

Band 7

Uwe Grobshäuser

Walter Maier

Dieter Kies

Hartwig Maier

Finanz und Steuern

BESTEUERUNG DER GESELLSCHAFTEN

7. Auflage

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Besteuerung der Gesellschaften

Uwe Grobshäuser/Walter Maier/Dieter Kies/Hartwig Maier

Besteuerung der Gesellschaften

Uwe Grobshäuser

Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Walter Maier

Rechtsanwalt und Steuerberater, em. Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Dieter Kies

em. Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

Hartwig Maier

Professor an der Hochschule für öffentliche Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg

7., aktualisierte und überarbeitete Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bearbeiterübersicht:

Grobshäuser: Kapitel I Teil A, Kapitel II Teil C, Kapitel III Teile E bis J, Kapitel IV

Maier, W.: Kapitel I Teil B, Kapitel II Teile A, B, D, E, H

Kies: Kapitel II Teile I, J, Kapitel III Teil K, Kapitel V

Maier, H.: Kapitel II Teile F, G, Kapitel III Teile A bis D

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über

<http://dnb.dnb.de/> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-5742-2 Bestell-Nr. 20240-0005

ePub: ISBN 978-3-7910-5743-9 Bestell-Nr. 20240-0101

ePDF: ISBN 978-3-7910-5744-6 Bestell-Nr. 20240-0154

Uwe Grobshäuser/Walter Maier/Dieter Kies/Hartwig Maier

Besteuerung der Gesellschaften

7., aktualisierte und überarbeitete Auflage, März 2023

© 2023 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de

service@schaeffer-poeschel.de

Umschlag: Stoffers Grafik-Design, Leipzig

Produktmanagement: Rudolf Steinleitner

Lektorat: Claudia Lange

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort zur 7. Auflage

Mit der vorigen Auflage durften wir als neuen Autor unseren Kollegen an der Hochschule für Verwaltung und Finanzen Ludwigsburg, Herrn Professor Dr. Hartwig Maier begrüßen. Er übernimmt verschiedene Teile aus den Bereichen Personengesellschaften und Besteuerung der Kapitalgesellschaften.

Dass das Steuerrecht einem stetigen Wandel unterliegt, ist nicht neu und bedarf keiner besonderen Erwähnung. Sowohl die Studierenden der steuerlichen bzw. betriebswirtschaftlichen Fächer als auch die Praktiker (-innen) in der Finanzverwaltung, den Betrieben und der Steuerberatung können hiervon ein Lied singen. Es ist schwierig geworden, bei den ständigen Änderungen auf dem Laufenden zu bleiben. Gesetzgebung, Rechtsprechung und aktuelle Verwaltungsanweisungen machten es erforderlich, das Buch nunmehr bereits in siebter, umfangreich überarbeiteter Auflage vorzulegen.

Weitere Änderungen brachten das Modernisierungsgesetz für Personengesellschaften (MoPeG) und das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG).

Eine immer größere Bedeutung erlangt auch das internationale Steuerrecht. Wir haben daher an vielen Stellen den Blick über die Grenze gerichtet (z. B. bei der Besteuerung der Dividenden).

Wir bedanken uns bei unseren Lesern und Leserinnen für die Anregungen und Kritiken, die wir stets schätzen und in unsere weitere Arbeit einfließen lassen.

Ludwigsburg/Stuttgart im März 2022

Die Verfasser

Inhaltsverzeichnis

Vorwort zur 7. Auflage	5
Abkürzungsverzeichnis	37
Kapitel I Einführung	43
Teil A Überlegungen zur Rechtsformwahl	45
1 Allgemeines	45
2 Kriterien	45
2.1 Gründungsaufwand	45
2.2 Gründungskapital	46
2.3 Haftung	46
2.4 Jahresabschlusskosten	47
2.5 Publizitätspflicht	48
2.6 Anzahl der Gesellschafter	48
2.7 Finanzierung	48
2.8 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter	48
2.9 Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	49
2.10 Geschäftsführung und Geschäftsführervergütung	49
2.11 Verluste	50
2.12 Beteiligung von Familienangehörigen	50
2.13 Beteiligung ausländischer Gesellschafter	51
2.14 Auslandstätigkeit der Gesellschaft	51
2.15 Gewinnverteilung	52
2.16 Gewerbesteuer	52
2.17 Vorweggenommene Erbfolge	53
2.18 Veräußerung	53
2.19 Steuerbelastung	54
Teil B Bilanzierungsfragen bei Personen- und Kapitalgesellschaften	55
1 Grundsätzliche Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften	55
2 Buchführung und Bilanzierung	57
2.1 Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht	57
2.1.1 Handelsbilanz	57
2.1.2 International Financial Reporting Standards (IFRS)	58
2.1.3 Steuerbilanz	59
2.2 Buchführungspflicht nach Handelsrecht	60
2.3 Buchführungspflicht nach Steuerrecht	61
2.3.1 Abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht	61
2.3.2 Originär steuerliche Buchführungspflicht	61
2.4 E-Bilanz (§ 5b EStG)	61

3	Buchmäßige Besonderheiten in der Bilanz der Personengesellschaft	62
3.1	Bilanzierung	62
3.2	Kapitalkonten	63
3.3	Privatkonten	64
3.4	Entnahmen und Einlagen	65
3.5	Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen	66
3.6	Prüfungs- und Publizitätspflichten	67
4	Buchmäßige Besonderheiten in der Bilanz der Kapitalgesellschaft	67
4.1	Aufgaben des Jahresabschlusses	67
4.2	Bilanzgliederung und anwendbare Vorschriften	67
4.3	Kapitalkonten	69
4.4	Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 275–278 HGB)	69
4.5	Anhang (§§ 284–288 HGB)	71
4.6	Lagebericht (§ 289 HGB)	71
4.7	Erleichterungen für mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften	72
4.8	Kleinstkapitalgesellschaften	73
4.9	Personensteuern	74
4.9.1	Behandlung in Buchführung und Bilanz	74
4.9.2	Körperschaftsteuerrückstellung, Steuernachzahlungen und -erstattungen	74
4.10	Feststellung und Prüfung des Jahresabschlusses	75
4.11	Offenlegung des Jahresabschlusses	75
5	Beteiligungen an Personengesellschaften	76
5.1	Bilanzierung von Beteiligungen in der Handelsbilanz	76
5.2	Bilanzierung von Beteiligungen in der Steuerbilanz	76
6	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	79
6.1	Bilanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	79
6.2	Bilanzierung von Gewinnausschüttungen	80
6.3	Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	82
Kapitel II Die Besteuerung der Personengesellschaften		85
Teil A Personengesellschaften – Zivilrecht		87
1	Gesellschaftsrecht	87
1.1	Zivilrechtliche Grundlagen	87
1.1.1	Zivilrecht und Besteuerung	87
1.1.2	Grundformen des Gesellschaftsrechts	88
1.1.3	Außen- und Innengesellschaften	89
1.1.3.1	Personenaußengesellschaften	89
1.1.3.2	Personeninnengesellschaften	90
1.1.4	Gesamthandsvermögen	90
1.1.5	Typenzwang und Vertragsfreiheit	91
1.1.6	Optionsmodell für Personenhandelsgesellschaften	93
1.2	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	93
1.2.1	Grundlagen	93
1.2.2	Gründung der Gesellschaft	95
1.2.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	95
1.2.4	Vermögensrechte	96

1.2.5	Haftung	97
1.2.6	Gesellschafterwechsel	97
1.2.7	Beendigung der Gesellschaft	98
1.2.8	Neuerungen für die GbR durch das Personengesellschaftsrechts- modernisierungsgesetz (MoPeG)	99
1.2.8.1	Überblick	99
1.2.8.2	Rechtsfähigkeit der Gesellschaft bürgerlichen Rechts	99
1.2.8.3	Vermögen und Bestand der GbR (§§ 713, 722 BGB)	100
1.2.8.4	Gesellschaft bürgerlichen Rechts eintragungsfähig (eGbR)	101
1.2.8.5	Orientierung der Beteiligungsverhältnisse an den Beiträgen	102
1.2.8.6	Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft	102
1.2.8.7	Steuerliche Auswirkungen	102
1.3	OHG	102
1.3.1	Grundlagen	102
1.3.2	Gründung der Gesellschaft	103
1.3.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	103
1.3.4	Vermögensrechte	105
1.3.5	Haftung	105
1.3.6	Gesellschafterwechsel	106
1.3.7	Beendigung der Gesellschaft	106
1.3.8	Neuerungen für die OHG durch das Personengesellschaftsrechts- modernisierungsgesetz (MoPeG)	106
1.4	Kommanditgesellschaft	108
1.4.1	Grundlagen	108
1.4.2	Gründung der Gesellschaft	108
1.4.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	109
1.4.4	Vermögensrechte	109
1.4.5	Haftung	110
1.4.6	Gesellschafterwechsel und Beendigung der Gesellschaft	111
1.4.7	Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)	111
1.4.8	Neuerungen für die KG durch das Personengesellschaftsrechts- modernisierungsgesetz (MoPeG)	111
1.5	Partnerschaftsgesellschaft	112
1.5.1	Grundlagen	112
1.5.2	Gründung der Gesellschaft	112
1.5.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	113
1.5.4	Gewinn- und Verlustverteilung	113
1.5.5	Haftung	113
1.5.6	Gesellschafterwechsel und Beendigung der Gesellschaft	113
1.5.7	Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung	114
1.6	Stille Gesellschaft	115
1.6.1	Grundlagen	115
1.6.2	Gründung der Gesellschaft	116
1.6.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	117
1.6.4	Gewinn- und Verlustverteilung	117
1.6.5	Haftung	117
1.6.6	Gesellschafterwechsel und Beendigung der Gesellschaft	117
1.7	Unterbeteiligung	118
1.7.1	Grundlagen	118
1.7.2	Gründung der Gesellschaft und Gesellschafterrechte und -pflichten	118
1.7.3	Organisation	118

2	Europäisches Gesellschaftsrecht	119
2.1	Vereinheitlichung des Gesellschaftsrechts	119
2.2	Rechtsquellen der Europäischen Union	120
2.2.1	Übersicht	120
2.2.2	EU-Verordnungen	120
2.2.3	EU-Richtlinien	120
2.3	Rechtswahlfreiheit im europäischen Gesellschaftsrecht	122
2.4	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung (EWIV)	124
2.4.1	Grundlagen	124
2.4.2	Gründung	125
2.4.3	Rechte und Pflichten der Gesellschafter	125
2.4.4	Gewinn- und Verlustverteilung und Haftung	125
2.4.5	Gesellschafterwechsel und Beendigung der Gesellschaft	126
2.4.6	Beendigung der Gesellschaft	126
2.4.7	Steuerrecht	126
2.5	Europäische Gesellschaft (SE)	126
2.5.1	Grundlagen	126
2.5.2	Gründung	127
2.5.3	Institutionelle Ordnung der Societas Europaea	127
2.5.4	Rechnungslegung	127
2.6	Europäische Genossenschaft (SCE)	127
2.7	Europäischer Verein	128
2.8	Weitere geplante europäische Rechtsformen	128
2.9	Ausländische Rechtsformen in der EU	129
Teil B Allgemeine Besteuerungsfragen		131
1	Besteuerung von Mitunternehmerschaften	131
1.1	Regelung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	131
1.1.1	Regelungszweck der Mitunternehmerschaft	131
1.1.2	Grundlagen	133
1.1.3	Unternehmensteuerreform	136
1.2	Personengesellschaft	138
1.2.1	Übersicht	138
1.2.2	Bruchteilsgemeinschaft	138
1.2.3	Eheliche Gütergemeinschaft	139
1.2.4	Miterbengemeinschaft	139
1.2.5	Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts	140
1.3	Gewerbliche Einkünfte	140
1.3.1	Übersicht	140
1.3.2	Teilweise gewerblich tätige Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG)	142
1.3.2.1	Voraussetzungen und Rechtsfolgen	142
1.3.2.2	Probleme bei selbständiger Arbeit	145
1.3.3	Gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)	146
1.3.3.1	Voraussetzungen und Rechtsfolgen	146
1.3.3.2	Andere Gesellschaftsformen	148
1.3.4	Nicht gewerbliche Personengesellschaft	149
1.3.4.1	Andere Gewinneinkünfte	149
1.3.4.2	Überschusseinkünfte	150
1.3.4.3	Zebra-Gesellschaft	151
1.3.5	Besteuerung gewerblich geprägter Personengesellschaften gemäß § 50i EStG	153

1.4	Mitunternehmerschaft	154
1.4.1	Begriff des Mitunternehmers	154
1.4.2	Merkmale der Mitunternehmerschaft im Einzelnen	156
1.4.2.1	Erbringen einer Einlage	156
1.4.2.2	Unternehmerinitiative	156
1.4.2.3	Unternehmerrisiko	156
1.4.3	Mitunternehmerschaft bei den einzelnen Gesellschaftsformen	159
1.4.3.1	Gesellschaft des bürgerlichen Rechts	159
1.4.3.2	Offene Handelsgesellschaft	160
1.4.3.3	Kommanditgesellschaft	160
1.4.3.4	Stille Gesellschaft und Unterbeteiligung	160
1.4.4	Verdeckte Mitunternehmerschaft	161
1.5	Nießbrauch bei Personengesellschaften	163
1.5.1	Überblick	163
1.5.2	Nießbrauch am Gesellschaftsanteil (Vollrechtsnießbrauch)	164
1.5.3	Nießbrauch am Gewinnstammrecht	166
1.5.4	Ertragsnießbrauch	166
2	Gewinnermittlung der Personengesellschaft	167
2.1	Gemeinsamkeiten mit Einzelunternehmen	167
2.2	Unterschiede zu Einzelunternehmen	167
2.3	Betriebsvermögen der Personengesellschaft	168
2.3.1	Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen)	168
2.3.1.1	Handelsrechtliches Betriebsvermögen	168
2.3.1.2	Notwendiges Betriebsvermögen	168
2.3.1.3	Notwendiges Privatvermögen	170
2.3.2	Sonderbetriebsvermögen	172
2.3.2.1	Übersicht	172
2.3.2.2	Notwendiges Sonderbetriebsvermögen	174
2.3.2.3	Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen	177
2.3.2.4	Bilanzierungskonkurrenz zwischen Einzelunternehmen und Sonderbetriebsvermögen	178
2.3.3	Sonderbetriebseinnahmen und Sonderbetriebsausgaben	179
2.3.4	Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter	181
2.3.4.1	Positive Ergänzungsbilanz	183
2.3.4.2	Negative Ergänzungsbilanz	185
2.3.5	Steuerliche Gesamtbilanz der Personengesellschaft	187
2.3.6	Besteuerungsverfahren	188
3	Beziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	188
3.1	Übersicht	188
3.2	Tätigkeitsvergütungen	190
3.2.1	Laufende Vergütungen	190
3.2.2	Versorgungszusagen	192
3.2.2.1	Pensionszusagen	192
3.2.2.2	Witwer-/Witwenrenten	194
3.2.2.3	Rückdeckungsversicherung	195
3.2.3	Vergütungen für Dienst- und Werkleistungen	195

3.3	Vergütungen für die Hingabe von Darlehen	197
3.3.1	Forderung des Gesellschafters an die Gesellschaft	197
3.3.2	Verzicht des Gesellschafters auf seine Forderung gegen die Personengesellschaft	198
3.3.3	Darlehen der Gesellschaft an den Gesellschafter	199
3.3.3.1	Betriebliche Veranlassung des Darlehens	199
3.3.3.2	Fehlende betriebliche Veranlassung des Darlehens	200
3.3.4	Refinanzierung durch Gesellschafter	201
3.4	Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern	201
3.5	Ausnahmen von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	203
3.5.1	Veräußerungsgeschäfte zwischen Gesellschafter und Gesellschaft	203
3.5.2	Werklieferungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft	204
3.5.3	Vergütungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	204
3.5.4	Leistungsaustausch zwischen den Personengeschaftern untereinander	204
3.5.5	Leistungsaustausch zwischen gewerblich tätigen Personengesellschaften	205
3.5.5.1	Leistungen einer Schwestergesellschaft, die gewerbliche Einkünfte hat	205
3.5.5.2	Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	206
3.5.5.3	Überlassende Personengesellschaft hat keine gewerblichen Einkünfte	206
3.6	Betrieblicher Schuldzinsenabzug nach § 4 Abs. 4a EStG	207
3.6.1	Grundsatz	207
3.6.2	Über- und Unterentnahmen	207
3.6.3	Berechnungsweise	208
3.6.4	Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	209
4	Übertragung von Wirtschaftsgütern	211
4.1	Problemstellung	211
4.2	Rechtsentwicklung	212
4.3	Geltende Rechtslage	212
4.3.1	Änderungen	212
4.3.2	Übersicht über § 6 Abs. 5 EStG	213
4.3.3	Überführung von Wirtschaftsgütern ohne Rechtsträgerwechsel (§ 6 Abs. 5 Satz 2 EStG)	215
4.3.4	Überführung von Wirtschaftsgütern mit Rechtsträgerwechsel (§ 6 Abs. 5 Satz 3 EStG)	215
4.4	Übertragungen im Betriebsvermögen	216
4.4.1	Entgeltliche Übertragungen von Wirtschaftsgütern	216
4.4.1.1	Veräußerung wie unter fremden Dritten	216
4.4.1.2	Veräußerung über dem Teilwert	217
4.4.2	Unentgeltliche Überführung bzw. Übertragung von Wirtschaftsgütern	217
4.4.3	Teilentgeltliche Übertragungen	219
4.4.4	Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten ...	221
4.4.4.1	Grundsätze	221
4.4.4.2	Sperrfrist	223
4.4.4.3	Körperschaftsklausel	224
4.5	Reinvestitionsrücklage (§ 6b EStG)	226
4.5.1	Rechtslage	226
4.5.2	Veräußerungen der Gesellschaft	228
4.5.3	Veräußerungen der Gesellschafter	229

4.5.4	Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften	231
4.5.5	Veräußerung des Mitunternehmeranteils	232
4.6	Übertragungen zwischen Betriebs- und Privatvermögen	233
4.6.1	Entgeltliche Übertragungen	233
4.6.2	Übertragungen gegen Gewährung oder Minderung von Gesellschaftsrechten	233
4.6.3	Unentgeltliche Übertragungen	235
4.6.4	Teilentgeltliche Übertragungen	236
5	Gewinnverteilung	237
5.1	Gesetzliche Gewinnverteilung	237
5.2	Vertragliche Gewinnverteilung	238
5.2.1	Allgemeines	238
5.2.2	Kriterien und Möglichkeiten vertraglicher Gewinnverteilung	238
5.2.3	Steuerrechtliche Beurteilung	238
5.3	Verteilung steuerlicher Mehrgewinne	240
5.4	Zinserträge der Personengesellschaft	241
6	Doppelstöckige Personengesellschaft	241
6.1	Unmittelbare Leistungen bei mittelbarer Beteiligung	241
6.2	Rechtsfolgen	242
6.3	Mehrstöckige Personengesellschaft	244
6.4	Atypische Unterbeteiligung	245
6.5	Mittelbare Beteiligung über eine Kapitalgesellschaft	245
7	Gründung von Personengesellschaften	245
7.1	Überblick	245
7.2	Bargründung	246
7.3	Sachgründung	247
7.3.1	Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten	247
7.3.2	Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens	247
7.3.3	Einbringung einzelner Wirtschaftsgüter des Privatvermögens	248
7.4	Eintritt von Mitunternehmern	248
7.5	Unentgeltliche Übertragung	250
Teil C	Wechsel im Gesellschafterbestand	251
1	Einführung	251
2	Veräußerung eines Mitunternehmeranteils	251
2.1	Ebene des Veräußerers	252
2.1.1	Veräußerungsgewinn	252
2.1.2	Gewerbesteuer	255
2.1.3	Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG	256
2.1.4	Ergänzungsbilanzen des Verkäufers	258
2.1.5	Sonderbetriebsvermögen des Verkäufers	259
2.1.6	Unterjähriger Gesellschafterwechsel	261
2.1.7	Im Ausland ansässiger Gesellschafter bzw. Wegzug eines Gesellschafters	261
2.1.8	Ausländische Beteiligungen	262

2.2	Ebene des Erwerbers	263
2.2.1	Aktivierung des Kaufpreises	263
2.2.2	Abschreibung der erworbenen Wirtschaftsgüter	264
2.2.3	Finanzierung des Kaufpreises	265
3	Hebung stiller Lasten	266
4	Abstockungsbilanz	267
5	Pauschaler Abschlag	268
6	Negatives Kapitelkonto	269
7	Eintritt eines Gesellschafters	272
7.1	Keine Einlage	272
7.2	Einlage von Geld (Buchwertansatz)	273
7.3	Einlage von Geld (Zwischenwertansatz)	275
7.4	Einlage von Geld (Ansatz der gemeinen Werte)	277
7.5	Einlage von Wirtschaftsgütern (Privatvermögen)	277
7.5.1	Offene Einlagen	278
7.5.2	Verdeckte Einlagen	278
7.5.3	Kombinierte offene und verdeckte Einlage	279
7.5.4	Einlage in eine ausländische Personengesellschaft	280
7.6	Überführung von Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 EStG)	280
7.6.1	Grundprinzip	280
7.6.2	Teilwertansatz	281
7.6.3	Verbringung ins Ausland	282
7.6.4	Verletzung der Sperrfrist	282
7.6.5	Buchwertübertragung und Entgelt	284
7.7	Einbringung eines Betriebs durch den Neugesellschafter	284
7.7.1	Umwandlungssteuerrecht	284
7.7.2	Zuzahlungen	284
7.7.2.1	Buchwertfortführung	284
7.7.2.2	Ansatz der gemeinen Werte	286
8	Ausscheiden eines Mitunternehmers	287
8.1	Gegen Entgelt	287
8.2	Ausscheiden gegen Sachwertabfindung	289
8.2.1	Sachwertabfindung ins Privatvermögen	289
8.2.2	Sachwertabfindung ins Betriebsvermögen	290
8.3	Realteilung einer Mitunternehmerschaft	290
8.3.1	Ohne Ausgleichszahlung	290
8.3.2	Sperrfristverletzung	292
8.3.3	Realteilung mit Spitzen- oder Wertausgleich	293
9	Übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	293
9.1	Unentgeltliche Übertragung	294
9.1.1	Übertragung des ganzen Mitunternehmeranteils	294
9.1.1.1	Entnahme des Sonderbetriebsvermögens	294
9.1.1.2	Übertragung nach § 6 Abs. 5 EStG	295

9.1.2	Übrige Rechtsfolgen des § 6 Abs. 3 EStG	296
9.1.2.1	Anschaffungsnebenkosten	296
9.1.2.2	Rücklage nach § 6b EStG	297
9.1.2.3	Negatives Kapitalkonto	297
9.1.2.4	Zinsen/IAB	297
9.1.2.5	Verlustvorträge	298
9.1.3	Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils	298
9.2	Teilentgeltliche Übertragung	299
9.2.1	Entgelt kleiner als das Kapitalkonto	299
9.2.2	Entgelt größer als das Kapitalkonto	300
9.3	Beschenker im Ausland	301
9.4	Verhältnis § 6 Abs. 3 EStG zu § 24 UmwStG	302
10	Erbfall und Erbauseinandersetzung	303
Teil D	Besondere Rechtsformen	306
1	Stille Gesellschaft	306
1.1	Grundlagen	306
1.2	Abgrenzung stille Gesellschaft – partiarisches Darlehen	306
1.3	Besteuerung des typisch stillen Gesellschafters	307
1.3.1	Einnahmen des typisch stillen Gesellschafters	307
1.3.2	Werbungskosten bei typisch stiller Gesellschaft	308
1.3.3	Verluste des stillen Gesellschafters	309
1.3.4	Kapitalertragsteuer	310
1.3.5	Besteuerung des Inhabers des Handelsgewerbes	311
1.3.6	Gewerbsteuer	311
1.4	Besteuerung des atypisch stillen Gesellschafters	312
1.4.1	Mitunternehmerschaft	312
1.4.2	Gewinnermittlung	312
1.4.2.1	Gewinnermittlung und -feststellung auf der Ebene der atypisch stillen Gesellschaft	312
1.4.2.2	Besteuerung des Inhabers des Handelsgewerbes	313
1.4.2.3	Besteuerung des atypisch stillen Gesellschafters	313
1.4.3	Verluste aus Innengesellschaften mit Kapitalgesellschaften	315
1.4.4	Gewerbsteuer	315
1.5	Umsatzsteuer	316
2	Unterbeteiligung	317
2.1	Überblick	317
2.2	Typische echte Unterbeteiligung	317
2.3	Atypische echte Unterbeteiligung	318
2.4	Unechte Unterbeteiligung	319
3	Familienpersonengesellschaften	320
3.1	Begriff und Grundsätze	320
3.2	Zivilrechtliche Anerkennung der Familienpersonengesellschaft	321
3.2.1	Zivilrechtliche Formerfordernisse	321
3.2.2	Bestellung eines Ergänzungspflegers	321
3.2.3	Vormundschaftsgerichtliche Genehmigung	321

3.3	Tatsächliche Durchführung des Gesellschaftsvertrages	322
3.3.1	Angehörige als stille Gesellschafter oder Unterbeteiligte	322
3.3.2	Angehörige als Mitunternehmer	323
3.3.2.1	Mitunternehmerrisiko	324
3.3.2.2	Mitunternehmerinitiative	324
3.3.3	Zeitliche Aspekte	325
3.4	Prüfung der Angemessenheit der Gewinnverteilung	325
3.4.1	Angehörige als Mitunternehmer	325
3.4.1.1	Grundsätze	325
3.4.1.2	Realer Wert des Betriebsvermögens	325
3.4.1.3	Realer Wert des Gesellschaftsanteils	325
3.4.1.4	Ermittlung des nachhaltig zu erwartenden Gewinns	326
3.4.2	Angehörige als typische stille Gesellschafter und typisch Unterbeteiligte	326
3.4.3	Kapitalverzinsung bei Beteiligung nicht mitarbeitender Familienangehöriger ...	326
3.4.3.1	Bemessungsgrundlage	326
3.4.3.2	Renditesätze	327
3.4.4	Beispielfälle zum angemessenen Gewinnanteil	327
Teil E Verluste bei beschränkter Haftung		331
1	Verluste bei beschränkt haftenden Gesellschaftern	
	(§ 15a EStG)	331
1.1	Zielsetzung des § 15a EStG	331
1.2	Handelsrecht	331
1.2.1	Handelsrechtliche Grundsätze	331
1.2.2	Einlage	331
1.3	Steuerrechtliche Grundsätze	332
1.3.1	Kein Verlustzurechnungsverbot, Ausgleichs- und Abzugsverbot	332
1.3.2	Verrechnungsgebot	332
1.4	Regeln zur Auflösung negativer Kapitalkonten und § 15a EStG	334
1.4.1	Grundsätze	334
1.4.2	Fälle des Wegfalls negativer Kapitalkonten	335
1.4.3	Nachholung unterlassener Nachversteuerung	335
1.5	Grundbegriffe des § 15a EStG	336
1.5.1	Kapitalkonto i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	336
1.5.1.1	Begriff des Kapitalkontos im Handelsrecht	336
1.5.1.2	Begriff des Kapitalkontos im Steuerrecht	337
1.5.1.3	Unterschied Ergänzungsbilanzen – Sonderbilanzen	339
1.5.2	Anteil am Verlust der KG i. S. d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG	340
1.5.3	Doppelstöckige Personengesellschaft	342
1.6	Außenhaftung nach § 171 HGB bei noch nicht erbrachter Hafteinlage	343
1.6.1	Grundsätze des § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG	343
1.6.2	Bürgschaftsübernahme durch Kommanditisten	347
1.6.3	Atypische Unterbeteiligung	348
1.7	Haftungsminderung (§ 15a Abs. 3 Sätze 3 und 4 EStG)	348
1.8	Einlagenminderung (§ 15a Abs. 3 Sätze 1 und 4 EStG)	351
1.8.1	Grundsätze	351
1.8.2	Ausnahmen von § 15a Abs. 3 Satz 1 EStG	354
1.8.2.1	Entnahmen von Konten mit Forderungscharakter	354
1.8.2.2	Einlagenminderung mit Wiederaufleben der unbeschränkt persönlichen Haftung	354

