelung getroffen wurde.

Die Gesellschafter haften den Gläubigern der Gesellschaft persönlich und unbeschränkt mit ihrem Privatvermögen.

Kommanditgesellschaft (KG)

§§ 161ff HGB

Bei einer Kommanditgesellschaft haben sich zwei oder mehr natürliche und/oder juristische Personen zusammengeschlossen (Gesellschaftsvertrag ist formfrei, Schriftform üblich), um unter einer gemeinsamen Firma ein Handelsgewerbe zu betreiben. Hierbei ist mindestens ein Gesellschafter Komplementär (Vollhafter) und ein weiterer Kommanditist (Teilhafter). Die Firma muss den Zusatz „Kommanditgesellschaft“ oder dessen Abkürzung enthalten.

Ein Handelsregistereintrag ist erforderlich (Abt. A).

Die Gesellschafter sind gesamthänderisch nach ihren jeweiligen Anteilen am Kapital der KG beteiligt. Die Gewinnbeteiligung erfolgt – sofern vertraglich nichts anderes vereinbart wurde – gem. § 168 iVm § 121 HGB zunächst mit 4 % des Kapitalanteils. Für einen überschießenden Betrag gilt nach § 168 (2) HGB „ein den Umständen nach angemessenes Verhältnis der Anteile als bedungen“.

Die Geschäftsführung erfolgt allein durch den Komplementär, Kommanditisten sind hiervon ausgeschlossen, § 164 HGB.

Der Komplementär haftet unbeschränkt persönlich den Gläubigern der KG. Kommanditisten haften lediglich in Höhe ihrer Kommanditeinlage.

GmbH & Co. KG

§§ 161ff HGB und GmbHG

Sonderform der KG, bei der die Stellung des Komplementärs nicht durch eine natürliche Person, sondern durch eine GmbH ausgefüllt wird.

Diese haftet als Komplementärin zwar unbeschränkt mit ihrem Vermögen für Schulden der KG, ist jedoch selbst haftungsbeschränkt. Somit handelt es sich letztlich um eine Personengesellschaft mit beschränkter Haftung.

Atypisch stille Gesellschaft

§§ 230ff HGB

Der stille Gesellschafter beteiligt sich mit einer Einlage am Handelsgeschäft eines anderen. Der Gesellschaftsvertrag kann formfrei geschlossen werden. Der stille Gesellschafter leistet dem Inhaber (oder Mitinhaber / Mitgesellschafter) eine Einlage und erhält dafür die vereinbarte Gewinnbeteiligung.

Nach außen tritt die stille Gesellschaft nicht in Erscheinung (Innengesellschaft und Spezialfall der GbR). Eine bestimmte Kennzeichnung / Firma existiert nicht.

Eine Anmeldung zum Handelsregister erfolgt nicht.

Wenn der Gesellschafter nicht nur am Gewinn und Verlust, sondern auch am Vermögen der Firma beteiligt ist (einschließlich der stillen Reserven) und er Mitspracherechte an der Unternehmensführung hat, handelt es sich um eine „atypisch stille Gesellschaft“. Steuerlich ist der Gesellschafter Mitunternehmer im Sinne von § 15 (1) Nr. 2 EStG und erzielt gewerbliche Einkünfte.

Bezüglich der „typisch stillen Gesellschaft“ vgl. unten unter Kapitalgesellschaften.

Anhang 2: Überblick über einzelne Kapitalgesellschaften

Verein (e.V.)

§§ 21ff BGB

Der Verein ist die Urform der privatrechtlichen Körperschaft. Es handelt sich um einen auf Dauer angelegten Zusammenschluss von Personen zu einem gemeinsamen Zweck, wobei der Verein nicht von der Identität seiner Mitglieder abhängig ist.

Vereine sind in rechtsfähige (§§ 21, 22 BGB) und nicht rechtsfähige Vereine einzuteilen, wobei auf nicht rechtsfähige Vereine gem. § 54 BGB die Regeln für die GbR angewendet werden.

Der **rechtsfähige nicht wirtschaftliche Verein** (e.V., § 21 BGB, häufig Kultur- oder Sportvereine etc.) wird von mindestens sieben Gründungsmitgliedern (§ 56 BGB) durch Satzung errichtet (§ 25 BGB). Er darf nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein und erlangt seine Rechtsfähigkeit durch Eintragung im Vereinsregister beim Amtsgericht (§ 21 BGB). Der Verein führt den Zusatz „eingetragener Verein“ oder e.V.