1.8.3	Behandlung von Einlagen	354
1.8.3.1	Zeitkongruente Einlagen	355
1.8.3.2	Nachgelagerte Einlagen	355
1.8.3.3	Vorgezogene Einlagen	356
1.9	Statuswechsel des Gesellschafters	357
1.9.1	Kommanditist wird Komplementär	357
1.9.2	Komplementär wird Kommanditist	358
1.10	Verrechnung mit künftigen Gewinnen (§ 15a Abs. 2 EStG)	358
1.11	Gesellschafterwechsel	358
1.12	Gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts	360
1.13	Entsprechende Anwendung des § 15a EStG in anderen Fällen von Mitunternehmerschaften	361
1.14	Entsprechende Anwendung des § 15a EStG auf andere Gewinneinkunftsarten	362
1.15	Sinngemäße Anwendung des § 15a EStG in Fällen der Überschusseinkunftsarten (§§ 20 Abs. 1 Nr. 4, 21 Abs. 1 Satz 2 EStG)	363
1.16	Konkurrenzverhältnis zu anderen Vorschriften	364
1.16.1	Verhältnis des § 15a EStG zu § 2 Abs. 3, § 10d Abs. 2 EStG	364
1.16.2	Verhältnis des § 15a EStG zu § 2a EStG	365
1.17	Übertragung des KG-Anteils durch Schenkung oder Erbschaft	366
2	Verluste im Zusammenhang mit Steuerstundungsmodellen (§ 15b EStG)	367
2.1	Zweck und Wirkungsweise des § 15b EStG	367
2.2	Modellhafte Gestaltung (§ 15b Abs. 2 EStG)	368
2.3	Verlustquote (§ 15b Abs. 3 EStG)	368
2.4	Nicht betroffene Steuersparmodelle	369
2.5	Geschlossene Fonds	369
2.6	Einzelinvestitionen	369
2.7	Rechtsfolgen	370
2.8	Verfahren (§ 15b Abs. 4 EStG)	370
	Teil F Zins- und Lizenzschranke sowie Gewinnthesaurierung	371
1	Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG)	371
1.1	Übersicht	371
1.2	Abzugsfähigkeit der Zinsaufwendungen	373
1.2.1	Grundsatz	373
1.2.2	Betriebsbezogene Ermittlung	374
1.2.3	Maßgeblicher Gewinn	375
1.2.4	Zinsaufwendungen	375
1.2.5	Zinserträge	376
1.3	Grenzen der Zinsschranke	376
1.3.1	Freigrenze (§ 4h Abs. 2 Buchst. a EStG)	376
1.3.2	Nicht konzernangehörige Betriebe (§ 4h Abs. 2 Buchst. b EStG)	376
1.3.3	Konzern-Escape-Klausel (§ 4h Abs. 2 Buchst. c EStG)	377
1.4	EBITDA-Vortrag	377
1.5	Zinsvortrag	378
1.6	Weitere Regeln zur Anwendung bei Personengesellschaften	378
1.6.1	Zinsen aus Gesellschafterdarlehen	378
1.6.2	Zinssaldo	380
1.6.3	Zu hohe Gesellschafterfremdfinanzierung	380

1.6.4	Zinsschranke bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	380
1.6.5	Untergang des Zinsvortrags bei Mitunternehmern	380
1.7	Verhältnis des § 4h EStG zu anderen Vorschriften	381
1.8	Zinsschranke bei Körperschaften	381
2	Aufwendungen für Rechteüberlassungen (§ 4j EStG)	382
2.1	Abzugsbeschränkung	382
2.2	Präferenzregelung und niedrige Besteuerung	382
2.3	Rechtsfolgen	383
2.4	Europarechtliche und DBA-Korrelationen	384
2.5	Anwendungsbereich	384
3	Gewinnthesaurierung bei Personenunternehmen (§ 34a EStG)	385
3.1	Überblick	385
3.2	Thesaurierungsbegünstigung	387
3.2.1	Persönlicher Anwendungsbereich	387
3.2.2	Sachlicher Anwendungsbereich	387
3.3	Thesaurierung im Einzelnen	387
3.3.1	Grundsatz	387
3.3.2	Begünstigungsfähiger Gewinn, Begünstigungsbetrag und nachzuersteuernder Betrag	387
3.4	Besonderheiten bei Personengesellschaften	389
3.4.1	Ermittlung des nicht entnommenen Gewinns	389
3.4.2	Ausübung des Wahlrechts	390
3.4.3	Doppel- und mehrstöckige Personengesellschaften	392
3.5	Nachversteuerung	392
3.5.1	Nachversteuerungsbetrag	392
3.5.2	Entnahme der Thesaurierungssteuer	393
3.5.3	Reihenfolge der Verwendung des nicht entnommenen Gewinns	393
3.5.4	Ermittlung des nachversteuerungspflichtigen Betrags	394
3.5.5	Übertragung und Überführung von Wirtschaftsgütern	394
3.5.6	Gesetzliche Fälle der Nachversteuerung	395
Teil G	Gewerbesteuer	396
1	Rechtsentwicklung	396
2	Zuständigkeiten und Steuerverfahren	397
3	Steuergegenstand	398
4	Gewerbsteuerpflicht	398
4.1	Gewerbsteuerpflicht der Einzelunternehmen	398
4.2	Gewerbsteuerpflicht der Personengesellschaften	399
4.3	Gewerbsteuerpflicht der Kapitalgesellschaften und wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe	401
4.4	Gewerbsteuerliche Organschaft	402

5	Gewerbeertrag	403
5.1	Ermittlung des Gewerbeertrags	403
5.2	Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bei Personenunternehmen	403
5.2.1	Gewerbsteuerlicher Gewinn	403
5.2.2	Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Personenunternehmen	404
5.2.3	Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	405
5.2.4	Weitere Besonderheiten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags	406
5.3	Gewerbeverlust (§ 10a GewStG)	407
5.4	Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bei Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen	408
5.5	Wegfall des Abzugs der Gewerbesteuer als Betriebsausgabe	409
6	Gewerbsteuerliche Hinzurechnungen	409
6.1	Übersicht	409
6.2	Hinzurechnungstatbestände nach § 8 Nr. 1 Buchst. a–f GewStG	410
6.2.1	Entgelte für Schulden (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG)	410
6.2.2	Renten und dauernde Lasten (§ 8 Nr. 1 Buchst. b GewStG)	411
6.2.3	Gewinnanteile des stillen Gesellschafters (§ 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG)	412
6.2.4	Miet- und Pachtzinsen (§ 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG)	412
6.2.5	Hinzurechnungsfreibetrag	414
6.2.6	Zusammenfassung	415
6.3	Gewinnanteile von Komplementären bei KGaA (§ 8 Nr. 4 GewStG)	415
6.4	Dividendenerträge aus Anteilen im Streubesitz (§ 8 Nr. 5 GewStG)	416
6.5	Anteile am Verlust in- oder ausländischer Personengesellschaften (§ 8 Nr. 8 GewStG)	417
6.6	Sonstige Hinzurechnungstatbestände (§ 8 Nr. 9–12 GewStG)	417
7	Gewerbsteuerliche Kürzungen	417
7.1	Übersicht	417
7.2	Kürzung für betrieblichen Grundbesitz (§ 9 Nr. 1 GewStG)	418
7.3	Anteile am Gewinn von Personengesellschaften (§ 9 Nr. 2 GewStG)	421
7.4	Erträge aus inländischen Schachtelbeteiligungen (§ 9 Nr. 2a GewStG)	421
7.5	Kürzung der Gewinnanteile des KGaA-Komplementärs (§ 9 Nr. 2b GewStG)	422
7.6	Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten (§ 9 Nr. 3 GewStG)	422
7.7	Spenden (§ 9 Nr. 5 GewStG)	423
7.8	Gewinne aus Schachtelbeteiligungen an aktiv tätigen Auslandsgesellschaften (§ 9 Nr. 7 GewStG)	423
7.9	Gewinne aus Beteiligungen an Auslandsgesellschaften im DBA-Fall (§ 9 Nr. 8 GewStG)	423
8	Ermittlung der Gewerbesteuer	423
8.1	Grundsatz	423
8.2	Steermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG)	424
8.3	Entrichten der Gewerbesteuer	424
9	Gewerbsteueranrechnung nach § 35 EStG	425
9.1	Inhalt und Zielrichtung	425
9.2	Gewerbliche Einkünfte	426
9.3	Anrechnungsvolumen	426
9.4	Begrenzung der Tarifiermäßigung	427
9.5	Besonderheiten bei Mitunternehmerschaften	428

Teil H GmbH & Co. KG und UG & Co. KG	432
1 Besonderheiten der Rechtsform	432
2 Arten	433
2.1 Personen- und beteiligungsidentische GmbH & Co. KG	433
2.2 GmbH-beherrschte GmbH & Co. KG	434
2.3 Einheits-GmbH & Co. KG	434
2.4 Doppelstöckige GmbH & Co. KG	434
2.5 Publikums-GmbH & Co. KG	434
2.6 Komplementärgesellschaften der KG in anderen Rechtsformen	435
2.6.1 UG & Co. KG	435
2.6.2 AG & Co. KG	435
2.6.3 Stiftung & Co. KG	435
2.6.4 Ausländische Komplementärgesellschaft	436
2.7 GmbH & Co. KGaA	436
3 Handelsrechtliche Verhältnisse	437
3.1 Rechtsnatur und Entstehung	437
3.2 Jahresabschluss, Prüfung und Offenlegung	437
3.3 Finanzierung	437
3.4 Gewinnanteile	438
3.5 Geschäftsführung	439
3.6 Haftung	439
4 Grundsätze der steuerlichen Behandlung	439
4.1 Allgemeines	439
4.2 Gewerbliche Einkünfte	440
4.3 Mitunternehmerschaft	441
4.3.1 Mitunternehmerschaft der Komplementär-GmbH	441
4.3.2 Mitunternehmerschaft der Kommanditisten	441
5 Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG und Sondervergütungen	441
5.1 Betriebsvermögen und Sonderbetriebsvermögen bei der KG	441
5.2 Anteile an der Komplementär-GmbH, GmbH-Ausschüttungen	442
5.3 Tätigkeitsvergütungen	446
5.3.1 Geschäftsführergehälter	446
5.3.1.1 Der Geschäftsführer der GmbH ist nicht Personengesellschafter der KG (Fremdgeschäftsführer)	446
5.3.1.2 Der Geschäftsführer der GmbH ist Personengesellschafter der KG ...	447
5.3.2 Pensionszusagen	448
6 Gewinnverteilung bei der GmbH & Co. KG	449
6.1 Grundsätze	449
6.2 Arbeitseinsatz	449
6.3 Risikotragung	449
6.4 Kapitaleinsatz	450
6.5 Unangemessene Gewinnbeteiligung	450
6.5.1 Verdeckte Gewinnausschüttung	450
6.5.2 Unangemessen niedriger Gewinnanteil der GmbH	451
6.5.3 Unangemessen hoher Gewinnanteil der GmbH	453

7	Neuerungen für die GmbH & Co. KG durch das Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz (MoPeG)	454
Teil I Umsatzsteuerliche Fragen		455
1	Die Unternehmereigenschaft der Personengesellschaft	455
2	Beginn der unternehmerischen Tätigkeit	457
3	Ende der unternehmerischen Tätigkeit	458
3.1	Auflösung einer Personengesellschaft durch Liquidation	458
3.2	Auflösung einer Personengesellschaft durch Austritt aller Gesellschafter bis auf einen	459
3.2.1	Ein Gesellschafter erwirbt alle Anteile der übrigen Gesellschafter	459
3.2.2	Ausscheiden aller Gesellschafter bis auf einen gegen Abfindung seitens der Gesellschaft	459
3.3	Verschmelzung	460
4	Die Unternehmereigenschaft des Gesellschafters einer Personengesellschaft	460
5	Leistungsaustausch bei der Gründung einer Personengesellschaft	461
5.1	Leistungen der Personengesellschaft	461
5.2	Leistungen des Gesellschafters bei Gründung	464
6	Leistungen der Gesellschaft an Gesellschafter oder diesen nahestehende Personen außerhalb des Gründungsvorganges	466
6.1	Unentgeltliche Leistungen der Gesellschaft	466
6.2	Entgeltliche Leistungen der Gesellschaft	467
7	Leistungen des Gesellschafters an die Gesellschaft	467
7.1	Geschäftsführungsleistungen	467
7.2	Leistungen außerhalb der Geschäftsführung	472
Teil J Verfahrensrechtliche Besonderheiten		474
1	Einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen	474
2	Erklärungspflichten im Feststellungsverfahren	476
3	Adressierung und Bekanntgabe von Bescheiden an Personengesellschaften	478
3.1	Adressierung und Bekanntgabe bei Bescheiden, die die Personengesellschaft als solche betreffen	478
3.2	Adressierung und Bekanntgabe bei Bescheiden, welche die Gesellschafter betreffen	481
3.3	Die Bekanntgabe von einheitlichen Feststellungsbescheiden an Empfangsbevollmächtigte gemäß § 183 AO	483
4	Besonderheiten in Rechtsbehelfsverfahren gegen einheitliche und gesonderte Feststellungsbescheide	487
4.1	Einschränkung der Rechtsbehelfsbefugnis (§ 352 AO)	487
4.1.1	Einspruchsbefugnis des vertretungsberechtigten Geschäftsführers	488
4.1.2	Der Einspruchsbevollmächtigte i. S. v. § 352 Abs. 2 AO	489
4.1.3	Einspruchsbefugnis einzelner Feststellungsbeteiligter	490

4.2	Einschränkung der Hinzuziehung (§ 360 AO)	491
4.3	Besonderheiten bei der Aussetzung der Vollziehung (§ 361 Abs. 2 und 3 AO, § 69 Abs. 2 FGO)	492
5	Verfahrensrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft	493
5.1	Verfahrensrechtliche Behandlung der typisch stillen Gesellschaft	493
5.2	Verfahrensrechtliche Behandlung der atypisch stillen Gesellschaft	494
6	Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft	494
7	Korrekturen von einheitlichen und gesonderten Feststellungen	497
8	Feststellungsverjährung für einheitliche und gesonderte Feststellungen	498
9	Beteiligung von Familienangehörigen	500
10	Besonderheiten bei Personengesellschaften im Insolvenzverfahren	502
10.1	Insolvenz der Personengesellschaft	502
10.2	Insolvenz eines (oder mehrerer) Gesellschafters der Personengesellschaft	503
Kapitel III Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften		505
Teil A Allgemeines zur GmbH		507
Teil B Gründung		509
1	Besonderheiten	509
2	Die Gründungsgesellschafter	509
3	Sitz der Gesellschaft	510
4	Firma	510
5	Gegenstand des Unternehmens	510
6	Der Gesellschaftsvertrag	511
6.1	Rechtsnatur	511
6.2	Notwendiger Inhalt	511
6.3	Fakultativer Inhalt	511
6.4	Formvorschriften	515
6.5	Vereinfachte Gründung	515
6.6	Fehlerhafter Gesellschaftsvertrag	515
7	Die einzelnen Stadien der Gründung – Vorgründungsstadium	516
7.1	Gesellschaftsrechtliche Beurteilung	516
7.2	Steuerliche Beurteilung	517
7.3	Buchführungspflicht	518
7.4	Haftung der Gesellschafter	518

8	Das eigentliche Gründungsstadium (Vorgesellschaft)	519
8.1	Gesellschaftsrechtliche Beurteilung	519
8.2	Steuerliche Beurteilung	519
8.3	Buchführungspflicht	520
9	Stammkapital und Stammeinlage	520
9.1	Bareinlage	521
9.2	Sacheinlage	523
9.2.1	Überblick	523
9.2.2	Bewertung	523
9.2.3	Sachgründungsbericht	523
9.2.4	Gegenstand der Einlage	524
9.3	Verdeckte Sacheinlage	525
9.4	Änderung von Bar- in Sacheinlagen und umgekehrt	525
10	Die bilanzielle und steuerliche Behandlung der Einlagen	526
10.1	Allgemeines	526
10.2	Behandlung eines Agios	527
10.3	Sacheinlage	527
10.3.1	Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Privatvermögen	528
10.3.2	Übertragung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens	528
10.3.3	Übertragung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils	529
10.3.4	Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft	529
10.3.4.1	Ansatz durch die GmbH	529
10.3.4.2	Folgen für den Gesellschafter	530
10.3.5	Veräußerung nach Einbringung (sperfristverhaftete Anteile)	531
10.3.5.1	Einbringungsgewinn I	531
10.3.5.2	Einbringungsgewinn II	532
10.3.5.3	Nachweispflicht	533
11	Gründungskosten	533
12	Haftungsfragen	534
12.1	»Unechte« Vorgesellschaft	534
12.2	Die Vorgesellschaft gelangt nicht zur Eintragung	534
12.3	Haftung nach § 11 Abs. 2 GmbHG	535
12.4	Vorbelastungs- und Unterbilanzhaftung	535
12.5	Differenzhaftung (§ 9 GmbHG)	536
12.6	Gründerhaftung (§ 9a GmbHG)	536
12.7	Voreinzahlung von Einlagen	536
12.8	Ausfallhaftung (§ 24 GmbHG)	537
12.9	Grundsatz der Kapitalerhaltung	537
Teil C Die Organe der GmbH		538
1	Die Gesellschafterversammlung	538
2	Beirat/Aufsichtsrat	539

3	Geschäftsführer	540
3.1	Organ der Gesellschaft	540
3.1.1	Bestellung des Geschäftsführers	540
3.1.2	Vertretungsbefugnis	541
3.1.3	Geschäftsführungsbefugnis	541
3.1.4	Abberufung	541
3.2	Anstellungsvertrag	542
3.3	Pflichten und Haftung des Geschäftsführers	542
Teil D Verträge zwischen Gesellschaftern und der GmbH		544
1	Die Geschäftsführervergütung im Steuerrecht	544
1.1	Allgemeines	544
1.2	Angemessenheit der Geschäftsführervergütung	544
1.2.1	Anerkennung der Vergütungsbestandteile dem Grunde nach	545
1.2.2	Gesamtausstattung	546
1.2.3	Art und Umfang der Tätigkeit	547
1.2.4	Ertragsaussichten der Gesellschaft	548
1.2.5	Fremdvergleich	549
1.2.6	Pensionszusage als Teil der Gesamtausstattung	550
1.2.7	Rechtsfolgen der Unangemessenheit	551
1.3	Tantieme / variable Gehaltsbestandteile / Gratifikation	551
1.3.1	Angemessenheit der Tantieme dem Grunde nach	552
1.3.2	Angemessenheit der Tantieme der Höhe nach	553
1.3.3	Tantieme bei Verlustvorträgen	554
1.3.4	Auslegung unklarer Tantiemvereinbarungen	555
1.4	Sozialversicherungspflicht	555
1.5	Kfz-Gestellung durch die GmbH	556
1.5.1	Pauschalwertmethode	556
1.5.2	Fahrtenbuchmethode	558
1.5.3	Vertragliches Verbot der Kfz-Nutzung	560
1.5.4	Zuzahlung zum Kfz	560
1.5.5	Kfz-Nutzung als ausschließliche Vergütung	561
1.6	Überlassung eines PC oder Smartphone etc.	561
1.7	Überlassung einer Wohnung oder Unterkunft	562
1.8	Versicherung gegen Haftungsrisiken des Geschäftsführers	563
1.9	Abfindungen	563
1.10	Betriebliche Altersversorgung	564
1.11	Pensionszusage	564
1.11.1	Allgemeine zivilrechtliche Voraussetzungen	565
1.11.2	Steuerliche Prüfung	565
1.11.3	Ernsthaftigkeit und Angemessenheit	565
1.11.4	Probezeit	566
1.11.5	Finanzierbarkeit	567
1.11.6	Erdienbarkeit	568
1.11.7	Überversorgung	569
1.11.8	Auslagerung der Pensionsverpflichtung	570
1.11.9	Verzicht auf eine Pensionszusage	572
1.11.10	Pensionszusage und Weiterarbeit	573
1.12	Zeitwertkonten	573
1.13	Verstoß gegen ein Wettbewerbsverbot	574

1.14	Risikogeschäfte	575
1.15	Werbungskosten	576
1.15.1	Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG)	576
1.15.2	Arbeitszimmer bis zum VZ 2022	578
1.15.3	Homeoffice-Pauschale (§ 4 Abs. 5 Nr. 6C EStG)	578
1.15.2	Sonstige Werbungskosten	580
1.16	Sonderausgaben	580
1.16.1	Beiträge zur Rentenversicherung (Rechtslage bis Veranlagungszeitraum 2004)	580
1.16.2	Rechtslage ab Veranlagungszeitraum 2005	582
1.16.3	Beiträge zur Krankenversicherung	582
2	Darlehensverträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern	583
2.1	Allgemeines	583
2.2	Beteiligungen im Privatvermögen	584
2.2.1	Darlehensverlust	584
2.2.2	Darlehensverzicht	585
2.2.3	Darlehen zur Sicherung des Arbeitsplatzes	586
2.3	Beteiligungen im Betriebsvermögen	587
2.4	Beteiligung im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft	588
2.5	Sonderproblem: Bürgschaften	589
2.5.1	Beteiligung im Privatvermögen	589
2.5.2	Beteiligung im Betriebsvermögen	589
3	Mietverträge zwischen Gesellschafter und Gesellschaft	590
3.1	Beteiligung im Privatvermögen	590
3.2	Beteiligung im Betriebsvermögen	590
	Teil E Die Besteuerung der GmbH	591
1	Steuerpflicht	591
1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	591
1.1.1	Beginn	591
1.1.2	Geschäftsleitung	591
1.1.3	Sitz	591
1.1.4	Ausländische Kapitalgesellschaften	592
1.2	Beschränkte Steuerpflicht	592
2	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	593
2.1	Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft	594
2.1.1	Handelsrechtliche Bilanzierungspflicht	594
2.1.2	Publizitätspflichten	595
2.1.3	Abschlussprüfung	595
2.1.4	Die Bilanzgliederung nach § 266 HGB	595
2.1.5	Bilanzierung der Finanzanlagen	596
2.1.5.1	Anteile an verbundenen Unternehmen	596
2.1.5.2	Ausleihungen an verbundene Unternehmen	596
2.1.5.3	Beteiligungen	596
2.1.5.4	Buchmäßige Behandlung der Finanzanlagen	596
2.1.6	Die bilanzmäßige Darstellung des Eigenkapitals	601
2.1.7	Ergebnisverwendung	604

2.1.8	Verstoß gegen den Grundsatz der Kapitalerhaltung	606
2.1.9	Pensionsrückstellungen	608
2.1.9.1	Handelsrechtliche Passivierungspflicht	608
2.1.9.2	§ 6a EStG	609
2.1.9.3	Auflösung der Pensionsrückstellung	613
2.1.9.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen	613
2.1.9.5	Rückdeckungsversicherungen	614
2.1.9.6	Verzicht auf die Pensionszusage	614
2.1.9.7	Verzicht für die Zukunft (sog. Future Service)	616
2.1.9.8	Übertragung einer Pensionsverpflichtung	616
2.1.10	Steuerrückstellungen	617
2.1.10.1	Gewerbesteuerrückstellung	617
2.1.10.2	Rückstellungen für Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag	618
2.1.11	Sonderposten mit Rücklagenanteil	620
2.1.12	Die Gewinn- und Verlustrechnung	621
2.2	Steuerbilanz	621
2.2.1	Maßgeblichkeitsgrundsatz	621
2.2.2	Latente Steuern	623
2.2.3	Notwendigkeit steuerlicher Ausgleichsposten	625
2.3	Verdeckte Gewinnausschüttungen	627
2.3.1	Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung	629
2.3.1.1	Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung	629
2.3.1.2	Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	631
2.3.2	Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung	633
2.3.3	Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	635
2.3.3.1	Hinzurechnung bei der Kapitalgesellschaft	635
2.3.3.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Passivierung von Verpflichtungen	635
2.3.3.3	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Posten der Aktivseite	639
2.3.3.4	Steuerliche Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung beim Gesellschafter	640
2.3.3.5	Gesellschafter ist eine Kapitalgesellschaft	643
2.3.4	vGA und Gewerbesteuer	644
2.3.5	vGA und Kapitalertragsteuer	645
2.3.6	Änderung von Steuerbescheiden	645
2.4	Zinsschranke (§ 8a KStG)	646
2.4.1	Allgemeines	646
2.4.2	Zinsschranke bei Körperschaften (§ 8a KStG)	646
2.4.2.1	Verhältnis zu § 4h EStG	646
2.4.2.2	Bemessungsgrundlage	647
2.4.2.3	Ausnahmetatbestände	647
2.4.2.4	Zinsvortrag und Verlustabzugsbeschränkungen für Körperschaften	650
2.4.2.5	Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung	651
2.4.3	Mögliche Verfassungswidrigkeit	651
2.5	Einlagen	651
2.5.1	Offene Einlagen	651
2.5.2	Verdeckte Einlagen	653
2.5.3	Verdeckte Einlagen von Anteilen an Kapitalgesellschaften	656
2.5.4	Weitere Einzelfälle von verdeckten Einlagen	657
2.5.5	Rechtsfolgen bei der Gesellschaft	659