Der Verein hat zwei Organe: die Mitgliederversammlung und den Vorstand. Alle Vereinsmitglieder haben Stimmrecht in der Mitgliederversammlung. Beschlüsse brauchen die Mehrheit der erschienen Mitglieder. Die Mitgliederversammlung ist u.a. zuständig für die Bestellung und Abberufung des Vereinsvorstandes und kann diesem Weisungen erteilen. Der Vorstand kann aus mehreren Personen bestehen und vertritt den Verein gegenüber Dritten gerichtlich und außergerichtlich.

Da der e.V. eine juristische Person ist, ist er von seinen Mitgliedern getrennt. Diese haften grds. nicht für Vereinsschulden.

Der **rechtsfähige Wirtschaftsverein** (§ 22 BGB) wird nicht durch Eintragung ins Vereinsregister gegründet, sondern durch staatliche Verleihung (Konzession). Beispiel für einen rechtsfähigen Wirtschaftsverein ist die Verwertungsgesellschaft Wort (VG Wort), welche 1958 von Autoren und Verlegern zur Verwaltung von Zweitrechten an Sprachwerken in München gegründet wurde. Da der rechtsfähige Wirtschaftsverein in der Praxis sehr selten vorkommt, wird er im Folgenden nicht weiter behandelt.

Ist der Verein **nicht rechtsfähig**, weil er weder im Vereinsregister eingetragen noch konzessioniert ist, finden auf ihn gem. § 54 BGB die Regeln über die GbR (§§ 705 BGB) Anwendung. Auch steuerlich wird der nicht rechtsfähige Verein nicht als Körperschaft, sondern als PG behandelt. Die im Namen des Vereins handelnden Personen haften persönlich.

Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

GmbHG

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 13 GmbHG).

Sie entsteht – wie die AG – durch Umwandlung oder Gründung. Die Gründung ist gem. § 1 GmbHG durch eine oder mehrere Personen möglich und erfolgt durch einen notariellen Gesellschaftsvertrag (§ 2 GmbHG).

Mit Einführung des MoMiG³⁶ ist für kleine Gesellschaften (höchstens drei Gesellschafter und ein Geschäftsführer) ein vereinfachtes Gründungsverfahren eingeführt worden, § 2 (1a)ff GmbHG: Es besteht in diesen Fällen die Möglichkeit, ein Musterprotokoll zu verwenden, das als Anlage dem GmbHG beigelegt ist. Der Gesellschaftsvertrag darf darüber hinaus keine vom Gesetz abweichenden Bestimmungen enthalten. Das Musterprotokoll dient zugleich als Gesellschafterliste i.S.v. § 40 GmbHG.

In der Firma muss die Bezeichnung „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ oder „GmbH“ enthalten sein.

Die GmbH entsteht als juristische Person durch Eintragung in das Handelsregister (HR). Gemäß § 13 (3) GmbHG i.V.m. § 6 HGB ist die GmbH Formkaufmann.

Die Mindesteinlage beträgt 25.000 €. Die Gesellschafter sind mit ihrer Einlage am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt.

Die GmbH hat mindestens zwei Organe, nämlich die Gesellschafterversammlung und den Geschäftsführer. Daneben kann ein Aufsichtsrat gebildet werden, § 52 GmbHG³⁷. Zu den Aufgaben der Gesellschafterversammlung gehört grds. auch die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Ergebnisses.

Die Haftung der Gesellschaft ist auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Die GmbH haftet für in ihrem Namen abgeschlossene Geschäfte sowie für Verschulden ihrer Organe gemäß § 31 BGB. In wenigen Ausnahmefällen ist ein „Durchgriff“ auf die hinter der Gesellschaft stehenden Gesellschafter möglich.

Die GmbH wird häufig als Rechtsform für kleinere Unternehmen gewählt, oft auch als „Einpersonen-GmbH“, bei der der einzige Gesellschafter auch Geschäftsführer ist. Durch die Haftungsbeschränkung auf ihr Gesellschaftsvermögen bietet sie den Vorteil, dass der Gesellschafter im Falle der Insolvenz nicht mit seinem Privatvermögen für Schulden der GmbH haftet. In der Praxis bestehen Banken etc. jedoch zur Absicherung von Firmenkrediten auf eine persönliche Bürgschaft des Gesellschafters, so dass die Haftungsbeschränkung faktisch häufig nicht besteht.