2.5.6	Das steuerliche Einlagekonto	660
2.5.7	Rechtsfolgen beim Gesellschafter	663
2.5.8	Bescheinigung	663
2.5.9	Einlagekonto bei Organschaft	663
2.5.10	Einlagekonto in Umwandlungsfällen	664
2.5.11	Änderung von Steuerbescheiden (§ 32a KStG)	664
2.6	Steuerbefreiung nach § 8b KStG	664
2.6.1	Intention des Gesetzgebers	664
2.6.2	Steuerfreiheit der Dividende (§ 8b Abs. 1 KStG)	665
2.6.3	Streubesitzdividenden	667
2.6.4	Aufwendungen auf die Beteiligung	670
2.6.5	Veräußerungsgewinne (§ 8b Abs. 2 KStG)	671
2.6.6	Gewinnminderungen (§ 8b Abs. 3 KStG)	672
2.6.7	Beteiligung über eine Personengesellschaft (§ 8b Abs. 6 KStG)	674
2.6.8	§ 8b KStG und Gewerbesteuer	675
2.7	Die Berücksichtigung von Verlusten	675
2.7.1	Handelsrechtliche Beurteilung	675
2.7.2	Steuerliche Beurteilung	676
2.7.3	§ 2a EStG	676
2.7.4	§ 15a EStG	679
2.8	Verlustrücktrag und Verlustvortrag	679
2.8.1	Verlustentstehungsjahre bis einschließlich VZ 2019	679
2.8.2	Verlustentstehungsjahre 2020 und 2021	680
2.8.3	Verlustentstehungsjahre 2022 ff.	681
2.8.4	Gewerbesteuer	681
2.9	Untergang des Verlustvortrags bei Veräußerung (§ 8c KStG)	681
2.9.1	Anwendungsbereich	682
2.9.2	Grundtatbestand	682
2.9.3	Erwerberkreis	684
2.9.4	Unmittelbare und mittelbare Beteiligung	684
2.9.5	Vergleichbare Sachverhalte	685
2.9.6	Kapitalerhöhung	685
2.9.7	Zeitpunkt und Umfang des Verlustuntergangs	686
2.9.8	Berücksichtigung stiller Reserven	687
2.9.9	Sanierungsklausel	687
2.10	§ 8d KStG	688
2.11	§ 10a GewStG	689
3	Abziehbare Aufwendungen (§ 9 KStG)	690
4	Nicht abziehbare Aufwendungen	691
4.1	Liebhaberei	691
4.2	Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 und 5b EStG	691
5	§ 10 KStG	692
5.1	Abzugsverbot für Aufwendungen zur Erfüllung satzungsmäßiger Zwecke	692
5.2	Abzugsverbot für Einkommen- und sonstige Personensteuern	692
5.3	Geldstrafen / Geldbußen	694
5.4	Aufsichtsrats- und ähnliche Vergütungen	695

6	Die tarifliche Körperschaftsteuer	695
6.1	Internationaler Vergleich	695
6.2	Das Anrechnungsverfahren	696
6.3	Das neue Körperschaftsteuersystem	696
7	Organschaft	697
7.1	Motive für die Organschaft	697
7.2	Grundprinzip	698
7.3	Voraussetzungen der Organschaft	698
7.3.1	Organgesellschaft	698
7.3.2	Organträger	699
7.3.3	Finanzielle Eingliederung	700
7.4	Gewinnabführungsvertrag	702
7.4.1	Handelsrechtliche Voraussetzungen	702
7.4.2	Zeitliche Voraussetzungen	704
7.4.3	Tatsächliche Durchführung	704
7.4.4	Beendigung	704
7.5	Steuerliche Folgen der Organschaft	705
7.5.1	Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft	705
7.5.2	Ausgleichszahlungen (§ 16 KStG)	708
7.6	Die Einkommensermittlung beim Organträger	709
7.6.1	Allgemeines	709
7.6.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen	709
7.6.3	Rückstellung für Verlustübernahme	710
7.6.4	Teilwertabschreibungen	710
7.6.5	Schuldzinsen	710
7.6.6	Ausgleichsposten beim Organträger	710
7.6.6.1	Regelung bis zum KöMoG	710
7.6.6.2	Änderungen durch das KöMoG	713
7.7	Verunglückte Organschaften	713
7.8	Gewerbsteuerliche Organschaft	714
Teil F Das Optionsmodell nach § 1a EStG		715
1	Einführung	715
2	Zeitliche Anwendung	716
3	Persönlicher Anwendungsbereich	716
4	Antrag	717
4.1	Form des Antrags	717
4.2	Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen	718
4.3	Adressat des Antrags	718
4.4	Unwiderruflichkeit des Antrags	718
5	Übergang zur Körperschaftbesteuerung	719
5.1	Allgemeines	719
5.2	Wahlrecht	719
5.3	Sonderbetriebsvermögen	719

5.4	Ergänzungsbilanzen	720
5.5	Sperrfristverhaftete Anteile	720
5.6	Verlustvorträge	720
5.7	Steuerliches Einlagekonto	720
6	Folgen der Option	721
7	Laufende Besteuerung der Gesellschafter	721
8	Veräußerung der Anteile	723
9	Auslandsbezug	723
9.1	Wahlrecht des § 20 UmwStG	723
9.2	Im Ausland ansässige Gesellschafter	723
10	Rückoption	724
Teil G Die GmbH & Still		725
1	Motive	725
2	Abgrenzung zwischen typisch und atypisch stiller Beteiligung	725
3	Typisch stille Beteiligung	726
3.1	Ebene der GmbH (bilanzielle Behandlung)	726
3.2	Ebene des typisch Stillen	726
3.3	Beteiligung Minderjähriger	729
3.4	Angemessene Gewinnverteilung	729
4	Atypisch stille Beteiligung	730
4.1	Grundsätze	730
4.2	Ebene der GmbH (Bilanzierungsgrundsätze)	731
4.3	Ebene des atypisch Stillen	731
Teil H Veräußerung von Beteiligungen		733
1	Überblick	733
2	Veräußerung von privaten Beteiligungen (§ 17 EStG)	733
2.1	Grundtatbestand	733
2.2	Mittelbare Beteiligungen	734
2.3	Eigene Anteile	735
2.4	Anteile im Gesamthandsvermögen	735
2.5	Sperrfristverhaftete Anteile	736
2.6	Infektion	736
2.7	Einlage von Anteilen	737
2.7.1	Einlage einer Beteiligung in ein Einzelunternehmen	738
2.7.2	Einlage einer Beteiligung in eine Gesamthand	738
2.7.3	Einlage einer Beteiligung in eine Kapitalgesellschaft	740
2.8	Veräußerung von Anteilen an einer ausländischen Gesellschaft	741
2.9	Veräußerung durch einen ausländischen Gesellschafter	741

3	Veräußerungsgewinn	742
3.1	Grundfall	742
3.2	Veräußerung von Teilen einer Beteiligung	743
3.3	Veräußerung gegen Rente	743
3.4	Rückwirkende Änderungen	744
3.5	Teilweise Verfassungswidrigkeit	745
4	Veräußerungsverluste	746
4.1	Gesetzliche Regelung	746
5	Nachträgliche Anschaffungskosten	748
5.1	Verdeckte Einlagen	748
5.2	Gesellschafterdarlehen	749
5.2.1	Rechtslage bis 27.09.2017	749
5.2.2	Änderung der Rechtsprechung	752
5.2.3	Änderung durch das JStG 2019	752
5.3	Bürgschaftsverluste	752
5.3.1	Rechtslage bis 27.09.2017	752
5.3.2	Die neue Rechtsprechung	754
5.3.3	Wiederherstellung der alten Rechtslage (JStG 2019)	754
5.4	Drittaufwand	754
6	Vorweggenommene Erbfolge	755
6.1	Unentgeltliche Übertragung	755
6.2	Teilentgeltliche Übertragung	756
6.3	Entgeltliche Übertragung	757
7	Erbfolge und Erbauseinandersetzung	757
8	Liquidation, Kapitalherabsetzung und Einlagenrückgewähr	758
8.1	Liquidation	758
8.2	Kapitalherabsetzung	759
8.3	Einlagenrückgewähr	761
9	Sitzverlegung ins Ausland (§ 17 Abs. 5 EStG)	762
10	Entstehung eines privaten Veräußerungsgewinnes	762
11	Beteiligungen im Betriebsvermögen	762
11.1	Gewerblicher Gewinn	762
11.2	Rücklage nach § 6b EStG	764
11.3	Veräußerung einer Beteiligung durch eine Kapitalgesellschaft (§ 8b Abs. 2 bis 5 KStG)	766
12	Auslandssachverhalte (§ 6 AStG)	766
12.1	Steuerverhaftung der stillen Reserven	766
12.2	Aufgabe des Wohnsitzes	767
12.3	Entstehung der Steuer	768
12.4	Unentgeltliche Übertragung der Anteile	768
12.5	Auffangtatbestand (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 AStG)	768
12.6	Problem der Doppelbesteuerung	769

Teil I Betriebsaufspaltung	771
1 Problem	771
2 Gründe für die Betriebsaufspaltung	771
3 Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung	772
4 Die verschiedenen Arten der Betriebsaufspaltung	773
4.1 Echte und unechte Betriebsaufspaltung	773
4.2 Kapitalistische Betriebsaufspaltung	773
4.3 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	773
4.4 Umgekehrte Betriebsaufspaltung	774
4.5 Freiberufler-Betriebsaufspaltung	774
5 Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung im Einzelnen	775
5.1 Personelle Verflechtung	775
5.1.1 Beteiligungside ntität	775
5.1.2 Beherrschungsidentität	775
5.1.3 Personengruppentheorie	776
5.1.4 Einstimmigkeitsabreden	777
5.1.5 Mittelbare Beherrschung	779
5.1.6 Faktische Beherrschung	781
5.1.7 Betriebskapitalgesellschaft	781
5.1.8 Ehegattenanteile	781
5.1.9 Anteile von minderjährigen Kindern	782
5.2 Sachliche Verflechtung	783
5.2.1 Wesentliche Betriebsgrundlage	783
5.2.2 Unentgeltliche bzw. verbilligte Nutzungsüberlassung	784
5.2.3 Unangemessen hohe Miete	785
5.2.4 Berechnung der angemessenen Miete	786
5.3 Geschäftswert bei Betriebsaufspaltung	787
6 Steuerliche Folgen der Betriebsaufspaltung	788
6.1 Anteile am Betriebsunternehmen	788
6.2 Sonstiges Betriebsvermögen	789
6.2.1 Aktivierungspflicht	789
6.2.2 Anspruch auf Substanzerhaltung	791
6.2.2.1 Pächterneuerungsrückstellung	791
6.2.2.2 Forderung auf Substanzerhaltung (bisherige Ansicht)	792
6.2.2.3 Neue Rechtsprechung	793
6.3 Darlehen	793
6.4 Arbeitslohn	794
6.5 Gewerbesteuer	794
7 Begründung der Betriebsaufspaltung	796
7.1 Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung	796
7.2 Begründung einer sonstigen echten Betriebsaufspaltung	797
7.3 Begründung einer kapitalistischen Betriebsaufspaltung	798

8	Beendigung der Betriebsaufspaltung	798
9	Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven	799
10	Betriebsaufspaltung über die Grenze	800
Teil J Die Besteuerung der Dividenden		802
1	Gesellschaftsrecht	802
2	Besteuerung von Dividenden (Privatvermögen)	802
2.1	Abgeltungsteuer	802
2.2	Zufluss der Dividende	804
2.3	Disquotale Ausschüttungen	805
2.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen	806
2.5	Ausschüttungen aus dem Einlagekonto	806
2.6	Dividende in Form sonstiger Vorteile	807
2.7	Vorabausschüttungen	808
2.8	Ausschüttung nach Kapitalherabsetzung	808
2.9	Kapitalertragsteuer, Kirchensteuer und Solidaritätszuschlag	808
2.10	Werbungskosten	810
3	Beteiligungen im Betriebsvermögen	810
4	Anteile, die von einer Kapitalgesellschaft gehalten werden	813
5	Nießbrauch an einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft	813
Teil K Veränderungen im Stammkapital		815
1	Kapitalherabsetzung	815
1.1	Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen	815
1.1.1	Ordentliche Kapitalherabsetzung	815
1.1.2	Vereinfachte Kapitalherabsetzung	817
1.2	Bilanzmäßige Behandlung	818
1.3	Steuerliche Folgen für die Gesellschaft	818
1.4	Steuerliche Folgen für die Gesellschafter	819
2	Kapitalerhöhung	820
2.1	Gründe für eine Kapitalerhöhung	820
2.2	Gesellschaftsrecht	820
2.2.1	Effektive Kapitalerhöhung	820
2.2.2	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	821
2.3	Steuerliche Auswirkungen bei der Kapitalgesellschaft	822
2.4	Steuerliche Auswirkungen beim Gesellschafter	822
3	Die Auflösung der GmbH	823
4	Liquidation	824

5	Liquidationsbesteuerung (§ 11 KStG)	825
5.1	Besteuerungszeitraum	825
5.2	Ermittlung des Liquidationsgewinns	825
5.3	Besteuerung des Liquidationsgewinns	826
5.4	Vermögensverteilung	826
5.4.1	Steuerliche Folgen für die Gesellschaft	826
5.4.2	Steuerliche Folgen für den Gesellschafter	827
6	Sitzverlegung ins Ausland	827
Teil L Umsatzsteuer bei der GmbH		828
1	Unternehmerfähigkeit der GmbH	828
2	Beginn der Unternehmereigenschaft der GmbH	828
2.1	Neugründungen	828
2.2	Umwandlungen	831
2.2.1	Spaltungen	831
2.2.2	Verschmelzung	832
2.2.3	Formwechsel	832
2.2.4	Einbringungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge durch Sacheinlage	833
3	Ende der Unternehmereigenschaft	834
4	Organschaft	834
4.1	Allgemeines	834
4.2	Finanzielle Eingliederung	838
4.3	Wirtschaftliche Eingliederung	839
4.4	Organisatorische Eingliederung	840
4.5	Sonderfall GmbH & Co. KG	842
4.6	Grenzüberschreitende Organschaft	843
5	Das Unternehmen der GmbH	843
6	Leistungsaustausch zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern	846
6.1	Gründungsstadium der GmbH	846
6.2	Veräußerung eines Gesellschaftsanteils bei Fortbestehen der GmbH	848
6.3	Veräußerung von Gesellschaftsanteilen bei Liquidation der GmbH	848
6.4	Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und GmbH außerhalb der Gewährung von Gesellschaftsrechten	849
6.4.1	Leistungen der Gesellschafter an die GmbH	849
6.4.2	Leistungen der GmbH an die Gesellschafter	852
Kapitel IV Umwandlung		855
1	Gründe für eine Umwandlung	857
2	Verhältnis Zivilrecht – Steuerrecht	858

3	Gesellschaftsrechtliche Möglichkeiten der Umwandlung	858
3.1	Einzelrechtsnachfolge	858
3.2	Anwachsung/Aufnahme weiterer Gesellschafter	858
3.3	Gesamtrechtsnachfolge	859
4	Umwandlungsgesetz	859
4.1	Allgemeines	859
4.2	Die Verschmelzung	860
4.2.1	Allgemeines	860
4.2.2	Verschmelzungsfähige Rechtsträger	861
4.2.3	Das Verschmelzungsverfahren	862
4.2.4	Rechtsfolgen der Verschmelzung	864
4.3	Spaltung	865
4.3.1	Möglichkeiten der Spaltung	865
4.3.2	Spaltungsfähige Rechtsträger	867
4.3.3	Das Spaltungsverfahren	867
4.3.4	Folgen der Spaltung	868
4.4	Vermögensübertragung	868
4.5	Formwechsel	869
5	Steuerliche Regelung (Umwandlungssteuergesetz)	870
5.1	Allgemeines	870
5.2	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft	871
5.2.1	Umwandlungsbilanzen	871
5.2.2	Auswirkungen bei der übertragenden Körperschaft	872
5.2.2.1	Bewertungswahlrecht (§ 3 UmwStG)	872
5.2.2.2	Ausstehende Einlagen	872
5.2.2.3	Pensionsverpflichtungen	873
5.2.2.4	Beteiligung an anderen Gesellschaften	873
5.2.2.5	Eigene Anteile	873
5.2.2.6	Ansatz immaterieller Wirtschaftsgüter	873
5.2.2.7	Forderungen und Verbindlichkeiten	874
5.2.2.8	Körperschaft mit negativem Betriebsvermögen	874
5.2.2.9	Umwandlungskosten	874
5.2.2.10	Ausschüttungsverbindlichkeiten	875
5.2.3	Auswirkungen bei der übernehmenden Personengesellschaft	875
5.2.3.1	Wertansätze	875
5.2.3.2	Übernahmegewinn	876
5.3	Vermögensübergang einer Kapitalgesellschaft auf eine natürliche Person	878
5.4	Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine andere Kapitalgesellschaft	878
5.4.1	Steuerfolgen bei der übertragenden Körperschaft	879
5.4.2	Steuerfolgen bei der übernehmenden Körperschaft	879
5.4.3	Auswirkungen auf die Körperschaftsteuer	879
5.4.4	Auswirkung bei den Anteilseignern	880
5.5	Spaltung einer Kapitalgesellschaft	880
5.6	Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 UmwStG)	880
5.6.1	Wahlrecht (§ 20 UmwStG)	881
5.6.2	Voraussetzungen des Wahlrechts	881
5.6.3	Rückwirkung	883
5.6.4	Buchwertfortführung	883

5.6.5	Zwischenwertansatz	884
5.6.6	Ansatz des gemeinen Wertes	885
5.6.7	Einbringung von Mitunternehmeranteilen	886
5.6.8	Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft (Anteilstausch)	887
5.6.8.1	Ansatz durch die GmbH	887
5.6.8.2	Folgen für den Gesellschafter	888
5.6.9	Sperrfristverhaftete Anteile	888
5.7	Einbringung in eine Personengesellschaft (§ 24 ff. UmwStG)	889
5.7.1	Verhältnis zum Umwandlungsgesetz	891
5.7.2	Voraussetzungen für das Wahlrecht	892
5.7.3	Rechtsfolgen bei Buchwertansatz	893
5.7.3.1	Bilanzierung und Abschreibung der Wirtschaftsgüter	893
5.7.3.2	Korrekturen mittels Ergänzungsbilanzen	893
5.7.4	Rechtsfolgen bei Zwischenwertansatz	895
5.7.5	Rechtsfolgen bei Ansatz der gemeinen Werte	896
5.7.5.1	Rückwirkung	897
5.7.5.2	Einbringung von Beteiligungen	897
5.7.5.3	Rechtsfolgen von Zuzahlungen	898
Kapitel V Haftungsfragen bei Gesellschaften		899
Teil A Vorbemerkung		901
Teil B Haftung der »Vertreter« nach § 69 AO		903
1	Haftender Personenkreis	903
2	Die Pflichtverletzung	904
3	Der Haftungsschaden	905
3.1	Schaden in Form der Nichtfestsetzung bzw. teilweisen Nichtfestsetzung	905
3.2	Schaden in Form der nicht rechtzeitigen Festsetzung	905
3.3	Schaden bei der Erfüllung des Anspruches	906
4	Verschulden	906
5	Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Schaden	908
5.1	Grundsatz der anteiligen Tilgung	908
5.2	Feststellung des Haftungsumfanges	909
6	Umfang der Haftung	911
Teil C Die Haftung nach weiteren Haftungsnormen		913
1	Die Haftung des Steuerhinterziehers nach § 71 AO	913
2	Die Haftung bei Organschaft nach § 73 AO	914
3	Die Eigentümerhaftung nach § 74 AO	916
4	Die Haftung des Betriebsübernehmers nach § 75 AO	919

5	§ 128 HGB: Haftung der OHG-Gesellschafter	922
6	§ 161 Abs. 2 HGB: Haftung des Komplementärs	923
7	§ 171 HGB: Haftung des Kommanditisten	923
8	Haftungslage bei einer (Außen-)GbR	923
	Teil D Der Haftungsbescheid	924
	Stichwortregister	929

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl.	Amtsblatt
Abs.	Absatz
ADS	Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, Kommentar
AdV	Aussetzung der Vollziehung
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
AO	Abgabenordnung
ARAP	Aktiver Rechnungsabgrenzungsposten
AReG	Abschlussprüfungsreformgesetz
Art.	Artikel
ASTG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti-Tax Avoidance Directive
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BARefG	Berufsaufsichtsreformgesetz
BayObLG	Bayerisches Oberlandesgericht
BB	Betriebs Berater (Zeitschrift)
BC	Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling
Beih.	Beiheft
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersvorsorge
BetrVG	Betriebsverfassungsgesetz
BeurkG	Beurkundungsgesetz
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Bundesgerichtshof in Zivilsachen
BiLiRiG	Bilanzrichtliniengesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BilRUG	Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BS	Buchungssatz
BSG	Bundessozialgericht
BStBl	Bundessteuerblatt

Buchst.	Buchstabe
BürgEntlG	Bürgerentlastungsgesetz
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts (Zeitschrift)
BW	Buchwert
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d. h.	das heißt
DIRUG	Gesetz zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie
DMBiG	Gesetz über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung
DSrRK	Deutsches Steuerrecht kurzgefasst (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutscher Steuerrecht-Entscheidungsdienst
EBITDA	Earnings before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EFH	Einfamilienhaus
EG	Europäische Gemeinschaft
eGbR	eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts
EGHG	Einführungsgesetz zum Handelsgesetzbuch
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft
EK	Eigenkapital
ErbStB	Der Erbschaft-Steuerberater (Zeitschrift)
ESt	Einkommensteuer
EStB	Der Einkommensteuer-Berater (Zeitschrift)
EStDV	Einkommensteuereinführungsvorordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuerhinweise
EStR	Einkommensteuerrichtlinien
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EWIV	Europäische Wirtschaftliche Interessenvereinigung
EWIVG	EWIV-Ausführungsgesetz
EuZW	Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
f., ff.	folgende, fortfolgende
FG	Finanzgericht
FGG	Gesetz über die freiwillige Gerichtsbarkeit
FGO	Finanzgerichtsordnung
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GBO	Grundbuchordnung
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GenG	Genossenschaftsgesetz

GesRV	Gesellschaftsregisterverordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuerrichtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
gUG	gemeinnützige Unternehmergeellschaft
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GWG	Geringwertiges Wirtschaftsgut
H	Hinweis
H/H/S	Hübschmann/Hepp/Spitaler, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar (Loseblatt)
HGB	Handelsgesetzbuch
h. L.	herrschende Lehre
h. M.	herrschende Meinung
HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
HS	Halbsatz
IAS	International Accounting Standards
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
IFRS	International Financial Reporting Standards
i. G.	in Gründung
i. H. d.	in Höhe der/des
i. H. v.	in Höhe von
i. R. d.	im Rahmen der/des
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
InsO	Insolvenzordnung
InvZul	Investitionszulage
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
i. V. m.	in Verbindung mit
JStG	Jahressteuergesetz
JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
Kap.	Kapitel
KapCoRiLiG	Kapitalgesellschaften- und Co-Richtlinie-Gesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KGaA	Kommanditgesellschaft auf Aktien
KöMogG	Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
KSt	Körperschaftsteuer

KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStH	Körperschaftsteuerhinweise
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
LG	Landesgericht
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
Ltd.	Limited
m. E.	meines Erachtens
MgVG	Maßnahmengesetzvorbereitungsgesetz
MicroBiG	Kleinstkapitalgesellschaften-Bilanzrechtsänderungsgesetz
Mitbest	Mitbestimmung
MitbestG	Mitbestimmungsgesetz
MoMiG	Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen
MontanMitbestG	Montanmitbestimmungsgesetz
MoPeG	Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwStSystRL	Mehrwertsteuersystem-Richtlinie
n. F.	neue Fassung
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
NZG	Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht
o. Ä.	oder Ähnliche/s
OECD	Organisation of Economic and Cultural Development
OFD	Oberfinanzdirektion
o. g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
PartG	Partnerschaftsgesellschaft
PartGG	Partnerschaftsgesellschaftsgesetz
PartGmbH	Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung
p. a.	per annum
PRAP	Passiver Rechnungsabgrenzungsposten
PublG	Publizitätsgesetz
R	Richtlinie
RL	Richtlinie
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
Rspr.	Rechtsprechung
Rz.	Randziffer
S.	Seite
s.	siehe
S. A. R. L.	Société à responsabilité limitée
SBV	Sonderbetriebsvermögen
SCE	Societas Cooperativa Europaea (Europäische Gemeinschaft)
SE	Societas Europaea (Europäische Aktiengesellschaft)

SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften
Slg.	Sammlung
s. o.	siehe oben
sog.	sogenannte/r/s
SolZ	Solidaritätszuschlag
SolZG	Solidaritätszuschlaggesetz
SPE	Societas Privata Europaea (Europäische Privatgesellschaft)
st.	ständige
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StBerG	Steuerberatungsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
SteuK	Steuerrecht kurzgefaßt (Zeitschrift)
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StGB	Strafgesetzbuch
Stpfl., stpfl.	Steuerpflichtige/r, steuerpflichtig
str.	strittig
StuB	Unternehmensteuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Teilbd.	Teilband
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
UG	Unternehmergeellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
USt	Umsatzsteuer
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStG	Umsatzsteuergesetz
USt-Id. Nr.	Umsatzsteuer-Identifikationsnummer
u. U.	unter Umständen
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VuV	Vermietung und Verpachtung
VVaG	Versicherungsverein auf Gegenseitigkeit
VZ	Veranlagungszeitraum
WachsBeschlG	Wachstumsbeschleunigungsgesetz
WiPrO	Wirtschaftsprüferordnung
Wj.	Wirtschaftsjahr
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
ZPO	Zivilprozessordnung
zzgl.	zuzüglich

Kapitel I Einführung

Teil A Überlegungen zur Rechtsformwahl

1 Allgemeines

Die Wahl der Rechtsform, in der ein Unternehmen künftig betrieben werden soll, erfordert komplexe Entscheidungen. Rechtsanwälte, Steuerberater, Unternehmensberater und Banken müssen zusammenarbeiten, um ein optimales Ergebnis zu erreichen.

An erster Stelle sollten die Wünsche, Ziele und Möglichkeiten der (künftigen) Gesellschafter ermittelt werden. Anschließend sind ergebnisoffen alle infrage kommenden Gesellschaftsformen zu prüfen. Diese Vorgänge erfordern Zeit. Eine Gesellschaftsgründung binnen 24 Stunden, wie sie zum Teil für die englische Limited angeboten wird, ermöglicht keine sorgfältige Prüfung. Die Konflikte und Probleme sind hier häufig vorprogrammiert.

Ist die optimale Gesellschaftsform gefunden, so ist sie laufend infrage zu stellen. Neue Gesetze (z. B. Steuerpflicht für Streubesitzdividenden) oder eine Änderung der Rspr. (z. B. Zulassung ausländischer Gesellschaftsformen) erfordern immer wieder ein Überdenken der bisherigen Entscheidungen.

2 Kriterien

Es gibt zahlreiche Kriterien, die für die eine oder andere Rechtsform sprechen. Im Einzelnen sind folgende Punkte besonders zu beachten:

2.1 Gründungsaufwand

Während eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) nach § 705 BGB mündlich oder mittels einfachen schriftlichen Vertrags gegründet werden kann, muss eine neu gegründete OHG nach § 106 HGB ins Handelsregister eingetragen werden, auch wenn die Eintragung nicht konstitutiv ist (d. h. die OHG besteht rechtlich auch dann, wenn die Eintragung unterlassen wird). Bei der KG ist die Eintragung ins Handelsregister nach § 162 HGB notwendig, um die Haftungsbeschränkung für die Kommanditisten entstehen zu lassen.

Die Gründung der GmbH ist komplizierter. Der Gesellschaftsvertrag (Satzung) bedarf nach § 2 Abs. 1 GmbHG der notariellen Beurkundung. Er ist von sämtlichen Gesellschaftern zu unterzeichnen.

Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) wurde die Möglichkeit einer **vereinfachten Gründung** geschaffen (§ 2 Abs. 1a GmbHG). Dies ist aber nur möglich, wenn die Gesellschaft höchstens drei Gesellschafter und einen Geschäftsführer hat. Für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist ein Musterprotokoll zu verwenden (s. Anlage zum GmbHG). Dieses ist nur für einfache Standardverfahren geeignet und kann nicht individuell auf die Wünsche der Gesellschafter zugeschnitten werden. Durch die Verwendung des Musterprotokolls können (geringfügig) Notarkosten eingespart und die Gründung beschleunigt werden. Der Abschluss eines individuell ausformulierten Gesellschaftsvertrags kann später das Musterprotokoll ersetzen.

Mit Wirkung ab August 2022 wird der Gründungsvorgang vereinfacht. Eine GmbH oder UG (Unternehmergesellschaft) kann dann ohne den bisher erforderlichen Gang zum Notar ins Leben gerufen werden. Die Onlinegründung von Kapitalgesellschaften von zu Hause aus ermöglicht die europäische Digitalisierungsrichtlinie, welche die EU-Mitgliedstaaten vom 1. August 2022 an umsetzen mussten. Der Deutsche Bundestag hat das entsprechende Umsetzungsgesetz (DiRUG) sowie eigene nationale Ergänzungsvorschriften im Juni 2022 verabschiedet.

Für die Beurkundung werden Notare auch künftig weiterhin erforderlich sein. Doch an die Stelle einer Terminabstimmung und eines Präsenztreffens kann (wahlweise) auch eine gesicherte Videokommunikation treten. Diese stellt die Bundesnotarkammer zur Verfügung. Inwieweit dieses neue Verfahren die Gründung tatsächlich erleichtert bzw. beschleunigt, muss abgewartet werden.

Die Eintragung ins Handelsregister erfolgt erst, wenn bei einer Bargründung auf jeden Geschäftsanteil ein Viertel des Nennbetrags eingezahlt ist (§ 7 Abs. 2 Satz 1 GmbHG). Werden Sacheinlagen geleistet, muss dies in der Satzung geregelt werden (§ 5 Abs. 4 GmbHG). Die Sacheinlagen sind vor Anmeldung der Gesellschaft zu bewirken (§ 7 Abs. 3 GmbHG). Bei einer kombinierten Bar-/Sachgründung müssen die eingezahlten Geldeinlagen mindestens die Hälfte des Mindeststammkapitals (25 000 €) erreichen.

Wird eine sog. Unternehmergesellschaft (1€-GmbH) gegründet, so muss das Stammkapital nach § 5a Abs. 2 GmbHG in voller Höhe einbezahlt sein. Sacheinlagen sind ausgeschlossen.

Die Gründung einer AG oder SE dürfte sich angesichts des höheren Gründungsaufwands nur für Unternehmen mit einer gewissen Größe lohnen.

2.2 Gründungskapital

In der Aufbringung des Gründungskapitals bestehen seit der Einführung der Unternehmergesellschaft letztlich keine Unterschiede zur Personengesellschaft mehr.

Grds. beträgt das Mindeststammkapital nach § 5 Abs. 1 GmbHG mindestens 25 000 €. Nach § 5a Abs. 1 GmbHG ist aber die Gründung einer UG bereits mit einem Stammkapital von 1 € möglich.

Personengesellschaften können ohne ein Mindestkapital gegründet werden (vgl. §§ 705 BGB, 106 HGB). Da die Gesellschafter der BGB-Gesellschaft und der OHG ohnehin mit ihrem gesamten Privatvermögen haften, besteht für eine bestimmte Einlage kein Bedürfnis. Lediglich beschränkt haftende Kommanditisten müssen den Betrag ihrer Hafteinlage nach § 162 HGB im Handelsregister veröffentlichen, ohne dass aber eine bestimmte Höhe vorgeschrieben ist.

Letztlich sollte die Frage des Gründungskapitals kein Kriterium für die Gesellschaftsform sein. Banken, Lieferanten und Kunden beurteilen das Unternehmen nach seiner Bonität und nicht nach dem Stammkapital oder der Hafteinlage.

2.3 Haftung

Werden die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Haftung genommen, so zerstört dies häufig ihre Existenzgrundlage. Daran ändert auch die Möglichkeit einer Privatinsolvenz nur wenig. Aus diesem Grund findet man die OHG nur noch sehr selten im Wirtschaftsleben. Viele Gesellschafter einer GbR sind sich ihres Haftungsrisi-

kos aber nicht bewusst. Insbesondere Freiberufler sehen sich vermehrt **Schadensersatzansprüchen** (z. B. Beratungsfehler, Behandlungsfehler u. Ä.) ausgesetzt, die immer öfter den Rahmen einer Berufshaftpflicht übersteigen. Aber auch im Bereich der Produktion können Produkthaftungsansprüche immense Ausmaße annehmen (z. B. bei Zulieferern in der Automobilindustrie).

Hier bietet nur die Kapitalgesellschaft einen wirksamen Schutz des Privatvermögens (»Firewall«). Die Sicherheit einer GmbH & Co. KG kann trügerisch sein. Es gibt bereits geschlossene Immobilienfonds in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, bei der die Komplementär-GmbH Insolvenz anmelden muss. Existiert die Komplementärin nicht mehr, so wird automatisch aus der KG eine OHG. Insbesondere bei sog. Massen-KGs kann dies zu einer unbegrenzten Haftung der bisherigen Kommanditisten führen.

Gegenüber Banken spielt die Rechtsform eher eine untergeordnete Rolle. Wie oben bereits dargestellt, wird eine Kapitalgesellschaft ohne die Gestellung werthaltiger Sicherheiten genauso wenig einen Kredit bekommen wie eine GbR, deren Gesellschafter vermögenslos sind.

2.4 Jahresabschlusskosten

Der Aufwand für den Jahresabschluss (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer etc.) ist bei den einzelnen Gesellschaftsformen recht unterschiedlich. Insbesondere bei Unternehmen mit geringen Umsätzen bzw. Gewinnen können die Abschlusskosten durchaus zu einer spürbaren wirtschaftlichen Belastung führen.

Die GbR ist nach §§ 238, 1 Abs. 2 HGB verpflichtet, eine Handelsbilanz zu erstellen, wenn sie einer gewerblichen Tätigkeit (§ 15 EStG) nachgeht. Eine Ausnahme gilt, wenn die GbR nach Art und Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert (Kleinunternehmen). Besteht eine handelsrechtliche Buchführungspflicht, so gilt dies auch für die Besteuerung (§ 140 AO). Die freiberuflich tätige GbR (§ 18 EStG) kann ihren Gewinn auch durch Einnahmeüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) ermitteln.

Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG) sind nach §§ 238, 105 Abs. 2, 161 Abs. 2, 6 Abs. 1 sowie 1 Abs. 2 HGB verpflichtet, eine Handelsbilanz zu erstellen. Nach § 140 AO erstreckt sich dies auch auf die Steuerbilanz.

Kapitalgesellschaften sind handelsrechtlich buchführungs- und bilanzierungspflichtig (für die GmbH: § 13 Abs. 2 GmbHG, § 6 HGB i. V. m. § 238 HGB). Für die Steuerbilanz gilt auch hier § 140 AO.

Bei der GmbH & Co. KG entsteht ein doppelter Bilanzierungsaufwand, da sowohl für die KG als auch für die Komplementär-GmbH sowohl eine Handelsbilanz als auch eine Steuerbilanz erstellt werden müssen.

Darüber hinaus muss die Frage geprüft werden, ob der Jahresabschluss **prüfungspflichtig** ist. Für die GbR und die Personenhandelsgesellschaften ist diese Frage zu verneinen (Umkehrschluss aus § 316 HGB).

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften muss nach § 316 Abs. 1 HGB durch einen Abschlussprüfer geprüft werden. Eine Ausnahme gilt lediglich für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB).

Für ausländische Kapitalgesellschaften (z. B. die englische Ltd.) besteht sowohl im Sitzstaat (z. B. England) als auch in dem Staat, in dem sich die Geschäftsführung befindet (z. B. Deutschland), die Pflicht zur Bilanzierung. Dieser doppelte Bilanzierungsaufwand wird häufig bei der Gründung ausländischer Gesellschaftsformen nicht beachtet.

2.5 Publizitätspflicht

Nach § 325 HGB i. V. m. § 264 HGB muss der Jahresabschluss von Kapitalgesellschaften im **Handelsregister** veröffentlicht werden. Nach § 264a HGB gilt dies auch für die GmbH & Co KG.

Der Jahresabschluss der OHG und der KG unterliegt grds. keiner handelsrechtlichen Publizitätspflicht.

Die Veröffentlichung der Jahresabschlüsse kann für Unternehmen problematisch werden, da z. B. Konkurrenzunternehmen oder Lieferanten Einblick in interne Kalkulationen bekommen können.

2.6 Anzahl der Gesellschafter

Aus Gründen der Haftungsbeschränkung kann es auch für einen einzelnen Unternehmer interessant sein, sein Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft zu führen. Sowohl die GmbH als auch die GmbH & Co. KG können durch eine einzelne Person gegründet und geführt werden. Personengesellschaften müssen mindestens zwei Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen) haben.

2.7 Finanzierung

Baut die Finanzierung der Gesellschaft darauf auf, dass die Gesellschafter der Gesellschaft Darlehen gewähren, so treten bei der Rechtsformwahl mehrere Probleme auf.

Bei der Personengesellschaft müssen die Darlehensansprüche in der **Sonderbilanz** der Gesellschafter (Mitunternehmer) aktiviert werden. Die Zinszahlungen stellen Aufwand der Gesamthand dar, erhöhen aber gleichzeitig den Gewinn im SBV. Damit mindern die Zinszahlungen per Saldo den Gewinn nicht. Dies hat insbesondere Auswirkungen auf die gewerbesteuerliche Belastung. Im Übrigen unterliegen die Zinseinnahmen der Mitunternehmer nicht der (i. d. R. günstigen) 25%igen Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 und § 20 Abs. 8 EStG).

Gewähren die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen, so sind die Zinszahlungen Betriebsausgaben der Kapitalgesellschaft. Grds. kann der Gesellschafter die Zinsen nach § 32d Abs. 1 EStG mit 25% versteuern. Eine Ausnahme gilt dann, wenn der Gesellschafter zu mindestens 10% beteiligt ist. In diesem Fall sind die Zinsen nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG mit dem regulären Steuersatz zu versteuern.

Die Zinsschranke (§ 4h EStG) ist sowohl für die Personengesellschaften als auch über die Verweisung in § 8a KStG für Kapitalgesellschaften zu beachten.

2.8 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter

Ist bei der Gründung geplant, dass die Gesellschafter an die Gesellschaft Wirtschaftsgüter (insbesondere Immobilien) vermieten sollen, so sind zahlreiche Aspekte zu beachten.

Vermieten Gesellschafter Wirtschaftsgüter an eine Personengesellschaft, so fallen diese bei einer Insolvenz der Gesellschaft nicht in die Haftungsmasse. Steuerlich sind sie aber zwingend als **Sonderbetriebsvermögen** auszuweisen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Damit sind die stillen Reserven steuerverhaftet.

Insoweit kann es steuerlich interessant sein, diese Wirtschaftsgüter im Privatvermögen zu halten (beachte aber die einjährige bzw. zehnjährige Spekulationsfrist nach § 23 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG). Wirtschaftsgüter, die ein Gesellschafter an die Kapitalgesellschaft vermietet, sind grds. Privatvermögen, soweit nicht durch die Vermietung einer wesentlichen Betriebsgrundlage eine Betriebsaufspaltung entsteht.

2.9 Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

Grds. können sowohl die GbR (analog § 124 HGB) als auch die Personenhandelsgesellschaften und alle Kapitalgesellschaften Verträge jeder Art mit ihren Gesellschaftern schließen. Bei Kapitalgesellschaften steht hier immer das »Schreckgespenst« der vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) im Raum. Dabei hat aber die Einführung des Körperschaftsteuersatzes von 15 % und der Abgeltungsteuer i. H. v. 25 % die steuerliche Situation entschärft.

2.10 Geschäftsführung und Geschäftsführervergütung

Bei der Frage, wer die Geschäfte der Gesellschaft führen soll, bestehen im Prinzip keine Unterschiede zwischen der Kapital- und der Personengesellschaft. Bei beiden Gesellschaftsformen ist sowohl die Geschäftsführung durch Gesellschafter als auch die Fremdgeschäftsführung möglich. Die Vorschrift des § 164 HGB, wonach Kommanditisten von der Geschäftsführung ausgeschlossen sind, steht dem nicht entgegen. Im Gesellschaftsvertrag können – und werden auch häufig – andere Vereinbarungen getroffen.

In steuerlicher Hinsicht bestehen aber erhebliche Unterschiede. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist Arbeitnehmer mit Einkünften nach § 19 EStG und allen damit verbundenen Vorteilen (z. B. Steuerfreiheit der Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung gem. § 3 Nr. 62 EStG). Erhält er eine **Pensionszusage**, so muss er die jährliche Zuführung mangels Zufluss im aktiven Erwerbsleben (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) nicht als Einnahme versteuern. Erst mit der tatsächlichen Rentenzahlung im Alter beginnt die Versteuerungsphase (nachgelagerte Versteuerung; vgl. § 19 Abs. 2 EStG). Demgegenüber versteuert der Gesellschafter (Mitunternehmer) einer Personengesellschaft sein Gehalt nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als **Sonderbetriebseinnahme**. Dies führt zu einem dazu, dass die Gehaltszahlung den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindert, weil die Sonderbetriebseinnahmen i. R. d. einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem Gesamthandsgewinn hinzugerechnet werden. Dies hat primär gewerbesteuerliche Auswirkungen, da der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft sein Gehalt ja auch versteuern muss (nämlich nach § 19 EStG). Beim Gesellschafter der Personengesellschaft ist aber das Gehalt Teil des gewerbesteuerpflichtigen Gesamtgewinns. Diese Gewerbesteuerbelastung wird aber unter Umständen durch die Anrechnungsmöglichkeit des § 35 EStG wieder gemindert oder beseitigt.

Viel schwerer wiegen aber die Unterschiede in der betrieblichen Altersversorgung. Die Pensionszusage an den Gesellschafter einer Personengesellschaft wirkt sich zwar in der Bilanz der Gesamthand gewinnmindernd aus (Buchung als Pensionsrückstellung). Der Gesellschafter muss seine Pensionsansprüche aber spiegelbildlich in seiner Sonderbilanz aktivieren. Damit versteuert er – im Gegensatz zum Gesellschafter der Kapitalgesellschaft – bereits in der aktiven Berufsphase den Aufbau der Altersversorgung. Und das zu einer Zeit, in der er meist dem höchsten Steuersatz unterliegt. Allein aus dem Vorziehen der Versteuerung resultiert ein

erheblicher Finanzierungsnachteil. Im Alter sind die Pensionszahlungen solange steuerfrei, wie sie mit der aktivierten Pensionsforderung verrechnet werden können.

Die übrigen Möglichkeiten der betrieblichen Altersversorgung (vgl. § 3 Nr. 63 EStG) stehen dem Mitunternehmer nicht offen, da er steuerlich nicht als Arbeitnehmer gilt.

Auf der anderen Seite hat die Personengesellschaft bezüglich der **Höhe** und Ausgestaltung des **Gehalts** und der **Altersversorgung** wesentlich mehr Spielraum als die Kapitalgesellschaft. Bei dieser haben Rspr. und Verwaltung im Laufe der Zeit Kriterien für die Angemessenheit, Finanzierbarkeit, Erdienbarkeit usw. aufgebaut, die nur noch schwer zu überschauen sind. Das Thema »verdeckte Gewinnausschüttung« prägt viele Betriebsprüfungen bei einer Kapitalgesellschaft.

2.11 Verluste

Ein wichtiges Kriterium für die Wahl der Gesellschaftsform kann die Frage sein, ob und wie lange Verluste (Anlaufverluste) entstehen.

Über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung können die Verluste der Personengesellschaft dem Gesellschafter zugewiesen werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Er profitiert sofort davon, weil seine persönliche Einkommensteuerbelastung sinkt. Dieser Vorteil wird für ihn aber nur von Interesse sein, wenn er über entsprechend hohe anderweitige Einkünfte verfügt. Dem steht aber u. U. die Vorschrift des § 15a EStG entgegen (keine ausgleichsfähigen Verluste bei Entstehung oder Erhöhung eines negativen Kapitalkontos).

Die Verluste der Kapitalgesellschaft können bei dieser nur als Verlustrückträge bzw. Verlustvorträge berücksichtigt werden (§§ 8 KStG, 10d EStG). Darüber hinaus besteht bei einer Veräußerung der Beteiligung stets die Gefahr, dass die Verluste wegen der sog. Mantelkaufregelung (§ 8c KStG) verloren gehen können. Die Einführung des § 8d KStG hat hier für eine gewisse Erleichterung gesorgt.

Es gibt aber Möglichkeiten, die Verluste der Kapitalgesellschaft auf natürliche Personen oder Personengesellschaften zu transferieren. Es sei hier nur auf die Organschaft (§ 14 KStG), die typische (§ 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG) oder die atypische (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) stille Beteiligung hingewiesen.

2.12 Beteiligung von Familienangehörigen

Häufig sollen Familienangehörige am Unternehmen beteiligt werden, weil sie im Unternehmen mitarbeiten oder an das Unternehmen herangeführt werden sollen.

Sollen die beteiligten Familienangehörigen im Unternehmen mitarbeiten, bringt eine Kapitalgesellschaft den großen Vorteil, dass das Gehalt nach § 19 EStG zu versteuern ist, dass die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung steuerfrei sind (§ 3 Nr. 62 EStG), eine Pensionszusage erst nachgelagert versteuert werden muss und die Vorteile der betrieblichen Altersversorgung genutzt werden können. Die Wahl der Personengesellschaft ist in dieser Hinsicht wegen des Entstehens von Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) schlechter (s. o.).

Ein weiteres Problem stellt bei Familiengesellschaften die Gewinnverteilung dar, wenn die Anteile geschenkt wurden. Die Finanzverwaltung legt in diesem Fall bei Personengesellschaften strenge Maßstäbe an (vgl. R 15.9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann angemessen, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine

durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt. Wird die vereinbarte Gewinnverteilung nicht anerkannt, so muss ein Gesellschafter u. U. Gewinne versteuern, die ihm gesellschaftsrechtlich gar nicht zustehen.

Bei einer Kapitalgesellschaft besteht diese Gefahr nicht. Hier erhält das Kind entsprechend seinem Anteil am Stammkapital eine Dividende, die zudem grds. auch noch der Abgeltungsteuer (§ 32d Abs. 1 EStG) unterliegt.

Unter Umständen bietet sich bei Familiengesellschaften auch die Gestaltung einer **Betriebsaufspaltung** an. Hier kann das wertvolle Betriebsvermögen in einer Besitz-Personengesellschaft gehalten und an die Betriebskapitalgesellschaft vermietet werden. Entstehen in der Besitzgesellschaft Verluste, können diese von den Gesellschaftern ausgenutzt werden (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

2.13 Beteiligung ausländischer Gesellschafter

Hier bestehen erhebliche Unterschiede zwischen den Gesellschaftsformen, die sich aus den Regeln des internationalen Steuerrechts ergeben.

Der Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Mitunternehmers wird stets in dem Staat besteuert, in dem die Personengesellschaft ihren Sitz hat (vgl. Art. 7 des OECD-Musterabkommens). Die Personengesellschaft wird wie eine Betriebsstätte behandelt. Sind damit an einer in Deutschland ansässigen Personengesellschaft Gesellschafter beteiligt, die in einem ausländischen Staat ansässig sind, so sind diese Gesellschafter bezüglich ihrer Gewinnanteile nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beschränkt stpfl. In diesem Fall werden die Gesellschafter zwar nach dem Grundtarif besteuert, ihrem Gewinnanteil wird aber der Grundfreibetrag wieder hinzugerechnet. Außerdem können sie gem. § 50 EStG weder den Splittingtarif, noch Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. geltend machen.

Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die im Ausland ansässig sind, versteuern die Dividende nach den Regeln der DBA in ihrem Wohnsitz- bzw. Ansässigkeitsstaat (vgl. Art. 10 OECD-Musterabkommen). Die in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft hat dennoch KapESt abzuführen (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die DBA enthalten unterschiedliche Regelungen zur maximalen Höhe der Quellensteuer. Ist die deutsche KapESt (25 %) höher als die nach DBA zulässige, so erfolgt auf Antrag eine Rückerstattung über das Bundeszentralamt für Steuern.

Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die im niedrig besteuerten Ausland ihren Wohnsitz haben, stehen damit steuerlich günstiger da als die Mitunternehmer einer Personengesellschaft.

2.14 Auslandstätigkeit der Gesellschaft

Erzielt die Gesellschaft in erheblichem Umfang Gewinne im Ausland, so hat dies ebenfalls Bedeutung für die Wahl der Unternehmensform.

Gewinne ausländischer Betriebsstätten werden nach den DBA sowohl bei der Kapital- als auch bei der Personengesellschaft ausschließlich im Betriebsstättenstaat versteuert (vgl. Art. 7 OECD-Musterabkommen). Deutschland als Sitzstaat des Unternehmens hat die Gewinne steuerfrei zu stellen (Befreiungs- oder Anrechnungsmethode; vgl. Art. 23 A und B OECD-Musterabkommen).

Ist das deutsche Unternehmen, das eine ausländische Betriebsstätte unterhält, eine Kapitalgesellschaft, so bleibt die Steuerfreiheit des Betriebsstättengewinns auf Ebene der Kapitalgesellschaft erhalten. Wird der steuerfreie Gewinn aber an natürliche Personen ausgeschüttet, so ist die Dividende i. R. d. § 32d Abs. 1 EStG stpfl., unabhängig davon, ob der Gewinn der Kapitalgesellschaft steuerfrei war oder nicht. Damit geht der Vorteil der Steuerfreiheit der im Ausland erzielten Gewinne bei der Ausschüttung zum Teil wieder verloren.

Bei der Personengesellschaft bleibt die Steuerfreiheit des Gewinnanteils erhalten (Transparenzprinzip; § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Allerdings ist der Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Nr. 3 EStG) zu beachten.

Wird die deutsche Gesellschaft über ausländische **Tochterunternehmen** tätig, so hat die deutsche Kapitalgesellschaft insoweit einen Vorteil, als sie die Ausschüttungen einer ausländischen Tochter-Kapitalgesellschaft in Deutschland nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei erhält, sofern die Beteiligung mindestens 10% beträgt. Ist die Tochtergesellschaft eine Personengesellschaft, so ist der Gewinn im Ausland stpfl. und in Deutschland ebenfalls steuerfrei (Art. 7 OECD-Musterabkommen).

Beteiligt sich eine deutsche Personengesellschaft an einer ausländischen Kapitalgesellschaft, so fallen die ausgeschütteten Dividenden unter das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG).

2.15 Gewinnverteilung

Bei der Frage der Gewinnverteilung bestehen erhebliche Unterschiede zwischen der Kapital- und der Personengesellschaft.

Nach § 722 BGB wird der Gewinn einer GbR grds. paritätisch verteilt, soweit die Gesellschafter keine andere Vereinbarung treffen (was i. d. R. der Fall ist).

Nach § 121 HGB steht jedem Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft grds. ein Gewinnanteil i. H. v. 4% seines Kapitalanteils zu. Der restliche Gewinn wird nach Köpfen verteilt. Diese Vorschrift ist aber dispositiv. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung frei regeln und damit besondere individuelle Faktoren (Kapitaleinsatz, Erfahrung, Kundenbeziehungen etc.) berücksichtigen (vgl. BFH GrS vom 10.11.1980 BStBl II 1981, 164). Eine Ausnahme besteht nur bezüglich einer angemessenen Haftungsvergütung für die Komplementäre.

Bei einer Kapitalgesellschaft muss die Dividende grds. entsprechend der Anteile am Stammkapital ausgeschüttet werden (zur Zulassung inkongruenter Gewinnausschüttungen siehe BMF vom 17.12.2013 BStBl II 2014, 63).

2.16 Gewerbesteuer

Bei der GewSt sprechen die Vorteile eher für die Personengesellschaft. Nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG erhalten Personengesellschaften einen Freibetrag i. H. v. 24500€. Außerdem können die Mitunternehmer die von der Personengesellschaft gezahlte GewSt nach § 35 EStG bei ihrer individuellen ESt anrechnen lassen.

Diese gewerbesteuerlichen Vorteile können aber z. B. auch mittels einer Organschaft (§ 14 KStG) erreicht werden.

2.17 Vorweggenommene Erbfolge

Sollen Anteile an der Gesellschaft im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden, hat jede Gesellschaftsform ihre spezifischen Vor- und Nachteile.

Mitunternehmeranteile können unter der Voraussetzung des **§ 6 Abs. 3 EStG** unentgeltlich übertragen werden, ohne dass dabei stille Reserven aufgedeckt werden müssen. Im Gegensatz zur Veräußerung von Anteilen (§ 16 EStG) ist es auch möglich, lediglich Teile eines Mitunternehmeranteils zu übertragen. Das SBV muss in diesem Fall nicht mit übertragen werden.

Wird ein Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen, so sind keine stillen Reserven aufzudecken, solange der Kaufpreis das Kapitalkonto nicht übersteigt (vgl. BMF vom 13.01.1993 BStBl I 1993, 464, Rz. 35; sog. Einheitstheorie).

Anteile an einer Kapitalgesellschaft können ebenfalls ohne Gewinnrealisierung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen werden (vgl. **§ 17 Abs. 1 Satz 4 EStG**). Auch hier ist es möglich, lediglich Teile einer Beteiligung zu übertragen. Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft gegen ein Teilentgelt übertragen, so ist der Vorgang in einen voll entgeltlichen und einen voll unentgeltlichen Teil aufzuteilen (BMF vom 13.01.1993 a. a. O., Rz. 14; sog. Trennungstheorie). Bezüglich des entgeltlichen Teils muss der Gewinn nach § 17 EStG versteuert werden.