Unternehmergesellschaft (UG)

GmbHG

Mit dem MoMiG wurde durch den neuen § 5a GmbHG die sogenannte Unternehmergesellschaft (UG) als existenzgründerfreundliche Variante der GmbH eingeführt. Es handelt sich nicht um eine neue Rechtsform, sondern um eine GmbH mit einem geringeren Mindestkapital (1 €), die zur Kennzeichnung eine besondere Bezeichnung trägt.

Besonderheit: Als Ausgleich zu der geringen Stammeinlage muss die UG jährlich 25 % des Jahresüberschusses in eine Rücklage einstellen. Wenn die angesammelte Rücklage zusammen mit dem Stammkapital die Summe von 25.000 € übersteigt (Mindestkapital gem. § 5 (1) GmbHG für eine GmbH), können die Gesellschafter gem. § 57c GmbHG einen Kapitalerhöhungsbeschluss fassen und zur GmbH umfirmieren.

³⁶ Das MoMiG (= Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen) vom 23. Oktober 2008 ist ein reines Änderungsgesetz, durch das das dt. GmbH-Recht reformiert worden ist.

³⁷ In Fällen der Mitbestimmung (Montanmitbestimmungsgesetz, Mitbestimmungsgesetz von 1976 oder Drittelbeteiligungsgesetz) muss ein Aufsichtsrat gewählt werden.

Aktiengesellschaft (AG)

AktG

Die Aktiengesellschaft kann durch Umwandlung oder Gründung entstehen. Gründer der Gesellschaft sind die Aktionäre, die die Satzung festgestellt haben.

Die Firma muss die Bezeichnung „Aktiengesellschaft“ oder „AG“ enthalten. Sie entsteht als juristische Person durch Eintragung ins Handelsregister und ist gem. § 3 AktG Formkaufmann. Das Grundkapital ist in Aktien zerlegt, mit denen die Aktionäre am Vermögen der Gesellschaft beteiligt sind. Die Hauptpflicht der Aktionäre besteht in der Leistung der versprochenen Sach- oder Bareinlage, § 54 AktG.

Die AG hat drei Organe: die Mitgliederversammlung (der Aktionäre), den Vorstand und den Aufsichtsrat. Der Vorstand leitet die Gesellschaft gem. § 76 AktG unter eigener Verantwortung. Anders als der Geschäftsführer einer GmbH unterliegt er damit keinem Weisungsrecht der Gesellschafter = Aktionäre.

Der Aufsichtsrat bestellt den Vorstand und ruft in ab. Er hat den Vorstand bei der Geschäftsführung zu überwachen (§ 111 AktG).

Die Hauptversammlung ist für die in § 119 AktG aufgeführten Grundlagengeschäfte zuständig. Sie beschließt insbesondere die Bestellung der Mitglieder des Aufsichtsrates und über die Verwendung des Bilanzgewinnes. Über Maßnahmen der Geschäftsführung entscheidet die Hauptversammlung nur, wenn diese es verlangt.

Die Haftung für Verbindlichkeiten der AG beschränkt sich auf das Gesellschaftsvermögen.

Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)

§§ 278ff AktG

Eine KGaA ist eine juristische Person, die Elemente der AG und der KG miteinander verbindet. Es handelt sich um eine AG, die an Stelle eines Vorstandes über persönlich haftenden Gesellschafter (Komplementäre) verfügt. Das Grundkapital ist in Aktien zerlegt. Die Kommanditaktionäre haften lediglich mit ihren Aktien für Schulden der KGaA.

Die Kontrolle ist in der KGaA – anders als in der AG – nicht an die Höhe der Kapitalbeteiligung gekoppelt. Die Komplementäre behalten in der Regel auch dann die Macht in der Gesellschaft, wenn sie lediglich eine geringe oder gar keine Vermögenseinlage leisten. Die KGaA gilt daher als übernahmeresistent und eignet sich z.B. für Familienunternehmen³⁸.

Der Komplementär haftet unbeschränkt, die Kommanditaktionäre nur in Höhe ihrer Aktien für Verbindlichkeiten der Gesellschaft.

³⁸ Bsp. für KGaA: Henkel KGaA, Merck KGaA, Rewe Deutscher Supermarkt KGaA). Seit 1997 kann lt. BGH-Rechtsprechung auch eine GmbH Komplementärin einer KGaA sein, vgl. Jack Wolfskin GmbH & Co. KGaA, 1. FC Köln GmbH & Co. KGaA, Borussia Dortmund / Hertha BSC Berlin / DSC Arminia Bielefeld GmbH & Co. KGaA.