Mitunternehmeranteile können auch gegen eine Versorgungsleistung im Rahmen eines **Übergabevertrags** unentgeltlich übertragen werden (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG; vgl. BMF vom 11.03.2010 BStBl I 2010, 227, Rz. 2 ff.). Bei Kapitalgesellschaften ist nur die unentgeltliche Übertragung von mindestens 50%igen GmbH-Anteilen (inkl. UG; aber z. B. nicht Anteile an einer AG) möglich. Weitere Voraussetzung ist, dass der Übergeber als Geschäftsführer tätig gewesen sein muss und der Übernehmer diese Tätigkeit nach der Übertragung übernimmt.

I. R. d. §§ 13a und 13b ErbStG werden Anteile an Personengesellschaften und Anteile an Kapitalgesellschaften grds. gleich behandelt. Der Verschonungsabschlag i. H. v. 85% bzw. 100% wird aber bei der Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nur gewährt, wenn der Erblasser oder Schenker am Nennkapital zu mehr als 25% unmittelbar beteiligt war (Mindestbeteiligung; vgl. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG). Im Falle einer Beteiligung <25% ist daher die Schenkung bzw. Vererbung eines Mitunternehmeranteils aus erbschaftsteuerlicher Sicht günstiger.

2.18 Veräußerung

Bei der Veräußerung oder Liquidation einer Kapitalgesellschaft unterliegt der Gewinn nach **§§ 17, 3 Nr. 40 Buchst. c EStG** dem Teileinkünfteverfahren (60%). Dies gilt auch dann, wenn sich die Anteile in einem Betriebsvermögen befinden (§ 15 bzw. § 16 EStG i. V. m. § 3 Nr. 40 Buchst. a und b EStG). Im Übrigen gewährt § 17 EStG auch einen Freibetrag i. H. v. 9060 €, der altersunabhängig ist und mehrmals in Anspruch genommen werden kann. Allerdings erfolgt eine Abschmelzung in Abhängigkeit von Beteiligungsquote und Höhe des Veräußerungsgewinns.

Hier bietet die Kapitalgesellschaft unter Umständen Vorteile gegenüber einer Personengesellschaft, bei der der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 16 EStG zu versteuern ist. Zwar gewährt auch **§ 16 EStG** einen Freibetrag von 45000 €. Dieser kann aber frühestens

ab dem 55. Lebensjahr oder bei dauernder Berufsunfähigkeit und nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden (§ 16 Abs. 4 EStG). Der Veräußerungsgewinn unterliegt zwar nach § 34 EStG einem besonderen Steuersatz. Dieser beträgt 56% des durchschnittlichen Steuersatzes, aber mindestens 14% (§ 34 Abs. 3 EStG). Die Voraussetzungen sind aber die gleichen wie für die Gewährung des Freibetrags. Alternativ kann nach § 34 Abs. 1 EStG die sog. Fünftelregelung in Anspruch genommen werden. Diese bringt aber bei hohen Gewinnen – wie sie regelmäßig bei Veräußerungen anfallen – keinen Tarifvorteil mehr.

2.19 Steuerbelastung

Die Gewinne einer Personengesellschaft werden nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG grds. mit dem persönlichen Steuersatz versteuert (maximal 45%). Ist der Mitunternehmer zu mehr als 10% beteiligt, so kann der nicht entnommene Gewinn mit 28,25% ESt (Thesaurierungsbesteuerung gem. § 34a EStG). Im Falle einer (Über-)Entnahme muss der Gesellschafter aber den Gewinn mit 25% nachversteuern. Der Solidaritätszuschlag fällt für die Gewinnanteile der Mitunternehmer nur an, soweit der Freibetrag des § 3 Abs. 3 SolZG überschritten wird.

Nach § 1a KStG kann die Personengesellschaft zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optieren. In diesem Fall unterliegt der Gewinn der Gesamthand der KSt (zzgl. SolZ). Werden die Gewinnanteile entnommen, so werden diese auf Ebene des Gesellschafters wie eine Dividende besteuert (s. u.).

Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft unterliegt – abhängig vom Gewerbesteuer-Hebesatz – einer Steuerbelastung von ca. 30% (15% KStG zzgl. 5,5% SolZ zzgl. – je nach örtlichem Hebesatz ca. 14% GewSt). Schüttet die Kapitalgesellschaft die Dividende aus, ergibt sich eine weitere Belastung durch die Abgeltungsteuer (25%) zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag. Der Freibetrag des § 3 Abs. 3 SolZG gilt für Dividenden nicht.

Teil B Bilanzierungsfragen bei Personen- und Kapitalgesellschaften

1 Grundsätzliche Unterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften

Zwischen Buchführung und Bilanzierung der Personen- und der Kapitalgesellschaften bestehen beträchtliche Unterschiede, die sich aus der unterschiedlichen Rechtsstellung ergeben. Die Unterschiede schlagen sich u. a. im Betriebsvermögen, der Finanzierung der Beteiligung, den Kapitalkonten, der Gewinnausschüttung und Gewinnverteilung, der Behandlung von Verlusten, den besonderen Rechtsgeschäften zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern und den Gesellschaftervergütungen nieder.

Bei den **Personengesellschaften** (GbR, OHG, KG, GmbH & Co. KG) sind die Ebene der Gesellschaft und die Ebene der Gesellschafter zu unterscheiden.

- Das Vermögen der Gesellschaft ist grds. Gesamthandsvermögen. Im Eigentum des Gesellschafters stehende Wirtschaftsgüter, die einen betrieblichen Bezug zur Gesellschaft haben, sind SBV des Gesellschafters.
- Für jeden Gesellschafter wird mindestens ein Kapitalkonto und mindestens ein Privatkonto geführt. Die Gesellschafter sind steuerlich Mitunternehmer.
- Die Gesellschaft ist zwar Subjekt der Gewinnermittlung, aber nicht Subjekt der Einkommensbesteuerung. Gewinne der Gesellschaft sind im Zeitpunkt der Erwirtschaftung einkommensteuerlich nicht der Gesellschaft, sondern den Gesellschaftern zuzurechnen (**Transparenzprinzip**).
- Zwischen thesaurierten und ausgeschütteten Gewinnen wird bei der Einkünfteermittlung nicht unterschieden. Auch nicht entnommene Gewinne werden den Mitunternehmern periodengerecht anteilig nach dem Gewinnverteilungsschlüssel zugerechnet.
- Verluste sind den Gesellschaftern ebenso wie Gewinne im Zeitpunkt der Erwirtschaftung zuzurechnen. Die Gesellschafter können Verluste aus dem Gesamthandsvermögen gesellschaftsintern mit Gewinnen aus ihrem SBV, horizontal mit Gewinnen aus anderen Gewerbebetrieben oder vertikal mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgleichen. Nicht ausgeglichene Verluste unterliegen dem Verlustabzug nach § 10d EStG; dabei gilt die Begrenzung des Verlustrücktrags i. H. v. 1 Mio. € für jeden einzelnen Gesellschafter. Lediglich bei beschränkt haftenden Gesellschaftern gelten Beschränkungen bei der steuerlichen Berücksichtigung von Verlusten (§ 15a EStG).
- Verlustbedingte Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Personengesellschaften sind nicht zulässig.
- Schuldrechtliche Beziehungen zwischen der Personengesellschaft und ihren Gesellschaftern in Bezug auf Dienstleistungen, Kapitalzuführungen und Nutzungsüberlassungen werden steuerlich nicht anerkannt, sondern führen zu gewerblichen Vorabgewinnen oder Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Gesellschafter (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).
- Im Bilanzsteuerrecht wird die additive Methode angewendet, die aus der Handelsbilanz der Gesellschaft sowie aus den Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter die steuerliche Gesamtbilanz der Gesellschaft ableitet.

Bei den **Kapitalgesellschaften** (GmbH, AG, KGaA) ist die Haftung auf das Gesellschaftsvermögen beschränkt. Haftbar ist die Gesellschaft als juristische Person. Die Gesellschafter haften nur mit ihrer Kapitaleinlage.

- Bei der Kapitalgesellschaft gibt es nur notwendiges Betriebsvermögen. Gewillkürtes Betriebsvermögen und eine Privatsphäre der Gesellschafter innerhalb der Kapitalgesellschaft in der Form von Privatkonten sind nicht denkbar. Alle Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschaft gehören zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, selbst wenn sie nicht der Einkunftserzielung, sondern privaten Zwecken der Anteilseigner dienen. Wenn es an fremdüblichen Vereinbarungen fehlt, wird die Korrektur über das Rechtsinstitut der vGA vorgenommen.
- Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschafter gehören nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft, selbst wenn sie betrieblichen Zwecken dienen. SBV der Gesellschafter gibt es nicht.
- Gewinne sind im Zeitpunkt der Erwirtschaftung insgesamt der Kapitalgesellschaft zuzurechnen und von ihr zu versteuern (**Trennungsprinzip**). Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 KStG).
- Nur wenn Gewinne ausgeschüttet werden, unterliegen sie zusätzlich der Besteuerung bei den Gesellschaftern. Die Einkunftsart richtet sich danach, ob die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft von den Gesellschaftern im Privatvermögen oder in einem Betriebsvermögen gehalten wird. Es kommt also seit der Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, das in der Zeit zwischen 1977 und 2000 galt, wieder wie früher zur Doppelbesteuerung der Gewinne sowohl bei der Gesellschaft als auch bei den Gesellschaftern. Sofern der Gesellschafter eine natürliche Person ist, wird auf die Ausschüttung KSt bei der Kapitalgesellschaft und ESt beim Gesellschafter erhoben. Ist der Anteilseigner der Kapitalgesellschaft seinerseits eine Kapitalgesellschaft, ist die Ausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, allerdings im Ergebnis nur zu 95 %, da 5 % der Beteiligungserträge gem. § 8b Abs. 5 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden.
- Während Gewinne einer Personengesellschaft von den Gesellschaftern der Personengesellschaft ohne Rücksicht auf die Gewinnverwendung periodengerecht im Jahr der Erwirtschaftung zu versteuern sind, werden Gewinne einer Kapitalgesellschaft bei den Gesellschaftern der Kapitalgesellschaft im Fall der Ausschüttung grds. nach dem Zuflussprinzip (§ 11 EStG) im Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) versteuert, wenn die Beteiligung Privatvermögen ist. Lediglich bei Alleingesellschaftern oder beherrschenden Gesellschaftern wird auf den Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses abgestellt.
- Wenn die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Betriebsvermögen eines bilanzierenden Gewerbetreibenden gehalten wird, ist der Beteiligungsertrag steuerlich im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses gem. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen. Befindet sich die Beteiligung im Betriebsvermögen eines Einnahmen-Überschuss-Rechners nach § 4 Abs. 3 EStG, gilt für die Erfassung der ausgeschütteten Erträge das Zuflussprinzip (§ 11 EStG).
- Verluste sind ausschließlich dem Gewerbebetrieb der Kapitalgesellschaft zuzurechnen. Ein Verlustausgleich mit anderen Einkünften ist nicht möglich. Aufgrund des Trennungsprinzips können die Gesellschafter Verluste steuerlich nicht berücksichtigen. Lediglich für die Gesellschaft ist der Verlustabzug anwendbar (§ 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 10d EStG). Deshalb gilt die Beschränkung des Verlustrücktrags auf 1 Mio. € unabhängig von der Zahl der Gesellschafter nur für die Gesellschaft. Der Verlustvortrag setzt die rechtliche und wirtschaftliche Identität der Kapitalgesellschaft voraus (§ 8 Abs. 4 Satz 1 KStG). Nach

einem schädlichen Beteiligungserwerb können nicht genutzte Verluste gem. § 8c KStG grds. nicht mehr geltend gemacht werden.

- Bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Betriebsvermögen kommt eine verlustbedingte Teilwertabschreibung in Betracht. Bei wesentlichen Beteiligungen im Privatvermögen können Veräußerungsverluste im Rahmen des § 17 EStG nach dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Buchst. c EStG, § 3c Abs. 2 EStG) zu 60% ausgeglichen und nach § 10d abgezogen werden, sofern die Beteiligung nicht innerhalb der letzten fünf Jahre unentgeltlich erworben worden ist (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG). Bei nicht wesentlichen Beteiligungen unterfallen Veräußerungsverluste der Vorschrift des § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG und können gem. § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG nicht mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen oder abgezogen werden.
- Zwischen der Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern können auch steuerlich wirksame Verträge geschlossen werden. Miet- oder Zinszahlungen an Gesellschafter führen beispielsweise bei der Kapitalgesellschaft zu Betriebsausgaben und beim Gesellschafter zu privaten Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) oder aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), soweit sie einem Fremdvergleich standhalten. Überhöhte Zuwendungen an die Gesellschafter führen zu vGA.

Die zum Ausgleich der rechtsformbedingten Unterschiede zwischen Personengesellschaft und Kapitalgesellschaft geschaffenen Vorschriften beseitigen die steuerlich abweichende Erfassung der Ergebnisse nur unzureichend.

- Aufgrund von § 34a EStG können bilanzierende Personenunternehmer den nicht entnommenen Gewinn ebenfalls einer abgesenkten Thesaurierungsbelastung unterwerfen (vgl. II F 2).
- § 35 EStG verfolgt das Ziel, gewerbliche Personenunternehmen durch eine pauschale Teilanrechnung der GewSt auf die ESt von der GewSt zu entlasten (vgl. II G 9).

2 Buchführung und Bilanzierung

2.1 Handelsbilanz- und Steuerbilanzrecht

2.1.1 Handelsbilanz

Der Zweck der Handelsbilanz ist mehrfacher Natur. Die Handelsbilanz soll entweder direkt die Ausschüttungen beeinflussen (Ausschüttungssperre, Mindestausschüttung) oder Informationen gewähren über die Ausschüttungserwartungen, über die Veränderung der Ausschüttungserwartungen (Leistungsfähigkeitsentwicklung), über die Schuldendeckungsfähigkeit und im Wege der Dokumentation über die Zugriffsobjekte (Moxter, Bilanzlehre Bd. I, Einführung in die Bilanztheorie). Buchführung und Bilanzierung sind handelsrechtlich für alle Kaufleute – sowohl Einzelunternehmer als auch Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Genossenschaften – im dritten Buch des HGB geregelt (Handelsbücher §§ 238–339 HGB). Die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung sollen vor Gewinnverkürzungen schützen, Kapitalschutz gewährleisten und dem Kaufmann sowie Dritten die notwendigen Informationen zur Verfügung stellen. Die Handelsbilanz soll in Anwendung des Vorsichtsprinzips die Ausschüttung eines zu hohen Gewinns verhindern, räumt aber erhebliche Gestaltungsmöglichkeiten und Wahlrechte ein.

Der Gesetzgeber hielt im Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG vom 25.05.2009 BStBl I 2009, 650) an dem Konzept der multifunktionalen Zwecksetzung des handelsrechtlichen Abschlusses unter dem Primat der Ausschüttungsbemessung fest (Lorson, in: Küting/Pfitzer/Weber, Das neue deutsche Bilanzrecht, 2. Aufl., Stuttgart 2009). Damit steht im HGB nach wie vor der Gläubigerschutz an erster Stelle. Die Aussagekraft der Handelsbilanz über die Vermögens- und Ertragslage wurde durch die Abschaffung der umgekehrten Maßgeblichkeit verbessert. Bis 31.12.2009 waren steuerliche Wahlrechte bei der Gewinnermittlung in Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Jahresbilanz auszuüben; korrespondierende einkommensteuerrechtliche Wahlrechte durften in Handels- und Steuerbilanz nicht unterschiedlich ausgeübt werden. Dies konnte zur »Verfälschung« der Handelsbilanz führen. § 5 Abs. 1 Satz 1 2. HS EStG sieht ab 2010 ausdrücklich vor, dass die Maßgeblichkeit nicht gilt, sofern von einem steuerlichen Ansatzwahlrecht für einen anderen Ansatz Gebrauch gemacht wird. Anstelle der Bilanzierung in der Handelsbilanz ist die einzige Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahlrechte, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden (§ 5 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Generalklausel des § 5 Abs. 6 EStG ordnet überdies an, dass die steuerlichen Vorschriften über Entnahmen und Einlagen, über die Zulässigkeit der Bilanzänderung, über die Betriebsausgaben, über die Bewertung und über die Absetzung für Abnutzung zu befolgen sind. Auch bei diesen steuerlich bindenden Ansätzen ist die Handelsbilanz für die Steuerbilanz nicht maßgebend.

Beispiel

Die X-OHG bewertet den hergestellten Warenbestand mit einem unter dem am Bilanzstichtag beizulegenden Wert (=Teilwert) liegenden Wert gem. § 253 Abs. 4 HGB.

Lösung: Der in der Steuerbilanz zulässige niedrigste Wert ist der Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Deshalb darf in der Steuerbilanz der handelsrechtlich zulässige Wert nicht verwendet werden. Es ist steuerlich zwingend der Teilwert anzusetzen, sofern er voraussichtlich auf Dauer bestehen bleibt.

2.1.2 International Financial Reporting Standards (IFRS)

Das BilMoG vom 25.05.2009 (BGBI I 2009, 1102) ist die Antwort des deutschen Gesetzgebers auf die Herausforderungen der internationalen Bilanzierung. Die International Financial Reporting Standards (IFRS) sollen die Vergleichbarkeit der Abschlüsse weltweit erleichtern und das Vertrauen in die Finanzmärkte und in den freien Kapitalverkehr im Binnenmarkt stärken. Die Standards sind als prinzipienbasiertes Normensystem angelegt und wurden durch Endorsement in europäisches Recht überführt. Im Vordergrund steht die Fair-Value-Bewertung, die wegen der Einschränkung des Prinzips der kaufmännischen Vorsicht und des Realisationsprinzips in der Kritik steht. Die IFRS sind weder rechtsform- noch größenabhängig. Die kapitalmarktorientierten Unternehmen müssen gem. § 315a HGB ihre konsolidierten Abschlüsse für Geschäftsjahre, die nach dem 01.01.2005 beginnen, nach den IFRS erstellen (EG-VO 1606/2002 vom 19.07.2002, ABl Nr. L 243, 1). Der Gesetzgeber räumte im Bilanzrechtsreformgesetz (BilReG vom 29.10.2004) allen nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen ein Wahlrecht zur Anwendung der IFRS ein. Auch die vom IASB erlassenen Rechnungslegungsstandards für kleinere und mittlere Unternehmen (KMU) vom 09.07.2009 können auf freiwilliger Basis zusätzlich zum handelsrechtlichen Abschluss angewendet werden. Die Entwicklung der Standards erfolgt durch privatrechtliche Organisationen. International ist für die Herausgabe der Standards das International Accounting Standards Board

(IASB) verantwortlich. National ist dies das 1998 auf der Grundlage des § 342 HGB gegründete Deutsche Rechnungslegungs Standards Committee (DRSC). Dessen Standards erlangen nach der Bekanntmachung durch das Bundesjustizministerium den Rang von Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für die Konzernrechnungslegung (vgl. Überblick bei Preißer/Pung, Besteuerung der Personen- und Kapitalgesellschaften, 2. Aufl., Stuttgart 2012, Teil A I. 3; zu neuen Entwicklungen Brune/Hayn, IRZ 2019, 411; Driesch Beck'sches IFRS-Handbuch, 6. Aufl., München 2020).

2.1.3 Steuerbilanz

Der Zweck der steuerlichen Gewinnermittlung und der Steuerbilanz besteht in der periodengerechten Ermittlung des »vollen« steuerlichen Gewinns (BFH GrS vom 03.02.1969 BStBl II 1969, 291). Die Kernbereiche des Bilanzsteuerrechts umfassen aufgrund des Maßgeblichkeitsgrundsatzes der Handelsbilanz für die Steuerbilanz (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG) die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, soweit nicht steuerliche Spezialvorschriften anwendbar sind (§ 5 Abs. 6 EStG). Zwingendes Steuerrecht ist vorrangig. Handelsbilanzielle Wahlrechte werden im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eingeschränkt. Handelsrechtliche Aktivierungswahlrechte führen zu steuerlichen Aktivierungsgeboten, handelsrechtliche Passivierungswahlrechte zu steuerlichen Passivierungsverboten.

Die Steuerbilanz ist bei Gewerbetreibenden grds. die steuerrechtlich korrigierte Handelsbilanz. Abweichungen ergeben sich aus steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungsvorbehalten, z. B. in § 5 Abs. 3, 4b EStG. Insbesondere sind die §§ 4–7k EStG zu beachten, die auch im Bereich der KSt und der GewSt anwendbar sind (§ 8 Abs. 1 KStG, § 7 Abs. 1 GewStG). Das Bilanzsteuerrecht ist nach den Grundsätzen der Gesetzmäßigkeit und Tatbestandsmäßigkeit sowie der Systemgerechtigkeit der Besteuerung auszulegen. Das Steuerrecht geht bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG vom Betriebsvermögensvergleich (Bestandsvergleich) aus. Gewinn ist die Differenz zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wj. und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wj., vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen.

Eine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Steuerbilanz besteht nicht. Der Steuererklärung ist eine Abschrift der Bilanz, die auf dem Zahlenwerk der Buchführung beruht, und der GuV beizufügen (§ 60 Abs. 1 EStDV, zur elektronischen Übermittlung s. u. 2.4). Die Bilanz ist nach handelsrechtlichen Vorschriften aufzustellen. Wenn sie Ansätze oder Beträge enthält, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, sind diese Ansätze oder Beträge den steuerlichen Vorschriften anzupassen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Der Stpfl. kann auch eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Steuerbilanz beifügen (§ 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV). In der Praxis leiten die meisten Unternehmen bisher die Steuerbilanz aus der Handelsbilanz in Form einer Überleitungsrechnung ab. Sie enthält eine Gegenüberstellung der Handels- und Steuerbilanzwerte mit den Vermögensunterschieden und den Ergebnisunterschieden der einzelnen Bilanzposten. Der Gewinnunterschied wird in der Steuererklärung als Überleitungsbetrag vom Handelsbilanz- zum Steuerbilanzergebnis erfasst.

Dies war bisher praktikabel, da die handelsbilanziellen Ansätze i. d. R. für steuerliche Zwecke maßgeblich waren. Aufgrund des BilMoG wurde jedoch die formelle Maßgeblichkeit weitgehend durch einen eigenständigen steuerlichen Wahlrechtsvorbehalt außer Kraft gesetzt. Handelsrechtliche Wertansätze sind für Zwecke der Besteuerung nur maßgeblich, wenn kein anders lautendes steuerliches Wahlrecht existiert und angewendet wird (§ 5 Abs. 1 Satz 1 letzter HS EStG). Voraussetzung für die Ausübung steuerlicher Wahl-

rechte ist, dass die Wirtschaftsgüter, die nicht mit dem handelsrechtlich maßgeblichen Wert in der steuerlichen Gewinnermittlung ausgewiesen werden, in besondere, laufend zu führende Verzeichnisse aufgenommen werden. In den Verzeichnissen sind der Tag der Anschaffung oder Herstellung, die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Vorschrift des ausgeübten steuerlichen Wahlrechts und die vorgenommenen Abschreibungen nachzuweisen (§ 5 Abs. 1 Satz 2, 3 EStG). Dadurch weichen die Ansätze in Handels- und Steuerbilanz häufiger voneinander ab als bisher. Der Vorteil der neuen Regelungen liegt darin, dass Unternehmen im Rahmen ihrer Steuerstrategie eine eigenständige Steuerbilanzpolitik verfolgen können, die sich nicht unmittelbar auf das ausschüttbare Ergebnis auswirkt. Beispielsweise können durch steuerlich höhere Abschreibungen Steuerzahlungen in die Zukunft verschoben und dadurch dem Unternehmen zeitweise höhere liquide Mittel verschafft werden. Dies kann zu einer teilweisen Entkoppelung der Steuerbilanz von der handelsrechtlichen Darstellung des Eigenkapitals und des Ergebnisses führen. Unternehmen stellen inzwischen vermehrt bereits zum Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses und auch unterjährig eine Steuerbilanz auf, um den zutreffenden Aufwand und die Steuerrückstellungen zu ermitteln.

2.2 Buchführungspflicht nach Handelsrecht

Nach den handelsrechtlichen Vorschriften sind Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften verpflichtet, Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu erstellen (§§ 238–263 HGB). Weitere Sondervorschriften gelten für:

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, SE, GmbH, §§ 264–335 HGB),
- bestimmte Personenhandelsgesellschaften (GmbH & Co. KG, §§ 264–264c HGB),
- Aktiengesellschaften (§ 91 AktG),
- GmbH (§ 41 GmbHG),
- eingetragene Genossenschaften (§§ 336–339 HGB, § 33 GenG),
- Unternehmen bestimmter Rechtszweige (§§ 340–341o HGB).

Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG, GmbH & Co. KG) sind als Kaufleute buchführungspflichtig, wenn die zusammengeschlossenen Personen gemeinschaftlich ein Handelsgewerbe betreiben (§§ 1, 105, 161 HGB). Lediglich wenn das Handelsgewerbe keinen nach Art und Umfang in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert, ist die Personengesellschaft nur dann Kaufmann, wenn ihre Firma im Handelsregister eingetragen ist (§§ 2, 105 Abs. 2, 161 Abs. 2 HGB).

Kapitalhandelsgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) sind kraft Rechtsform Kaufleute (Formkaufleute, § 6 HGB, §§ 1, 13 Abs. 3 GmbHG, § 3 AktG). Unter die Formkaufleute fallen auch die eingetragenen Genossenschaften (§ 17 Abs. 2 GenG).

Zur Buchführung verpflichtete Personen	
Einzelfirma	Kaufmann/Inhaber des Handelsgewerbes
Personenhandelsgesellschaft	Gesetzlich vertretungsberechtigten Organe (§§ 114, 164 HGB)
GmbH	Geschäftsführer (§ 41 GmbHG)
AG	Vorstand (§ 91 AktG)
Genossenschaft	Vorstand (§ 33 GenG)

Die Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars gem. § 241a HGB i. d. F. des BilMoG vom 25.05.2009 (BStBl II 2009, 650) bei Erlösen von nicht mehr als 500 000 € und einen Jahresüberschuss von nicht mehr als 50 000 € gilt nicht für Personen- und Kapitalgesellschaften, sondern nur für Einzelkaufleute.

2.3 Buchführungspflicht nach Steuerrecht

2.3.1 Abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht

Nach der Abgabenordnung sind steuerlich die originäre und die abgeleitete (derivative) Buchführungspflicht zu unterscheiden.

Die abgeleitete, nach anderen gesetzlichen Vorschriften bestehende Verpflichtung zur Führung von Büchern ist auch steuerlich zu beachten. Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat diese Verpflichtungen auch für die Besteuerung zu erfüllen (§ 140 AO). Damit sind vor allem Gewerbetreibende erfasst, die als Kaufleute handelsrechtlich verpflichtet sind, Bücher zu führen und Abschlüsse zu erstellen.

2.3.2 Originär steuerliche Buchführungspflicht

Über das Handelsrecht und die aus § 140 AO folgende Buchführungspflicht hinaus knüpft § 141 AO an die Größe und Ertragskraft des Unternehmens an und legt für gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte eine erweiterte steuerliche Buchführungspflicht fest. Diese originär steuerliche Buchführungspflicht entsteht, wenn in dem einzelnen Betrieb mindestens eine der folgenden Grenzen überschritten ist:

- Umsätze einschließlich der nicht steuerbaren Auslandsumsätze und der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8–10 UStG, von mehr als 600 000 € im Kalenderjahr oder
- selbst bewirtschaftete Land- und forstwirtschaftliche Flächen mit einem Wirtschaftswert (§ 46 BewG) von mehr als 25 000 € oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 60 000 € im Wj. oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 60 000 € im Kalenderjahr.

2.4 E-Bilanz (§ 5b EStG)

Im Rahmen des Steuerbürokratieabbaugesetzes 2008 wurde in § 5b EStG die elektronische Übermittlung des Inhalts der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie einer Überleitungsrechnung bestimmt. Auf dieser gesetzlichen Grundlage werden Steuererklärungen und weitere steuererhebliche Unterlagen von den Unternehmen papierlos elektronisch und kostensparend an die Finanzverwaltung übermittelt. Schon bisher mussten Unternehmen Lohn- und Umsatzsteuervoranmeldungen elektronisch übermitteln. Dies gilt nunmehr auch für die Gewinnfeststellung von Personengesellschaften, die KSt und die GewSt. Nach § 5b Abs. 1 EStG besteht für Unternehmen die Verpflichtung, den Inhalt der Bilanz und weiterer Daten nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln:

- E-Bilanz;
- Gewinn- und Verlustrechnung;
- Ergebnisverwendung;

- Kapitalkontenentwicklung (bei Personenhandelsgesellschaften und anderen Mitunternehmerschaften);
- steuerliche Gewinnermittlung (bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften);
- steuerliche Modifikationen (insbesondere Umgliederung, Überleitungsrechnung).

Die E-Bilanz ist Pflicht für alle bilanzierenden Unternehmen, die ihren Gewinn nach §§4 Abs. 1, 5 Abs. 1, 5a EStG ermitteln. Der Inhalt der E-Bilanz wird über sog. Taxonomien definiert, die sich zwar an der Gliederung der §§ 266, 275 HGB orientieren, jedoch umfangreiche Ergänzungen zur Anpassung an steuerliche Vorschriften vorsehen. Die jeweils jährlich aktualisierten Taxonomien stehen unter www.eststeuer.de zum Abruf bereit (BMF-Schreiben vom 21.06.2022 – IV C 6-S 2133-b/21/10002:003, BStBl I 2022, 954). Der Begriff Taxonomie umreißt einen erweiterten Kontenrahmen, den die Finanzverwaltung als Mindeststandard definiert. Die E-Bilanz erfordert damit deutlich detailliertere Informationen als die bisherige Steuererklärung. Die hohe Gliederungstiefe der E-Bilanz wird in der Literatur kritisiert (Herzig, DB 2011, 1; Schiffers, Stbg 2011, 7; Weber-Grellet, BB 2011, 43). Größenabhängige Erleichterungen sind nicht vorgesehen. Die steuerliche Berichterstattung beeinflusst dadurch die Ausgestaltung des Rechnungswesens weit mehr als bisher. Es kommt auch zu einer erheblichen Ausweitung der steuerlichen Berichtspflichten. Das neue Verfahren bringt aber wesentliche Vorteile für Stpfl. und Finanzverwaltung. Die Daten aus dem Rechnungswesen gelten für die Steuerberechnung im Jahresabschluss und in den Steuererklärungen. Doppelarbeiten durch manuelle Eingaben entfallen. Auch Aktualisierungen im Rechnungswesen fließen automatisch in die Steuerberechnung ein. Weil die Bilanz in verschiedene Kennziffern unterteilt elektronisch an das Finanzamt übermittelt wird, kann die Betriebsprüfung nach Prüffeldern kennzahlengestützt geplant und durchgeführt werden.

Die Einführung der E-Bilanz erfolgt im Rahmen des bund-/länderübergreifenden Verwaltungsabkommens KONSENS (»Koordinierte Neue Softwareentwicklung der Steuerverwaltung«). Die wesentlichen Grundlagen wurden erstmals im Schreiben des BMF vom 19.01.2010 (BStBl I 2010, 47) beschrieben. Wenn Unternehmen sich nicht an die Verordnung halten, droht ihnen die Festsetzung von Zwangsgeldern (§ 328 AO). Zur Vermeidung unbilliger Härten kann die Finanzverwaltung unter bestimmten Umständen bei kleineren Unternehmen auf die elektronische Datenübermittlung verzichten (§ 5b Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 150 Abs. 8 AO). Zur weiteren Entwicklung vgl. Ellrott/Krämer, in: Beck'scher Bilanzkommentar § 266 HGB Rz. 300 ff. m. w. N.; Kowallik/Bongaerts, DB Beil. 4/16; Rippolt, StuB 2017, 544; Winnefeld, Bilanzhandbuch, Rn. 1141 ff.). Das Datenschema der Taxonomien als amtlich vorgeschriebener Datensatz nach § 5b EStG wurde veröffentlicht (BMF vom 02.07.2019 DStR 2019, 1469) und steht unter www.eststeuer.de zum Herunterladen bereit.

3 Buchmäßige Besonderheiten in der Bilanz der Personengesellschaft

3.1 Bilanzierung

Für alle Kaufleute gilt, dass die Bilanz übersichtlich, vollständig und einheitlich gegliedert aufzustellen ist. Nach § 247 Abs. 1 HGB sind in der Bilanz das Anlage- und das Umlaufvermögen, das Eigenkapital, die Schulden sowie die Rechnungsabgrenzungsposten gesondert auszuwei-

sen und hinreichend aufzugliedern. Das HGB enthält kein für alle Kaufleute verbindliches Gliederungsschema. Die Steuerberaterkammern empfehlen, die Bilanz auch bei Einzelkaufleuten und Personengesellschaften nach der Gliederungsvorschrift des § 266 HGB für große Kapitalgesellschaften vorzunehmen. Aus Gründen der Bilanzklarheit sollte die Bilanzgliederung von Personengesellschaften zumindest die folgenden Bilanzpositionen ausweisen.

Schema einer verkürzten Bilanz für Personengesellschaften

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kassenbestand, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks C. Rechnungsabgrenzungsposten	A. Eigenkapital Kapital Gesellschafter X Kapital Gesellschafter Y B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten D. Rechnungsabgrenzungsposten

Besonderheiten gelten für GmbH & Co. KG (§§ 264a–c HGB). Aufgrund des Generalverweises in § 264a Abs. 1 HGB sind grds. die für Kapitalgesellschaften gültigen Rechnungslegungsvorschriften der §§ 264–330 HGB anwendbar. Gewisse Befreiungsmöglichkeiten bestehen, wenn der Jahresabschluss in einen Konzernabschluss einbezogen wird (§ 264b HGB).

Weitere Besonderheiten gelten darüber hinaus für Personengesellschaften, die unter das Publizitätsgesetz fallen. Dies ist der Fall, wenn die Personengesellschaft gem. § 1 Abs. 1 PublG an drei aufeinander folgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der einschlägigen Merkmale überschreitet (65 Mio. € Bilanzsumme, 130 Mio. € Umsatz, 5 000 Arbeitnehmer).

3.2 Kapitalkonten

Für jeden Personengesellschafter wird handelsrechtlich mindestens ein Kapitalkonto geführt. Im Regelfall gibt es für jeden Personengesellschafter jedoch zwei oder mehrere Kapitalkonten. Wenn für den Gesellschafter zwei Kapitalkonten geführt werden, werden diese wie folgt gegliedert:

- Festkapital (Kapitalkonto I), welches das im Gesellschaftsvertrag festgelegte Beteiligungskapital ausweist,
- variables Kapitalkonto (Kapitalkonto II, auch als Darlehenskonto, Verrechnungsskonto o.Ä. bezeichnet), auf dem die Privatkonten verrechnet und die Gewinnanteile gutgeschrieben werden.

Gem. § 246 Abs. 1 HGB ergibt sich das handelsbilanzielle Eigenkapital aus dem Saldo der Vermögensgegenstände, Schulden und Rechnungsabgrenzungsposten. Die Höhe des als bilanzielles Eigenkapital auszuweisenden Saldos zwischen Aktiva und Schulden hängt bei Personengesellschaften von der Abgrenzung zwischen Gesellschafterkapital und schuldrechtlichen Gesellschafteransprüchen ab. Der für alle Kaufleute geltende § 247 Abs. 1 HGB regelt, dass das Eigenkapital in der Bilanz »gesondert auszuweisen und hinreichend aufzu-

gliedern« ist. Weder im HGB noch im EStG sind Regelungen zu der Abgrenzung enthalten, ob eine Kapitalüberlassung eines Mitgesellschafters einer Personengesellschaft eine Eigen- oder eine Fremdkapitalgewährung ist. Die Kapitalaufbringung ist für die GbR in §§ 705, 706 BGB geregelt, für die OHG i. V. m. § 105 Abs. 3 HGB und für die KG i. V. m. § 161 Abs. 2 HGB, jedoch jeweils abstrakt, ohne Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital. Nach der Rspr. liegt Gesellschaftereigenkapital vor, wenn gegen das Konto laufende Verluste gebucht werden (BFH vom 15.05.2008, IV R 46/05, DStR 2008, 1577; BFH vom 16.10.2008, IV R 98/06, BStBl II 2009, 272; Eggert, BBK 2016, 830). Ausreichend ist auch eine Verlustverrechnung im Ausscheidens- oder Liquidationsfall. Eine solche Verrechnung liegt vor, wenn das Gesellschafterkonto in die Ermittlung des Abfindungsguthabens einbezogen wird (Ley, DStR 2003, 957).

Bei der KG gelten Besonderheiten. Die Haftung des Kommanditisten ist auf die von ihm geleistete Einlage beschränkt (§ 172 HGB). An dem Verlust nimmt der Kommanditist nur bis zum Betrag seines Kapitalanteils und seiner noch rückständigen Einlage teil (§ 167 Abs. 3 HGB). Wegen dieser besonderen Rechtsstellung wird das Kapitalkonto des Kommanditisten regelmäßig aufgeteilt. Der auf ihn entfallende Gewinn wird so lange seinem Kapitalanteil auf dem Konto Kommanditeinlage zugeschrieben, als dieser den Betrag der bedungenen Einlage nicht erreicht (§ 167 Abs. 2 HGB). Ist die Einlage vollständig erbracht, werden die Gewinnanteile einem besonderen Verrechnungsskonto (Kapitalkonto II, Darlehenskonto, Verrechnungsskonto o. Ä.) gutgeschrieben. Auf diesem Konto werden auch die Entnahmen des Kommanditisten erfasst. Dieses Konto gehört handelsrechtlich nicht zum Eigenkapital der Personengesellschaft, stellt aber steuerlich Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft dar.

Die Abgrenzung von Gesellschafterkonten ist sowohl im Zivilrecht als auch im Steuerrecht sehr bedeutsam. Die Kapitalkonten der Gesellschafter sind für die Stimmrechte, die Haftung und die Gewinnverteilung wichtig. Die Gesellschafterdarlehenskonto beinhalten einen schuldrechtlichen Anspruch des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft (Ley, DStR 2009, 613; Kahle, DStZ 2010, 720). Gesellschaftsvertraglich werden statt eines Kapitalanteils mehrere Gesellschafterkonten für die Gesellschafter unterhalten. In der gesellschaftsvertraglichen Praxis sind unterschiedliche Fallgestaltungen anzutreffen, die u. a. auch wegen der Anforderungen des § 15a EStG entstanden sind (Zwei-, Drei-, Vierkontenmodelle, vgl. Ley, DStR 2013, 271 und unten II B 12.5.1).

Die Kontenmodelle sehen die folgenden Konten vor:

Zweikontenmodell	Dreikontenmodell	Vierkontenmodell
Kapitalkonto I	Kapitalkonto I	Kapitalkonto I
Kapitalkonto II	Kapitalkonto II oder Rücklage	Kapitalkonto II oder Rücklage
		Verlustvortragskonto
		Gesellschafterdarlehenskonto

3.3 Privatkonten

Für jeden Personengesellschafter wird handelsrechtlich auch mindestens ein Privatkonto geführt. Dieses Konto kann wie bei Einzelunternehmen auch in weitere Unterkonten aufgeteilt werden (z. B. Sachentnahmen, Personensteuern usw.). Solche Unterkonten des Privatkontos werden im Rahmen der Bilanzerstellung auf dem einheitlichen Kapitalkonto des Gesellschafters oder ggf. auf seinem Kapitalkonto II abgeschlossen.

3.4 Entnahmen und Einlagen

Die Vorschriften über Entnahmen und Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 2, 7 EStG) gelten auch für Personengesellschaften. Als Entnahmen werden die nicht betrieblich veranlassten Wertabgaben der Gesellschaft an ihren Gesellschafter erfasst. Die betriebliche Veranlassung fehlt, wenn Zuwendungen ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben.

Beispiel

Hat eine Personengesellschaft eine Pensionszusage an einen Gesellschafter und dessen Hinterbliebene durch den Abschluss eines Versicherungsvertrages rückgedeckt, gehört der der Versicherungsgesellschaft zustehende Versicherungsanspruch (Rückdeckungsanspruch) nicht zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Die Prämien für die Versicherung sind keine Betriebsausgaben. Sie sind (verdeckte) Entnahmen, die allen Gesellschaftern nach Maßgabe ihrer Beteiligung zuzurechnen sind (BFH vom 28.06.2001 BStBl II 2002, 724; BMF vom 29.01.2008 BStBl I 2008, 317, Rz. 19; Wacker, FR 2008, 801).

Wenn dagegen der Wertabgang aus dem Gesellschaftsvermögen an den Gesellschafter betrieblich veranlasst ist und auf einem Rechtsgrund wie unter fremden Dritten, z. B. einen Kaufvertrag, beruht, scheidet eine Entnahme aus. Lediglich wenn die Personengesellschaft für die Übertragung eines Wirtschaftsgutes aus dem Gesamthandsvermögen in das Privatvermögen des Gesellschafters ohne betriebliche Veranlassung ein zu niedriges Entgelt erhält, ist von einer sog. verdeckten Entnahme auszugehen. In diesem Fall ist grds. allen Gesellschaftern bzw. bei entsprechender Vereinbarung dem erwerbenden Gesellschafter die Differenz zwischen dem vereinbarten Preis und dem Teilwert des Wirtschaftsguts als Entnahmegewinn zuzurechnen.

Beispiel

Die X-OHG veräußert an ihren Gesellschafter Y ein Grundstück ihres Gesamthandsvermögens (Buchwert 100 000 €, Teilwert 150 000 €) zu einem Kaufpreis von 120 000 €. Y übernimmt das Grundstück in sein Privatvermögen.

Lösung: Die Veräußerung stellt eine verdeckte Entnahme dar, da kein angemessenes Entgelt in Rechnung gestellt wurde und dafür keine betrieblichen Gründe ersichtlich sind. Der Mehrgewinn aus der Entnahme i. H. v. (150 000 € ./ 100 000 € =) 50 000 € erhöht ebenfalls den Gewinn der OHG und ist ohne besondere Vereinbarung grds. allen Gesellschaftern zuzurechnen, sodass sich alle Kapitalkonten anteilig erhöhen. Bei einer entsprechenden Vereinbarung ist aber auch denkbar, dass sich lediglich das Kapitalkonto des X um den Entnahmegewinn erhöht (BFH vom 28.09.1996 BStBl II 1996, 276).

Ebenso sind Einlagen von Wirtschaftsgütern der Gesellschafter in die Gesellschaft denkbar. Zu beachten ist, dass in den Fällen der vollständigen Gegenbuchung des Werts des auf die Gesellschaft übertragenen Wirtschaftsguts auf dem Kapitalkonto I und/oder auf dem Kapitalkonto II oder auch teilweise auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto der Gesellschaft ein voll entgeltlicher Übertragungsvorgang vorliegt (BFH vom 24.01.2008 BStBl II 2011, 617; BFH vom 17.07.2008 BStBl II 2009, 464; BMF vom 11.07.2011 BStBl I 2011, 713; Grobshäuser, NWB 2011, 4168).

Beispiel

A und B sind Gesellschafter der AB-OHG. Ihre Gesellschaftsanteile (Kapitalkonto I) betragen jeweils 50 000 €. A bringt ein Grundstück in das Gesamthandsvermögen der OHG ein (gemeiner Wert 400 000 €, von A im Privatvermögen vor 10 Jahren für 40 000 € angeschafft). A erhält dafür weitere Gesellschaftsrechte i. H. v. 40 000 €. Nach der Einbringungsvereinbarung wird der Restbetrag von 360 000 € auf einem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben. Das Grundstück wird mit 400 000 € in der Gesamthandsbilanz aktiviert.

Lösung: Da die Buchung teilweise auf dem Kapitalkonto I und teilweise auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gebucht worden ist, liegt ein voll entgeltlicher Vorgang vor. Eine Aufteilung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil kommt nicht in Betracht.

Soweit dem Einbringenden überhaupt keine Gesellschaftsrechte und auch keine sonstigen Gegenleistungen gewährt werden, liegt mangels Gegenleistung eine verdeckte Einlage und damit ein unentgeltlicher Vorgang vor, dessen Bewertung nach § 4 Abs. 1 Satz 8 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG erfolgt. Dies gilt dann, wenn die Einlage ausschließlich auf dem gesamthänderisch gebundenen Rücklagenkonto gutgeschrieben wird oder (handelsrechtlich zulässig) als Ertrag gebucht wird. Dadurch wird zwar das Eigenkapital der Gesellschaft erhöht, aber dem Einbringenden werden keine zusätzlichen Gesellschaftsrechte und keine individuelle Rechtsposition gewährt, die ausschließlich ihn bereichert. Vielmehr wird der Auseinandersetzungsanspruch aller Gesellschafter ihrer Beteiligung entsprechend erhöht (BMF vom 11.07.2011 BStBl I 2011, 713).

Bei Nutzungseinlagen gelten Besonderheiten. Wenn ein Gesellschafter seiner gewerblich tätigen Personengesellschaft Wirtschaftsgüter ohne Entgelt zur Nutzung überlässt, erhöht die Nutzungsüberlassung den Gewinn der Gesellschaft i. H. d. angemessenen Entgelts. Daran sind mangels besonderer Vereinbarung die Gesellschafter ihrem Gewinnanteil entsprechend beteiligt (BFH GrS vom 26.10.1987 BStBl II 1988, 354).

3.5 Sonderbilanzen und Ergänzungsbilanzen

Wirtschaftsgüter im Eigentum der Gesellschafter, welche diese der Gesellschaft zur Nutzung überlassen, gehören steuerlich zum Betriebsvermögen der Gesellschaft. Gewerbliche Vergütungen für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern sind im Wege des Betriebsvermögensvergleichs gem. § 4 Abs. 1, § 5 EStG zu ermitteln und in Sonderbilanzen und Sonder-GuV-Rechnungen der Gesellschafter zu erfassen (s. II B 2.3.2).

Soweit bei dem einzelnen Gesellschafter abweichende Anschaffungskosten entstehen, die nur ihn betreffen, sind die Mehr- oder Minderbeträge in positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen für den Gesellschafter zu bilanzieren (s. II B 2.3.4). Ergänzungsbilanzen korrigieren die Wertansätze in der Steuerbilanz bei dem einzelnen Gesellschafter (BFH vom 30.03.2006 BFH/NV 2006, 1293, s. II B 2.3.4).

Die Gesamtheit aus der Handelsbilanz der Gesellschaft sowie den Sonder- und Ergänzungsbilanzen der Gesellschafter stellt die steuerliche Gesamtbilanz der Gesellschaft dar. Buchführungspflichtig ist die Personengesellschaft insgesamt, nicht der einzelne Gesellschafter (BFH vom 23.10.1990 BStBl II 1991, 401). Die Gewinnermittlung für das SBV hat nach dem gleichen Gewinnermittlungszeitraum und nach der gleichen Gewinnermittlungsart wie bei der Personengesellschaft zu erfolgen (BFH vom 11.03.1992 BStBl II 1992, 797).

3.6 Prüfungs- und Publizitätspflichten

Für Personengesellschaften gibt es im deutschen Recht keine Prüfungs- und Offenlegungspflicht für Jahresabschlüsse. Dies ist bei mittelständischen Unternehmen, welche ihre Vermögens-, Ertrags- und Finanzlage nicht publizieren und die Kosten für den Wirtschaftsprüfer sparen wollen, ein gewichtiges Kriterium bei der Rechtsformwahl. Eine Abschlussprüfungs- und Offenlegungspflicht besteht für solche Personengesellschaften, welche die Grenzen des Publizitätsgesetzes erreichen (Bilanzsumme > 65 Mio. €, Umsatz > 130 Mio. €, Beschäftigtenzahl > 5 000, wobei an drei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen zwei der drei Grenzen überschritten sein müssen, § 1 PublG, vgl. ADS Teilbd. 4).

4 Buchmäßige Besonderheiten in der Bilanz der Kapitalgesellschaft

4.1 Aufgaben des Jahresabschlusses

Kapitalgesellschaften haben wie jeder Kaufmann zu Beginn des Handelsgewerbes und für den Schluss eines jeden Geschäftsjahres einen das Verhältnis des Vermögens und der Schulden darstellenden Abschluss aufzustellen (§§ 238 ff., 242 HGB). Zusätzlich gelten für Kapitalgesellschaften die ergänzenden Vorschriften der §§ 264 ff. HGB. Der handelsrechtliche Jahresabschluss der Kapitalgesellschaft hat unter Beachtung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Kapitalgesellschaft zu vermitteln (§ 264 Abs. 2 HGB), hat also eine wichtige Informationsfunktion für Gesellschafter und Gläubiger. Der Zweck des Jahresabschlusses besteht dabei in erster Linie im Gläubigerschutz.

Der Gesetzgeber schreibt zu diesem Zweck ein Mindesteigenkapital vor, das vor der Auflösung der Gesellschaft nicht an die Gesellschafter zurückgezahlt werden darf.

- Das Stammkapital der GmbH beträgt mindestens 25 000 € (§ 5 Abs. 1 GmbHG).
- Bei einer haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft kann das Stammkapital weniger als 25 000 € betragen (§ 5a Abs. 1 GmbHG).
- Das Grundkapital einer AG beträgt mindestens 50 000 € (§ 7 AktG).

4.2 Bilanzgliederung und anwendbare Vorschriften

Für die Kapitalgesellschaften und für die GmbH & Co. KG gelten im Hinblick auf die Gliederung der Bilanz Besonderheiten, die von der jeweiligen Größe der Gesellschaft abhängig sind (s. u. 4.8). Aus § 266 HGB ergibt sich die Gliederung der Bilanz, die uneingeschränkt nur für große Kapitalgesellschaften gilt.

Gliederungsschema nach § 266 HGB

Aktiva

A. Anlagevermögen

- I. Immaterielle Vermögensgegenstände
 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten
 2. Geschäfts- oder Firmenwert
 3. geleistete Anzahlungen
- II. Sachanlagen
 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken
 2. technische Anlagen und Maschinen
 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung
 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau
- III. Finanzanlagen
 1. Anteile an verbundenen Unternehmen
 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen; Beteiligungen; Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 3. Beteiligungen
 4. Ausleihungen an Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
 5. Wertpapiere des Anlagevermögens
 6. sonstige Ausleihungen

B. Umlaufvermögen

- I. Vorräte
 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe
 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen
 3. fertige Erzeugnisse und Waren
 4. geleistete Anzahlungen
- II. Wertpapiere
 5. Anteile an verbundenen Unternehmen
 6. eigene Anteile
 7. sonstige Wertpapiere
- III. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks

C. Rechnungsabgrenzungsposten

Passiva

A. Eigenkapital

- I. Gezeichnetes Kapital
- II. Kapitalrücklage
- III. Gewinnrücklagen
 1. gesetzliche Rücklage
 2. Rücklage für eigene Anteile
 3. satzungsmäßige Rücklagen
 4. andere Gewinnrücklagen
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

B. Rückstellungen

1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen
2. Steuerrückstellungen
3. sonstige Rückstellungen

C. Verbindlichkeiten

1. Anleihen, davon konvertibel
2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten
3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen
4. Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen
5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel
6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen
7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht
8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon i. R. d. sozialen Sicherheit

D. Rechnungsabgrenzungsposten

Den §§ 265–278 HGB sind die entsprechenden Definitionsnormen zu entnehmen. Anwendbar sind auch die Vorschriften über:

- den Anhang (§§ 284–288 HGB),
- den Lagebericht (§ 289 HGB),
- die Konzernrechnungslegung (§§ 290–315 HGB),
- die Prüfungsvorschriften (§§ 316–324 HGB),
- die Vorschriften über die Offenlegung (§§ 325–329 HGB).

4.3 Kapitalkonten

Für Kapitalgesellschaften ist ein einheitliches Kapitalkonto zu führen. Nach den Gliederungsvorschriften des § 266 Abs. 3 Buchst. A und § 272 HGB ist das Kapital in die folgenden Unterkonten aufzugliedern:

- I. Gezeichnetes Kapital,
- II. Kapitalrücklage,
- III. Gewinnrücklagen,
 1. gesetzliche Rücklage,
 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen,
 3. satzungsmäßige Rücklagen,
 4. andere Gewinnrücklagen,
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag,
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.

Anders als bei den Personengesellschaften werden für die einzelnen Gesellschafter von Kapitalgesellschaften keine besonderen Kapitalkonten geführt. In der Praxis werden Verrechnungskonten geführt, die jedoch nicht den Charakter von Entnahmekonten haben, sondern Forderungen der Gesellschaft oder Verbindlichkeiten gegenüber dem Gesellschafter darstellen. Die Gesellschafter haben kein Recht zur Entnahme, sondern grds. nur Anspruch auf Ausschüttung des anteilig auf sie entfallenden Handelsbilanzgewinns bzw. Jahresüberschusses, soweit dieser nicht anderweitig verwendet wird. Wenn der handelsrechtliche Jahresüberschuss festgestellt ist, beschließt das zuständige Organ der Kapitalgesellschaft (Gesellschafter- oder Hauptversammlung) über die Gewinnverwendung.

- Die Gewinnverwendung nach Feststellung des Jahresergebnisses ist ein Vorfall des nächsten Geschäftsjahres, die erst in diesem neuen Jahr gebucht wird. Aus der Schlussbilanz des vergangenen Geschäftsjahres bzw. aus der Eröffnungsbilanz des neuen Geschäftsjahres wird der Bilanzgewinn in die Buchführung auf ein besonderes Gewinnverwendungskonto übertragen.
- Nur wenn die Bilanz unter Berücksichtigung der teilweisen oder vollständigen Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt und der handelsrechtliche Bilanzgewinn ermittelt wird, handelt es sich bei der vollzogenen Gewinnverwendung um einen Geschäftsvorfall des abgelaufenen Geschäftsjahres, die noch in diesem Jahr zu buchen ist.