Genossenschaft (eG)

GenG

Eine Genossenschaft ist ein Zusammenschluss von mindestens drei Mitgliedern (natürliche oder juristische Personen), die sich gemeinsam unternehmerisch betätigen bzw. die gleiche oder ähnliche soziale oder kulturelle Interessen verfolgen. Der Genossenschaftsgedanke beruht unter anderem auf den Prinzipien der Mitgliederförderung, Selbsthilfe und Selbstverwaltung. So sind bei den Genossenschaftsbanken und Wohnungsbaugenossenschaften die Mitglieder auch zugleich Geschäftspartner (Kunden, Wohnungsnutzer). Bekannte Genossenschaften sind z.B. auch DENIC (Vergabe der de-Domains) sowie die taz (tageszeitung).

Die Genossenschaft muss über eine Satzung verfügen (Mindestgehalt vgl. § 6ff GenG) und in das Genossenschaftsregister des zuständigen Amtsgerichts eingetragen werden. Die Firma muss den Zusatz „eingetragene Genossenschaft“ oder „eG“ beinhalten.

Organe der Genossenschaft sind idR Vorstand, Aufsichtsrat und die Generalversammlung.

Die erwirtschafteten Gewinne werden an die Mitglieder weitergegeben. Eine Ausschüttung erfolgt nur insoweit nicht, als dies mit der Finanzierung notwendiger Investitionen zur Absicherung des Betriebes bzw. der Förderfähigkeit der eG nicht vereinbar ist.

Die Geschäftsanteile der Mitglieder (Genossen) bilden den Gesamtnennbetrag der Geschäftsanteile der eG. Für Verbindlichkeiten der Genossenschaft haften ihre Mitglieder nur in Höhe ihrer Genossenschaftsanteile.

(Typisch) stille Gesellschaft

§§ 230ff HGB

Der stille Gesellschafter beteiligt sich mit einer Einlage am Handelsgeschäft eines anderen. Der Gesellschaftsvertrag kann formfrei geschlossen werden. Der stille Gesellschafter leistet dem Inhaber (oder Mitinhaber / Mitgesellschafter) eine Einlage und erhält dafür eine Gewinnbeteiligung. Nach außen tritt die Stille Gesellschaft nicht in Erscheinung (Innengesellschaft und Spezialfall der GbR). Eine bestimmte Kennzeichnung / Firma existiert nicht.

Eine Anmeldung zum Handelsregister erfolgt nicht.

Der (typisch) stille Gesellschafter ist mit seiner Einlage am Gewinn und ggf. am Verlust beteiligt, hat jedoch keine Mitspracherechte³⁹ (dann atypisch stille Gesellschaft, d.h. Mitunternehmerschaft, vgl. oben unter Personengesellschaften).

Societas Europaea (SE oder Europäische Gesellschaft)

Die Europäische Gesellschaft (international auf Lateinisch auch Societas Europaea, kurz SE genannt) ist eine Rechtsform für Aktiengesellschaften in der Europäischen Union. Mit ihr ermöglicht die EU seit dem Jahresende 2004 die Gründung von Gesellschaften nach weitgehend einheitlichen Rechtsprinzipien.

Die SE wird in EU-Dokumenten auch als Europäische Aktiengesellschaft und umgangssprachlich auch als Europa-AG bezeichnet.

³⁹ Außer Kontrollrechte nach § 233 (1) und (3) HGB.

Private Company Limited by shares (Ltd.)

ist die Bezeichnung für eine Kapitalgesellschaft in Großbritannien. Sie entspricht gesellschaftsrechtlich in etwa einer deutschen GmbH und wird körperschaftsteuerlich auch so behandelt, sofern sie in Deutschland tätig ist. Vor Einführung der UG war die Ltd. eine beliebte Gesellschaftsform für kleine Unternehmer, die die Mindesteinlage für GmbH nicht erbringen konnten.

Société à responsabilité limitée (SARL)

ist die französische Bezeichnung für eine der dt. GmbH entsprechenden Rechtsform. Die Besteuerung erfolgt wie bei einer GmbH.

Bei Ltd. und SARL ist der Sitz der Gesellschaft regelmäßig im Ausland (idR GB oder FR).

Last but not least...