4.4 Gewinn- und Verlustrechnung (§§ 275–278 HGB)

Die Gewinn- und Verlustrechnung ist von den Kapitalgesellschaften und den in § 264c HGB genannten Personengesellschaften in Staffelform wahlweise nach den Gesamtkostenverfahren oder nach dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen (§ 275 Abs. 1 HGB). Wenn sich die Gesellschaft für das eine oder andere Verfahren entschieden hat, hat sie es grds. beizubehalten, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind (Gebot der Stetigkeit der Darstellung, § 265 Abs. 1 HGB). In der deutschen Buchführungspraxis ist das Gesamtkostenverfahren üblich. In der internationalen Rechnungslegung

wird dagegen das Umsatzkostenverfahren, das eine detaillierte Betriebsabrechnung voraussetzt, wegen seines höheren Informationsgehalts bevorzugt.

Gesamtkostenverfahren		Umsatzkostenverfahren
1.	Umsatzerlöse ¹	1. Umsatzerlöse ¹
2.	Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen oder unfertigen Erzeugnissen ¹	2. Herstellungskosten der zur Erzielung der Umsatzerlöse erbrachten Leistungen ¹
3.	andere aktivierte Eigenleistungen ¹	3. Bruttoergebnis vom Umsatz ¹
4.	sonstige betriebliche Erträge ¹	4. Vertriebskosten
5.	Materialaufwand: ¹ <ul style="list-style-type: none"> a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren b) Aufwendungen für bezogene Leistungen 	5. allgemeine Verwaltungskosten
6.	Personalaufwand: <ul style="list-style-type: none"> a) Löhne und Gehälter b) soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung 	6. sonstige betriebliche Erträge ¹
7.	Abschreibungen: <ul style="list-style-type: none"> a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen sowie auf aktivierte Aufwendungen für die Inangasetzung und Erweiterung des Geschäftsbetriebs b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten 	7. sonstige betriebliche Aufwendungen
8.	sonstige betriebliche Aufwendungen	8. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
9.	Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen	9. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
10.	Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen	10. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
11.	sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen	11. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
12.	Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens	12. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
¹ Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften dürfen diese Posten zu einem Posten unter der Bezeichnung »Rohergebnis« zusammenfassen.		

Gesamtkostenverfahren	Umsatzkostenverfahren
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen	13. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit	14. außerordentliche Erträge
15. außerordentliche Erträge	15. außerordentliche Aufwendungen
16. außerordentliche Aufwendungen	16. außerordentliches Ergebnis
17. außerordentliches Ergebnis	17. Steuern vom Einkommen und Ertrag
18. Steuern vom Einkommen und Ertrag	18. sonstige Steuern
19. sonstige Steuern	19. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
20. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	
Wird die Bilanz unter Berücksichtigung der Verwendung des Jahresergebnisses aufgestellt (§ 268 Abs. 1 HGB), so ist die GuV wie folgt zu erweitern:	
21. Gewinnvortrag/Verlustvortrag aus dem Vorjahr	
22. Entnahmen aus der Kapitalrücklage	
23. Entnahmen aus Gewinnrücklagen	
24. Einstellungen in Gewinnrücklagen	
Bilanzgewinn/Bilanzverlust	

4.5 Anhang (§§ 284–288 HGB)

Alle Kapitalgesellschaften ohne Rücksicht auf ihre Größe haben den Jahresabschluss um einen Anhang zu erweitern, der mit der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit bildet (§ 264 Abs. 1 HGB). In §§ 284–288 HGB sind die Pflichtangaben, Wahlpflichtangaben und freiwilligen Angaben sowie die Ausnahmen für die verschiedenen Anhangangaben geregelt. Erleichterungen gelten für kleine und für mittelgroße Kapitalgesellschaften (§ 288 HGB).

4.6 Lagebericht (§ 289 HGB)

Im Lagebericht sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der Kapitalgesellschaft so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Der Lagebericht hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. Der Lagebericht, der i. d. R. von der Geschäftsführung aufgestellt wird, soll vor allem auch die zeitliche Informationslücke zwischen Bilanzstichtag und Aufstellungsstichtag schließen.

4.7 Erleichterungen für mittelgroße und kleine Kapitalgesellschaften

Der handelsrechtliche Pflichtenumfang ist verschieden, je nachdem, ob es sich um eine große, mittelgroße oder kleine Gesellschaft handelt (§ 267 HGB, BGBI I 2015, 1245). Die größenabhängigen Erleichterungen betreffen insbesondere die Bilanz (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB), die Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 HGB), den Anhang (§ 288 HGB), die Abschlussprüfung (§ 316 Abs. 1 HGB) und die Offenlegung des Jahresabschlusses (§§ 325 ff. HGB).

	Große Gesellschaft (§ 267 Abs. 3 HGB)	Mittelgroße Gesellschaft (§ 267 Abs. 2 HGB)	Kleine Gesellschaft (§ 267 Abs. 1 HGB)
Bilanzsumme	< 20 000 000 €	< 20 000 000 €	< 6 000 000 €
Umsatzerlöse	< 40 000 000 €	< 40 000 000 €	< 12 000 000 €
Arbeitnehmer	< 250	< 250	< 50
Prüfungspflicht	ja	ja	nein
Offenlegungspflicht	keine Erleichterungen	Bilanz, Anhang, Lagebericht mit Angaben gem. § 327 HGB	Bilanz, Anhang ohne GuV-Angaben (§ 326 HGB)

Kleine Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der in § 267 Abs. 1 HGB genannten Merkmale nicht überschreiten. Mittelgroße Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei für kleine Kapitalgesellschaften bezeichneten Merkmale überschreiten und jeweils mindestens zwei der drei der in § 267 Abs. 2 HGB genannten Merkmale nicht überschreiten. Große Kapitalgesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in § 267 Abs. 2 HGB genannten Merkmale überschreiten. Die Einteilung in eine kleine, mittelgroße oder große Kapitalgesellschaft setzt zeitlich voraus, dass die Merkmale an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden (§ 267 Abs. 4 HGB).

Unabhängig von der Größe gelten »kapitalmarktorientierte Kapitalgesellschaften« als große Kapitalgesellschaften. Solche Gesellschaften nehmen einen organisierten Markt im Sinne des Wertpapierhandelsgesetzes durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch, die zur Börse zugelassen sind oder im geregelten Freiverkehr gehandelt werden (§ 264d HGB).

Kleinen Kapitalgesellschaften werden bei der Aufstellung der Bilanz u. a. die folgenden Erleichterungen gewährt:

- Sie brauchen keinen Lagebericht aufzustellen (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB).
- Sie dürfen den Jahresabschluss auch später aufstellen – wenn dies einem ordnungsgemäßen Geschäftsgang entspricht – jedoch innerhalb der ersten sechs Monate des Geschäftsjahres (§ 264 Abs. 1 Satz 4 HGB).
- Sie brauchen kein Anlagegitter zu erstellen (§ 274a Nr. 1 HGB).
- Sie müssen ein Disagio nicht gesondert ausweisen (§ 274a Nr. 4 HGB).
- Sie müssen nur eine verkürzte Bilanz aufstellen (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB).

Schema einer verkürzten Bilanz für kleine Kapitalgesellschaften

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände – davon Restlaufzeit mehr als ein Jahr III. Wertpapiere IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten, Schecks C. Rechnungsabgrenzungsposten D. Aktive latente Steuern E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	A. Eigenkapital I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen 1. gesetzliche Rücklage 2. Rücklage für Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen 3. satzungsmäßige Rücklagen 4. andere Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten – davon Restlaufzeit bis zu einem Jahr D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern

Bei der Aufstellung der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften die Posten Nr. 1 bis 5 beim Gesamtkostenverfahren bzw. die Posten Nr. 1 bis 3 und 6 beim Umsatzkostenverfahren (vgl. oben 4.5) zu einem Posten unter der Bezeichnung Rohergebnis zusammenfassen (§ 276 HGB).

4.8 Kleinstkapitalgesellschaften

§ 267a HGB i. d. F. des MicroBilG vom 20.12.2012 (BGBl I 2012, 2751) regelt in Umsetzung der EU-Richtlinie 2012/6/EU die Größenmerkmale der Kleinstkapitalgesellschaft. § 267a HGB gilt erstmals für Jahresabschlüsse, die sich auf einen nach dem 03.12.2012 liegenden Abschlussstichtag beziehen (Art. 70 Abs. 1 Satz 1 EGHGB). Die Kleinstkapitalgesellschaft stellt die vierte Größenklasse im HGB dar und umfasst ca. 500 000 und damit etwa die Hälfte aller offenlegungspflichtigen Unternehmen. Eine Kapitalgesellschaft (oder eine Personenhandelsgesellschaft i. S. d. § 264a HGB) ist dann eine Kleinstkapitalgesellschaft, wenn zwei der drei folgenden Schwellenwerte nicht überschritten werden:

- 350 000 € Bilanzsumme,
- 700 000 € Umsatzerlöse,
- 10 Arbeitnehmer.

§ 267 Abs. 4–6 HGB gelten entsprechend (§ 267a Abs. 1 Satz 3 HGB). Demnach tritt die Zuordnung zur Größenklasse Kleinstkapitalgesellschaft nur ein, wenn die Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Durch diese Regelung wird vermieden, dass es durch das einmalige Über- oder Unterschreiten von mindestens zwei der drei Größenkriterien zu einer Änderung der Größenklasse kommt (Winkeljohann/Lavall in Beck'scher Bilanzkommentar § 267 Rz. 14; Küting/Eichenlaub, DStR 2012, 1670 und 2615; Wader/Stäudle, WPg 2013, 249; Zwirner/Froschhammer, Stbg 2013, 227; Riepol, DStR 2014, 817; Meyer, BB 2014, 1131).

Die Vorschrift soll nach der Gesetzesbegründung die Vorgaben für die Rechnungslegung für Kleinstbetriebe in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft maßvoll abschwächen, ohne die

berechtigten Informationsinteressen zurückzustellen. Kleinstkapitalgesellschaften können Vereinfachungen bezüglich der Bilanz, der GuV, des Anhangs und der Offenlegung in Anspruch nehmen. Sie können eine verkürzte Bilanz nach § 266 Abs. 1 Satz 4 HGB wie folgt aufstellen:

Schema einer verkürzten Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktive latente Steuern	D. Rechnungsabgrenzungsposten
E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	E. Passive latente Steuern

Die Vereinfachungen können nicht nur insgesamt, sondern auch einzeln angewendet werden. Die aktiven und passiven latenten Steuern können bei Kleinstkapitalgesellschaften entfallen, da auch kleine Kapitalgesellschaften diese nicht abgrenzen müssen (§ 274a Nr. 5 HGB).

Die GuV darf nach § 275 Abs. 5 HGB verkürzt in acht Posten dargestellt werden (1. Umsatzerlöse, 2. Sonstige Erträge, 3. Materialaufwand, 4. Personalaufwand, 5. Abschreibungen, 6. Sonstige Aufwendungen, 7. Steuern, 8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag). § 264 Abs. 1 Satz 5 HGB gewährt ein Wahlrecht, grds. auf die Erstellung des Anhangs zu verzichten. Nach der gesetzlichen Regelung müssen Angaben unterhalb der Bilanz gemacht werden, wenn besondere Umstände zu keinem entsprechenden Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage führen. Die Offenlegungspflichten nach § 325 HGB können auch durch Hinterlegung der Bilanz beim elektronischen Bundesanzeiger (eBAnz) erfüllt werden. Bei Inanspruchnahme dieses Wahlrechts müssen die GuV und der Anhang nicht offengelegt werden. Insgesamt ist Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Erleichterungen der Verzicht auf eine Bewertung zum beizulegenden Zeitwert (Fair-Value-Verbot, § 253 Abs. 1 Satz 5 HGB).

4.9 Personensteuern

4.9.1 Behandlung in Buchführung und Bilanz

Nach § 10 Nr. 2 KStG sind die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die Umsatzsteuer für Umsätze, die Entnahmen sind, nicht abziehbar. Für Einzelunternehmen und Personengesellschaften gilt dieselbe Regelung (§ 12 Nr. 3 EStG). Die buchmäßige Behandlung ist jedoch unterschiedlich. In Einzelunternehmen und Personengesellschaften wird die Zahlung von Personensteuern aus betrieblichen Mitteln als Privatentnahme auf dem Privatkonto des Unternehmers oder Gesellschafters (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG) gebucht. Da Kapitalgesellschaften keine Privatsphäre und keine Privatkonten haben, werden die Personensteuern als Aufwand gebucht.

4.9.2 Körperschaftsteuerrückstellung, Steuernachzahlungen und -erstattungen

Obwohl die KSt nicht abziehbar ist (§ 10 Nr. 2 KStG), stellt sie in der Buchführung der Gesellschaft Aufwand dar. In der Bilanz ist für die KSt des laufenden Jahres eine **Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten** zu (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB) passivieren oder ein Erstattungsanspruch als Forderung zu aktivieren.

Nachzahlungen für die KSt früherer Wj. werden als sonstige betriebliche Aufwendungen, Steuererstattungen als sonstige betriebliche Erträge erfasst.

4.10 Feststellung und Prüfung des Jahresabschlusses

Der Jahresabschluss der Kapitalgesellschaften ist rechtsverbindlich, wenn er förmlich festgestellt ist (§ 42a GmbHG, §§ 172, 173 AktG). Erst das Vorliegen eines festgestellten Jahresabschlusses ermöglicht einen ordnungsgemäßen Ergebnisverwendungsbeschluss.

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften, die nicht kleine i. S. d. § 267 Abs. 1 HGB sind, sind außerdem durch einen Abschlussprüfer zu prüfen (§ 316 Abs. 1 HGB). Die Prüfungspflicht erfasst also alle großen und mittelgroßen Kapitalgesellschaften. In die Prüfung des Jahresabschlusses sind die Buchführung einschließlich Inventar sowie der Lagebericht einzubeziehen. Die Prüfung hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und die ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrags oder der Satzung beachtet worden sind (§ 317 Abs. 1 HGB). Der Lagebericht ist darauf zu prüfen, ob er mit dem Jahresabschluss sowie mit den bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnissen des Abschlussprüfers in Einklang steht und insgesamt eine zutreffende Vorstellung von der Lage des Unternehmens vermittelt. Dabei ist auch zu prüfen, ob die Risiken der künftigen Entwicklung zutreffend dargestellt sind (§ 317 Abs. 2 HGB). Der Abschlussprüfer wird von den Gesellschaftern gewählt, soweit der Gesellschaftsvertrag nicht etwas anderes bestimmt (§ 318 Abs. 1 HGB). Der Abschlussprüfer soll jeweils vor Ablauf des Geschäftsjahres gewählt werden, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. Wenn bis zum Ablauf eines Geschäftsjahres der Abschlussprüfer nicht gewählt ist, hat das Registergericht auf Antrag der Geschäftsführung, des Aufsichtsrats oder eines Gesellschafters den Abschlussprüfer zu bestellen (§ 318 Abs. 4 HGB). Die gesetzlichen Vertreter der Kapitalgesellschaft haben dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen. Der Abschlussprüfer hat über Art und Umfang sowie über das Ergebnis der Prüfung zu berichten und das Ergebnis der Prüfung in einem Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss zusammenzufassen (§ 322 HGB).

4.11 Offenlegung des Jahresabschlusses

Gem. § 325 HGB haben die gesetzlichen Vertreter von Kapitalgesellschaften für diese den Jahresabschluss und den Lagebericht beim Betreiber des elektronischen Bundesanzeigers einzureichen und bekannt machen zu lassen. Die Offenlegung von Jahresabschluss und Lagebericht hat unverzüglich nach der Vorlage an die Gesellschafter, jedoch spätestens vor Ablauf des zwölften Monats des dem Abschlussstichtag nachfolgenden Geschäftsjahrs zu erfolgen. Auch hier gelten für kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften gewisse Erleichterungen. Sie haben den Jahresabschluss beim Handelsregister zu hinterlegen.

- Bei kleinen Kapitalgesellschaften müssen die gesetzlichen Vertreter nur eine verkürzte Bilanz und den Anhang unter Berücksichtigung der größenabhängigen Erleichterungen gem. § 288 Satz 1 HGB einreichen. Der Anhang braucht die die Gewinn- und Verlustrechnung betreffenden Angaben nicht zu enthalten (§ 326 HGB). GuV und Lagebericht brauchen nicht veröffentlicht zu werden.
- Mittelgroße Kapitalgesellschaften müssen grds. alle in § 325 Abs. 1 HGB genannten Unterlagen, jedoch mit den in § 327 HGB enthaltenen Erleichterungen offenlegen.

5 Beteiligungen an Personengesellschaften

5.1 Bilanzierung von Beteiligungen in der Handelsbilanz

Die Bilanzierung von Beteiligungen an Personengesellschaften wird zivilrechtlich und steuerrechtlich unterschiedlich beurteilt.

- **Zivilrechtlich** geht man von dem Prinzip der gesamthänderischen Bindung aus (§§ 717, 719 BGB). Eine Beteiligung an einer Personengesellschaft ist demnach ein Anteil an allen Wirtschaftsgütern der Gesamthand, jedoch beschränkt durch die Mitwirkungsbefugnisse der anderen Gesellschafter (§ 709 BGB).
- **Steuerrechtlich** enthält eine Beteiligung an einer Personengesellschaft »die ideellen Anteile des Gesellschafter an den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens (BFH vom 02.04.2008 DStRE 2008, 786). Deshalb ist die Anschaffung der Beteiligung steuerrechtlich als Anschaffung von Anteilen an den einzelnen zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu beurteilen (BFH vom 24.06.2009 DStR 2009, 1948).

Handelsrechtlich wird die Beteiligung an einer Personengesellschaft als eigenständiger Vermögensgegenstand behandelt (§ 246 Abs. 1 HGB). Eine Beteiligung i. S. d. § 271 Abs. 1 Satz 1 HGB liegt unter den Voraussetzungen des § 247 Abs. 2 HGB vor. In der Bilanz wird die Beteiligung unter den Finanzanlagen ausgewiesen (§ 266 Abs. 2 III Nr. 3 HGB). Unter den Voraussetzungen des § 271 Abs. 2 HGB erfolgt der Ausweis als Anteil an verbundenen Unternehmen (§ 266 Abs. 2 III Nr. 1 HGB). Die Beteiligung ist bei der Erstbewertung mit den Anschaffungskosten zu bewerten (§§ 253, 255 HGB). Nach der Bruttomethode ist der volle Einlagebetrag zu aktivieren, ausstehende Restezahlungsverpflichtungen sind zu passivieren. Demnach unterscheidet sich die handelsrechtliche Betrachtungsweise wesentlich von der steuerlichen Handhabung (IDW RS HFA 18; Künkele/Zwirner, Bilanzierung bei Personengesellschaften, 2. Aufl., 2016, 201 ff.).

5.2 Bilanzierung von Beteiligungen in der Steuerbilanz

Die Beteiligung an der Personengesellschaft wird steuerlich nicht als eigenständiges Wirtschaftsgut i. S. d. §§ 5, 6 EStG ausgewiesen und bewertet, sondern als die Beteiligung an den einzelnen Wirtschaftsgütern und Schulden der Personenhandelsgesellschaft. Gleichwohl hindert die steuerrechtliche Umqualifizierung in einen »ideellen Anteil an den einzelnen Wirtschaftsgütern« nicht die Bildung eines Bilanzpostens »Beteiligung an einer Personengesellschaft« in der Steuerbilanz. Dieser Ausweis hat jedoch für die Ermittlung des Gewinns oder Verlusts aus Gewerbebetrieb des betrieblich beteiligten Gesellschafter neben der einheitlichen und gesonderten Feststellung bei der Personengesellschaft keine eigenständige Bedeutung (BFH vom 04.03.2009 I R 58/07 BFH/NV 2009, 1953). Die Beteiligung ist als »Merkposten« oder als »Summe der Anteile an den Wirtschaftsgütern« der Personengesellschaft zu behandeln (Schmidt/Wacker, EStG, § 15 EStG Rz. 461, 690). Eine Teilwertabschreibung auf die in der Steuerbilanz ausgewiesene Beteiligung ist mangels Wirtschaftsgutscharakter unzulässig (BFH vom 01.07.2010, IV R 100/06, BFH/NV 2010, 2056).

Dem Transparenzprinzip des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wird durch die sog. **Spiegelbildmethode** Rechnung getragen. Der Posten »Beteiligung an einer Personengesellschaft« wird in der Steuerbilanz des Gesellschafter als Spiegelbild des Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personengesellschaft einschließlich Ergänzungs- und Sonderbilanzen geführt.

Die Beteiligung eines Einzelunternehmers oder einer Kapitalgesellschaft an einer Personengesellschaft wird ebenso behandelt wie die Beteiligung einer Personengesellschaft an einer anderen Personengesellschaft.

Beispiel

Die X-Personengesellschaft (Obergesellschaft) hält eine Beteiligung an der Y-Personengesellschaft (Untergesellschaft). Wie ist die Beteiligung in der Bilanz der X-Personengesellschaft (Obergesellschaft) zu bilanzieren?

Lösung: Der Ausweis der Beteiligung an der Y-Personengesellschaft ist in der Bilanz der X-Personengesellschaft spiegelbildlich in derselben Höhe vorzunehmen, die das Kapitalkonto der X-Personengesellschaft einschließlich der ihr zuzurechnenden Ergänzungs- und Sonderbilanzen in der Bilanz der Y-Personengesellschaft ausweist.

Die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Gesellschafters ergeben sich aus der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der Personengesellschaft (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO). Der Anspruch des Gesellschafters auf seinen Anteil am Gewinn oder Verlust entsteht mit dem Ablauf des Wj. der Personengesellschaft. Der Gesellschafter hat deshalb seinen Anteil am Gewinn oder Verlust zu bilanzieren, sobald das Wj. der Personengesellschaft endet. Ein Mitunternehmeranteil kann nicht gewinnrealisierend entnommen werden. Der Gesellschafter, der seine Beteiligung an der Personengesellschaft nicht mehr in seiner Steuerbilanz ausweisen will, hat sie erfolgsneutral mit dem Buchwert auszubuchen.

Die Spiegelbildmethode verhindert die doppelte Erfassung von Gewinnanteilen. Buchungstechnisch wird die Erhöhung des Wertansatzes der Beteiligung durch einen auf dem Kapitalkonto gutgeschriebenen Gewinnanteil durch eine außerbilanzielle Abrechnung vom Gewinn gewinnneutral gestellt. Die Gewinngutschrift wird dadurch entweder als »Quasi-Einlage« behandelt oder eine außerbilanzielle Kürzung des Erhöhungsbetrages vorgenommen.

Beispiel

Die XY-OHG (Obergesellschaft), an der X und Y zu je 50 % beteiligt sind, erwirbt am 01.07.01 eine Beteiligung als Kommanditistin an der Z-KG (Untergesellschaft). Auf dem Kapitalkonto der XY-OHG bei der Z-KG wird eine Bareinlage i. H. v. 100 000 € eingezahlt. Außerdem zahlt die XY-OHG an die Z-KG Ausgleichsbeträge für vorhandene stille Reserven in einem unbebauten Grundstück i. H. v. 40 000 € und für einen anteiligen Firmenwert i. H. v. 20 000 €. Die Z-KG hat ein abweichendes Wj. von 01.07. bis 30.06. Die XY-OHG entnimmt aus der Z-KG im Dezember 01 einen geschätzten Gewinnanteil i. H. v. 50 000 €. Lt. Gewinnfeststellungsbescheid der Z-KG für das Wj. 01/02 entfällt auf die XY-OHG ein Gewinnanteil i. H. v. 75 000 €.

Lösung:

1. Handelsbilanz

Die Beteiligung der XY-OHG an der Z-KG ist in der Bilanz der XY-OHG mit den Anschaffungskosten i. H. v. (100 000 € + stille Reserven Grundstück 40 000 € + Firmenwert 20 000 €) = 160 000 € zu aktivieren. Die Entnahme von 50 000 € wird im Jahr 01 gebucht. Der Gewinn 01/02 entsteht mangels entgegenstehender Vereinbarungen erst zum Ende des abweichenden Wj. der Z-KG in 02. Die Entnahme i. H. v. 50 000 € wird deshalb in der Bilanz der XY-OHG zum 31.12.01 als Verbindlichkeit gegenüber der Z-KG ausgewiesen und das Kapitalkonto der XY-OHG entsprechend vermindert.

Im Jahr 02 wird der Gewinnanteil i. H. v. 75 000 € auf dem Kapitalkonto der XY-OHG bei der Z-KG gutgeschrieben und in der Bilanz zum 31.12.02 eine Forderung der XY-OHG gegen die Z-KG aktiviert. Die Forderung zum 31.12.02 beträgt (75 000 € abzgl. ausgezahlter 50 000 € =) 25 000 €.

2. Steuerbilanz**Wirtschaftsjahr 01:**

Der Anfangsbestand entspricht den Anschaffungskosten i. H. v. 100 000 €. Der Schlussbestand des Kapitalkontos der XY-OHG in der Bilanz der Z-KG zum 31.12.01 ist nach Abbuchung der Entnahme i. H. v. 50 000 € auszuweisen.

Die für die stillen Reserven im Grundstück i. H. v. 40 000 € und für den anteiligen Firmenwert i. H. v. 20 000 € gezahlten Beträge sind in einer Ergänzungsbilanz der XY-OHG zu aktivieren. Der Firmenwert ist auf 15 Jahre abzuschreiben; die Abschreibung des zum 01.07.01 angeschafften Firmenwerts im Jahr 01 beträgt (20 000 €: 15 × 0,5 =) 667 €, der Bilanzansatz in der Ergänzungsbilanz zum 31.12.01 beträgt (20 000 € ./ 667 € =) 19 333 €.

Kapitalkonto der XY-OHG in der Bilanz der Z-KG zum 31.12.01			
Entnahme	50 000 €	Anfangsbestand	100 000 €
Schlussbestand	50 000 €		

Ergänzungsbilanz der XY-OHG zum 31.12.01			
Mehrwert Grundstück	40 000 €	Mehrkapital	59 333 €
Firmenwert	19 333 €		

Der Bilanzansatz der KG-Beteiligung in der Bilanz der XY-OHG zum 31.12.01 ist aus der Summe ihres Kapitalkontos in der Hauptbilanz der Z-KG und ihrer Ergänzungsbilanz bei der Z-KG zu bilden:

Stand Kapitalkonto der XY-OHG in der Z-KG zum 31.12.01	50 000 €	
+ Mehrkapital Ergänzungsbilanz zum 31.12.01	<u>59 333 €</u>	
KG-Beteiligung zum 31.12.01	109 333 €	

Wirtschaftsjahr 02:

Das Kapitalkonto der XY-OHG in der Bilanz der Z-KG und die Ergänzungsbilanz der XY-OHG sind zum 31.12.02 fortzuführen. Das Kapitalkonto der XY-OHG ist um den Gewinnanteil i. H. v. 75 000 € zu erhöhen. Diese Erhöhung erfolgt gewinnneutral entweder durch Quasi-Einlage oder durch eine außerbilanzielle Kürzung, da der Gewinn schon bei der Z-KG zum 30.06.02 gewinnerhöhend erfasst worden ist. Der Schlussbestand des Kapitalkontos zum 31.12.02 beträgt 125 000 €. In der Ergänzungsbilanz der XY-OHG bei der Z-KG zum 31.12.02 wird die Abschreibung des Firmenwerts im Jahr 02 mit (19 333 €: 14,5 =) 1 333 € vorgenommen, der Bilanzansatz des Firmenwerts in der Ergänzungsbilanz zum 31.12.01 beträgt (19 333 € ./ 1 333 € =) 18 000 €.

Kapitalkonto der XY-OHG in der Bilanz der Z-KG zum 31.12.02			
Schlussbestand	125 000 €	Anfangsbestand	50 000 €
Gewinnanteil	75 000 €		

Ergänzungsbilanz der XY-OHG zum 31.12.02			
Mehrwert Grundstück	40 000 €	Mehrkapital	58 000 €
Firmenwert	18 000 €		

Der Bilanzansatz der KG-Beteiligung in der Steuerbilanz der XY-OHG zum 31.12.02 ist aus der Summe des Kapitalkontos in der Hauptbilanz und der Ergänzungsbilanz bei der Z-KG zu bilden:

Stand Kapitalkonto der XY-OHG in der Z-KG	125 000 €	
Mehrkapital der XY-OHG aus der Ergänzungsbilanz	<u>58 000 €</u>	
KG-Beteiligung zum 31.12.02	183 000 €	

6 Beteiligungen an Kapitalgesellschaften

6.1 Bilanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Handelsrechtlich ist eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ein Vermögensgegenstand. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft i. S. d. HGB liegt vor, wenn die Nennbeträge insgesamt den fünften Teil des Nennkapitals an der Gesellschaft überschreiten (§ 271 Abs. 1 Satz 3 HGB). Wenn die beteiligte Gesellschaft wesentlichen Einfluss auf die Kapitalgesellschaft ausübt, kann auch ein geringerer Anteil eine Beteiligung zur Folge haben. Die Beteiligung ist grds. im Anlagevermögen zu bilanzieren (§ 266 Abs. 2 HGB) und mit den Anschaffungskosten einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten (§ 255 HGB) zu bewerten. Bei vorübergehender Wertminderung ist handelsrechtlich eine Abschreibung der Beteiligung, die als Finanzanlage gilt, auf den niedrigeren beizulegenden Wert möglich (§§ 253 Abs. 3 Satz 4, 266 Abs. 2, 271 Abs. 1 oder 2 HGB).

Steuerrechtlich wird die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als Wirtschaftsgut behandelt. Notwendiges Betriebsvermögen ist anzunehmen, wenn die Anschaffung betrieblich veranlasst ist, d. h. wenn die Beteiligung nach Art und tatsächlicher Betriebsführung besonderes Gewicht für den Betrieb hat. Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz wird die Beteiligung wie in der Handelsbilanz grds. mit den Anschaffungskosten bewertet (§ 5 Abs. 1 EStG). Steuerliche Wertkorrekturen sind zu beachten (§ 5 Abs. 6 EStG). Bei Einlage einer wesentlichen Beteiligung ist diese grds. mit dem Teilwert zu bewerten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), im Fall des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a und b EStG jedoch höchstens mit den Anschaffungskosten. Eine Abschreibung auf den niedrigeren Teilwert ist nur zulässig, wenn die Wertminderung voraussichtlich von Dauer ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG).

Der Bilanzwert kann sich durch die folgenden weiteren Vorfälle verändern:

- Einzahlungen eines Gesellschafters in die Kapitalrücklage der Gesellschaft erhöhen die Anschaffungskosten der Beteiligung.
- Kapitalrückzahlungen bei einer Kapitalherabsetzung vermindern die Anschaffungskosten der Beteiligung. Wenn die Kapitalrückzahlungen den Buchwert der Beteiligung übersteigen, bleibt der Gewinn bei natürlichen Personen gem. § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG i. H. v. 40% und bei Kapitalgesellschaften gem. § 8b Abs. 2 KStG in vollem Umfang steuerfrei.
- Soweit Gewinnausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG erfolgen, mindert dies ebenfalls die Anschaffungskosten der Beteiligung.
- Die ursprünglichen Anschaffungskosten abzüglich einer Kapitalherabsetzung oder Gewinnausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto sind als Obergrenze der Bewertung der Beteiligung zu beachten.

Beispiele

An der XY-OHG sind seit dem Jahr 01 die Gesellschafter X und Y zu je 50% beteiligt. Die XY-OHG ist an der A-GmbH zu 100% beteiligt (voll eingezahltes Stammkapital 100 000 €).

- a) Im Jahr 02 leistet die OHG eine Zuzahlung in das Eigenkapital der GmbH gem. § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB i. H. v. 500 000 €.

Lösung: Die XY-OHG hat die Beteiligung in der Bilanz zum 31.12.02 mit den Anschaffungskosten von (100 000 € + 500 000 € =) 600 000 € zu aktivieren.

- b) Im Jahr 03 schüttet die GmbH einen Gewinn i. H. v. 200 000 € aus, der in vollem Umfang aus dem steuerlichen Einlagekonto entnommen wird.

Lösung: Da die Ausschüttung bilanziell aus der Kapitalrücklage und steuerlich aus dem steuerlichen Einlagekonto stammt, ist sie nicht als Ertrag zu erfassen, sondern mindert die Anschaf-

fungskosten der Beteiligung in der Bilanz zum 31.12.03 auf (600 000 € ./. 200 000 € =) 400 000 €. Dieser Betrag ist zugleich die zukünftige Obergrenze der Bewertung.

- c) Wie Beispiel a), jedoch nimmt die OHG in der Bilanz zum 31.12.02 eine Teilwertabschreibung i. H. v. 450 000 € auf (600 000 € ./. 450 000 € =) 150 000 € vor.

Lösung: Da die Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto i. H. v. 200 000 € den Buchwert der Beteiligung um (200 000 € ./. 150 000 € =) 50 000 € übersteigt, entsteht in dieser Höhe ein laufender, nach § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG steuerfreier Ertrag. Die OHG hat zu buchen:

Bank 200 000 € an Beteiligung 150 000 € und sonstige betriebliche Erträge 50 000 €.

Wie ist das Beispiel c) zu lösen, wenn an der XY-OHG nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind?

Lösung: Der Gewinn der XY-OHG i. H. v. 50 000 € ist gem. § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 KStG steuerfrei. 5 % des Gewinns = 2 500 € werden gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt. Die Kürzung außerhalb der Buchführung beträgt (50 000 € ./. 2 500 € =) 47 500 €.

6.2 Bilanzierung von Gewinnausschüttungen

Die an der Kapitalgesellschaft beteiligte Personengesellschaft hat den Gewinnanspruch aus der Dividende oder Gewinnausschüttung zum Zeitpunkt seiner Entstehung zu aktivieren, d. h. wenn die Hauptversammlung der AG oder die Gesellschafterversammlung der GmbH den Gewinnverwendungsbeschluss getroffen hat. In der Bilanz, die auf den nach der Beschlussfassung liegenden Stichtag aufzustellen ist, werden für den Dividendenanspruch eine Forderung und ein Ertrag aus Beteiligungen gebucht. Nach der Zivilrechtsprechung darf der Dividendenanspruch, wenn die ausschüttende Kapitalgesellschaft kraft Stimmenmehrheit beherrscht wird, schon in der Bilanz des Jahres der Erwirtschaftung und nicht erst im Zeitpunkt des Gewinnverwendungsbeschlusses aktiviert werden (sog. phasengleiche Bilanzierung, BGH vom 12.01.1998 DStR 1998, 383). Nach Auffassung des Großen Senats des BFH ist jedoch der erst durch den Gewinnverwendungsbeschluss nach dem Bilanzstichtag entstehende Dividendenanspruch am Bilanzstichtag noch kein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut und deshalb in der Steuerbilanz erst nach dem Gewinnverwendungsbeschluss der Gesellschafterversammlung aktivierungsfähig (BFH GrS vom 07.08.2000 BStBl II 2000, 632).

Diese Rspr. gilt für die Bilanzierung aller Unternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften), die eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft halten (BFH vom 31.10.2000 BStBl II 2001, 185). Die Besteuerung hängt aber davon ab, ob die Gesellschafter der Personengesellschaft natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften sind.

- Bei **natürlichen Personen** als Gesellschafter der Personengesellschaft sind die Beteiligungserträge gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG i. H. v. 40 % steuerfrei. Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Erträgen sind nur i. H. v. 60 % abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).
- Bei **Kapitalgesellschaften** als Gesellschafter der Personengesellschaft sind die Beteiligungserträge in voller Höhe steuerfrei (§ 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 KStG). Aufwendungen im Zusammenhang mit diesen Erträgen sind in voller Höhe abzugsfähig. § 3c Abs. 1 EStG ist gem. § 8b Abs. 5 Satz 2 i. V. m. Abs. 6 KStG nicht anzuwenden. 5 % der steuerfreien Beteiligungserträge gelten als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 Satz 1 i. V. m. Abs. 6 KStG).
- Einbehaltene KapEst und SolZ rechnen zum Dividendenanspruch der Personengesellschaft. Erfasst werden nicht nur die ausgeschütteten Nettobeträge, sondern die ungekürzten Gewinnausschüttungen. Die Steuerabzugsbeträge werden bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft als Privatentnahme behandelt und nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf deren Est- bzw. KSt-Schuld angerechnet (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 Abs. 1 KStG, § 1 Abs. 2 SolZG).

In der Buchführung der Personengesellschaft sind die Buchungen innerhalb der laufenden Buchführung und die Korrekturen außerhalb der Buchführung zu unterscheiden:

- **Innerhalb der laufenden Buchführung** werden die Beteiligungserträge voll als Ertrag erfasst. Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge werden als Entnahmen der Gesellschafter gebucht. Aufwendungen im Zusammenhang mit den Erträgen werden in voller Höhe gewinnmindernd gebucht.
- **Außerhalb der laufenden Buchführung** werden der Gewinn der Personengesellschaft und die Gewinnanteile der Gesellschafter um die steuerfreien Erträge vermindert. Soweit die Personengesellschafter natürliche Personen sind, werden die nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Gesellschafter dem Gewinn der Personengesellschaft und den Gewinnanteilen der Gesellschafter hinzugerechnet. Soweit die Personengesellschafter Kapitalgesellschaften sind, werden die als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben behandelten Aufwendungen von 5% der Beteiligungserträge dem Gewinn der Personengesellschaft und den Gewinnanteilen dieser Gesellschafter hinzugerechnet.

Beispiel

An der X-OHG sind als Gesellschafter X und die Y-GmbH zu je 50% beteiligt. Die X-OHG ist an der Z-GmbH zu 40% beteiligt. Am 02.05.02 beschließt die Gesellschafterversammlung der Z-GmbH eine Gewinnausschüttung von 100 000 €. Auf die X-OHG entfallen 40% = 40 000 €. Die Z-GmbH überweist an die X-OHG am 30.05.02 (40 000 € ./ 10 000 € KapEst ./ 550 € SolZ =) 29 450 €. Die X-OHG bucht im Zusammenhang mit diesen Erträgen stehende Zinsaufwendungen i. H. v. 2 000 € als Aufwand. Die X-OHG erzielt im Jahr 02 einen Gewinn von 200 000 € (vor Erfassung der Beteiligungserträge).

Lösung: Die X-OHG hat den Anspruch auf Gewinnausschüttung in der Buchführung zum 02.05.02 als Forderung zu buchen und einen Ertrag von 40 000 € zu erfassen.

Buchung:

Sonstige Forderungen	40 000 €	an	Erträge aus Beteiligung	40 000 €
----------------------	----------	----	-------------------------	----------

Bei Ausschüttung am 30.05.02 wird die Forderung ausgebucht und für die beiden Gesellschafter jeweils i. H. d. anteiligen KapEst von 5 000 € und des SolZ von 275 € bei X eine Privatentnahme und bei der Y-GmbH eine Buchung auf dem Verrechnungskonto vorgenommen.

Buchung:

Bank	29 450 €	an	Sonstige Forderungen	40 000 €
Privatentnahme A	5 275 €			
Verrechnungskonto GmbH	5 275 €			

X und die Y-GmbH können die anteilig auf sie entfallende KapEst und den SolZ bei ihrer Est- bzw. KSt-Veranlagung auf ihre Est- bzw. KSt-Schuld anrechnen.

Außerhalb der Buchführung ist der Gewinn der X-OHG wie folgt zu korrigieren:

Erklärter Gewinn	200 000 €
+ Korrektur Beteiligungserträge	<u>40 000 €</u>
ergibt Gewinn lt. Bilanz	240 000 €

abzgl. Kürzung der steuerfreien Beteiligungserträge:

./ Anteil X (40% von 20 000 €)	./ 8 000 €
./ Anteil Y-GmbH (voll steuerfrei)	<u>./ 20 000 €</u>
Zwischensumme	212 000 €

Zzgl. nichtabzugsfähige Betriebsausgaben:	
+ Anteil X (40% von anteilig 1 000 €)	400 €
+ Anteil Y-GmbH (5% von anteilig 20 000 €)	1 000 €
stpfl. Gewinn der X-OHG	213 400 €

Der Gewinn der X-OHG ist wie folgt auf X und die Y-GmbH zu verteilen:

	X	Y-GmbH
Anteil am Gewinn lt. Bilanz	120 000 €	120 000 €
./.. steuerfreie Beteiligungserträge	./.. 8 000 €	./.. 20 000 €
+ nichtabzugsfähige Betriebsausgaben	+ 400 €	+ 1 000 €
anteiliger stpfl. Gewinn	112 400 €	101 000 €

Für die Besteuerung der Gesellschafter der X-OHG gilt Folgendes:

Die Beteiligungserträge des X von 20 000 € sind gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG i. H. v. 40% = 8 000 € steuerfrei. Die anteilig auf X entfallenden Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit diesen Erträgen von 1 000 € sind i. H. v. 60% = 600 € abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 EStG).

Die Beteiligungserträge der Y-GmbH von 20 000 € sind gem. § 8b Abs. 1 i. V. m. Abs. 6 KStG voll steuerfrei, die auf die Y-GmbH anteilig entfallenden Zinsaufwendungen von 1 000 € sind gem. § 8b Abs. 5 i. V. m. Abs. 6 KStG voll abzugsfähig. Der Betrag von 5% der Beteiligungserträge von 20 000 € = 1 000 € ist nichtabzugsfähige Betriebsausgabe.

6.3 Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften

Wenn Personengesellschaften Beteiligungen an Kapitalgesellschaften halten und diese veräußern, hängt die steuerliche Behandlung der Veräußerungsgewinne davon ab, ob die Personengesellschafter natürliche Personen oder Kapitalgesellschaften sind.

- Ist der Personengesellschafter eine **natürliche Person**, bleiben 40% der Einnahmen aus der Veräußerung der Beteiligung steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Buchst. a EStG). Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns sind der Buchwert der Beteiligung und die Veräußerungskosten nur zu 60% abzugsfähig (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).
- Ist der Personengesellschafter eine **Kapitalgesellschaft**, ist der Veräußerungsgewinn (=Veräußerungspreis ./.. Buchwert der Beteiligung ./.. Veräußerungskosten) gem. § 8b Abs. 2 KStG voll steuerfrei. 5% des Veräußerungsgewinns werden als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben behandelt und dem Gewinn außerhalb der Buchführung zugerechnet.

Die Veräußerung der Beteiligung wird in der Buchführung der Personengesellschaft ohne Rücksicht auf die Steuerbefreiung in voller Höhe verbucht. Die Hinzurechnungen und Kürzungen außerhalb der Buchführung führen zu einer Erhöhung oder Minderung des Gewinns der Personengesellschaft und der Gewinnanteile der Gesellschafter.

Beispiel

An der X-OHG sind als Gesellschafter die natürliche Person X und die Y-GmbH zu je 50% beteiligt. Die X-OHG ist an der Z-GmbH zu 40% beteiligt. Die X-OHG, die die Beteiligung mit den Anschaffungskosten von 100 000 € bilanziert hat, veräußert diese für 250 000 € an einen Käufer und trägt dabei Veräußerungskosten von 10 000 €.

Lösung:

Veräußerungspreis	250 000 €
./. Buchwert der Beteiligung	./. 100 000 €
./. Veräußerungskosten	./. 10 000 €
Veräußerungsgewinn insgesamt	140 000 €

Der jeweils hälftig auf X und die Y-GmbH zu verteilende Veräußerungsgewinn ist unter Berücksichtigung der steuerfreien Beträge wie folgt zu ermitteln:

Anteil des X am Veräußerungsgewinn:

Anteiliger Veräußerungspreis	125 000 €
davon 40 % steuerfrei (§ 3 Nr. 40 Buchst. a EStG)	<u>50 000 €</u>
davon stpfl.	75 000 €
./. anteiliger Buchwert $50\,000\text{ €} \times 60\%$ (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. 30 000 €
./. anteilige Veräußerungskosten $5\,000\text{ €} \times 60\%$ (§ 3c Abs. 2 EStG)	./. <u>3 000 €</u>
stpfl. Veräußerungsgewinn des X	42 000 €

Anteil der Y-GmbH am Veräußerungsgewinn:

Anteiliger Veräußerungspreis	125 000 €
./. anteiliger Buchwert	./. 50 000 €
./. anteilige Veräußerungskosten	./. <u>5 000 €</u>
steuerfreier Veräußerungsgewinn der Y-GmbH	70 000 €

Der Veräußerungsgewinn der Y-GmbH i. H. v. 70 000 € ist gem. § 8b Abs. 2 i. V. m. Abs. 6 KStG steuerfrei. 5 % des Veräußerungsgewinns = 3 500 € gelten jedoch als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 Satz 1 i. V. m. Abs. 6 Satz 1 KStG).

Die X-OHG bucht:

a) Sonstige Forderungen	250 000 €	an	Beteiligung	100 000 €
			sonstige betriebliche Erträge	150 000 €
b) Sonstige betriebliche Aufwendungen	10 000 €	an	Bank	10 000 €

Der Gewinn der X-OHG ist außerhalb der Bilanz um die steuerfreien Beträge von insgesamt 94 500 € zu vermindern. Der stpfl. Gewinnanteil des X vermindert sich dadurch um (40 % von 70 000 € =) 28 000 €. Der stpfl. Gewinnanteil der Y-GmbH vermindert sich um (70 000 € ./ 3 500 € =) 66 500 €.

Kapitel II Die Besteuerung der Personengesellschaften

Teil A Personengesellschaften – Zivilrecht

1 Gesellschaftsrecht

1.1 Zivilrechtliche Grundlagen

1.1.1 Zivilrecht und Besteuerung

Die Besteuerung knüpft an Vorgänge an, die ihre rechtliche Gestaltung nach den Vorschriften des Zivilrechts erhalten haben. Es gibt praktisch keinen steuerlich bedeutsamen Sachverhalt, der nicht eine Grundlage im Bereich des Privatrechts findet. Besonders deutlich wird dies bei der unterschiedlichen Behandlung der Personen- und Kapitalgesellschaften. Deshalb werden zunächst im folgenden Kapitel A die zivilrechtlichen Prinzipien der Personengesellschaften und in den Kapiteln G und H die zivilrechtlichen Prinzipien der Kapitalgesellschaften dargestellt. In Teil B ff. und III A ff. folgt die Darstellung der Besteuerung der Personen- und der Kapitalgesellschaften, die den Schwerpunkt des Buches bildet.

- Die **Kapitalgesellschaften** sind im Zivilrecht Körperschaften mit eigener Rechtspersönlichkeit und werden als solche getrennt von ihren Gesellschaftern gesehen. Auch im Ertragsteuerrecht werden die Kapitalgesellschaften als eigenständige Steuersubjekte behandelt. Ihre Besteuerung ist von der Besteuerung der Anteilseigner zu trennen. Die Kapitalgesellschaften unterliegen mit ihrem Einkommen der KSt, ihre Gesellschafter zahlen je nach ihrer Eigenschaft als natürliche oder juristische Personen ESt oder KSt auf die von der Kapitalgesellschaft erhaltenen Ausschüttungen. Die Anknüpfung an das Zivilrecht führt also zur grundsätzlichen Doppelbesteuerung der Ergebnisse zum einen bei der Gesellschaft und zum anderen bei den Gesellschaftern.
- Die **Personengesellschaften** haben zivilrechtlich nach der älteren Auffassung keine eigene Rechtspersönlichkeit. Träger der zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechte ist danach nicht die Gesellschaft als organisierte Gesamtheit, sondern Träger sind die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit. Nach neuerer Auffassung in Literatur und Rspr. wird den Personengesellschaften, auch der Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR), im Rechtsverkehr die Rechtsfähigkeit in weiten Bereichen zugestanden. Die (Außen-)GbR ist rechtsfähig, soweit sie durch Teilnahme am Rechtsverkehr eigene Rechte und Pflichten begründet. Im Steuerrecht führte die gewandelte zivilrechtliche Auffassung bisher noch zu keinen konsequenten Folgerungen. Die Personengesellschaften sind nur teilweise – abhängig von der Steuerart – eigene Steuersubjekte. Ertragsteuerlich wird ihr Ergebnis zunächst auf Gesellschaftsebene ermittelt und festgestellt. Hinsichtlich der Einkunftserzielung und der Einkünfteermittlung sind die Personengesellschaften also steuerlich Rechtssubjekte. Anschließend wird das Ergebnis aber originär den Gesellschaftern zugerechnet und auf sie verteilt. Bei der Ertragsbesteuerung erfolgt ein Durchgriff durch die Gesellschaft auf die Ebene der Gesellschafter. Die Personengesellschaften sind deshalb selbst keine Subjekte der Besteuerung; sie selbst zahlen keine ESt. Ihr Ergebnis wird nur bei den Gesellschaftern besteuert und dort je nach deren Rechtspersönlichkeit der ESt oder KSt unterworfen. Es kommt also nur zu einer Einmalbesteuerung der Ergebnisse.
- Die fehlende Rechtspersönlichkeit der Personengesellschaft im Zivilrecht schlägt nur im Bereich der ESt, dagegen nicht im Bereich der GewSt und der Umsatzsteuer durch. Die Personengesellschaft ist Steuerschuldnerin der GewSt, wenn ihre Tätigkeit ein Gewerbebetrieb ist (§ 5 Abs. 1 GewStG). Die Personengesellschaft ist auch umsatzsteuerlich Unternehmerin und als solche Schuldnerin der Umsatzsteuer (§ 13a UStG).

	Rechtspersönlichkeit im Zivilrecht	Rechtssubjekt der Besteuerung auf dem Gebiet der			
		ESt	GewSt	KSt	USt
Natürliche Person	ja	ja	ja	nein	ja
Personengesellschaft	nein	nein	ja	nein	ja
Kapitalgesellschaft	ja	nein	ja	ja	ja

1.1.2 Grundformen des Gesellschaftsrechts

Gesellschaften sind alle privatrechtlichen Personenzusammenschlüsse, deren Mitglieder sich rechtsgeschäftlich zusammengeschlossen haben, um einen gemeinsamen Zweck zu verfolgen. Das deutsche Gesellschaftsrecht ist wegen der vielen möglichen Rechtsformen außerordentlich komplex. Die unterschiedlichen Rechtsformen lassen sich jedoch von zwei grundsätzlichen Rechtsformen ableiten, nämlich von der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR, §§ 705 ff. BGB) und dem eingetragenen Verein (e. V., §§ 21 ff. BGB). Der eingetragene Verein ist der Prototyp der rechtsfähigen Körperschaft mit Rechtsfähigkeit, die GbR der Prototyp der (teil-)rechtsfähigen Vereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit.

	Personengesellschaft	Körperschaft
Grundform	<ul style="list-style-type: none"> Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR, §§ 705 ff. BGB) 	<ul style="list-style-type: none"> Eingetragener Verein (e. V., § 21 ff. BGB)
Sonderformen	<ul style="list-style-type: none"> OHG (§§ 105 ff. HGB) KG (§§ 161 ff. HGB) Stille Gesellschaft (§§ 230 ff. HGB) Partnerschaftsgesellschaft (PartGG) EWIV (EG-VO) 	<ul style="list-style-type: none"> Kapitalgesellschaften: GmbH (GmbHG) Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (GmbHG) AG (AktG) Eingetragene Genossenschaft (GenG)
Mischformen	<ul style="list-style-type: none"> GmbH & Co. KG 	<ul style="list-style-type: none"> KGaA (§§ 278 ff. AktG)

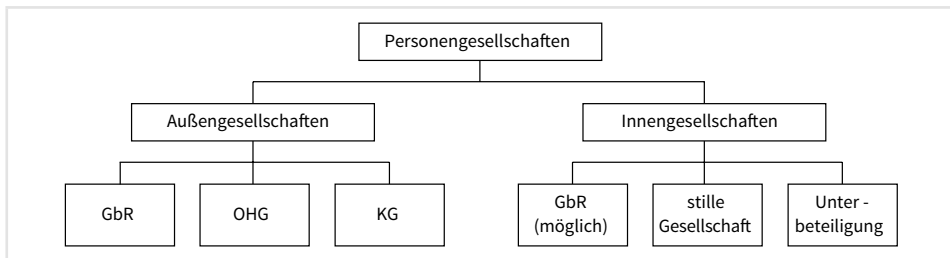
Die **Personengesellschaft** fußt auf der Persönlichkeit ihrer Gesellschafter. Der Zusammenschluss ist vom persönlichen Vertrauen der Gesellschafter getragen. Die Gesellschafterstellung ist, vorbehaltlich anderer Regelungen im Gesellschaftsvertrag, grds. nicht übertragbar. Das Ausscheiden eines Mitglieds führt – abgesehen von gesetzlichen Sonderregeln bei den Personenhandelsgesellschaften und von anderweitigen Vertragsbestimmungen – grds. zur Auflösung der Gesellschaft (§§ 723 ff. BGB). Die Willensbildung erfolgt grds. einstimmig (§ 709 BGB). Das in die Gesellschaft eingebrachte Vermögen wird Gesamthandsvermögen. Ein festes Kapital oder eine Mindesteinlage ist nicht vorgeschrieben. Über ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens können nur alle Gesellschafter gemeinsam verfügen. Eine Verfügung über einen Anteil an Gegenständen des Gesamthandsvermögens durch einzelne Gesellschafter ist nicht möglich. Neben dem Gesellschaftsvermögen haften den Gläubigern der Gesellschaft die Gesellschafter auch mit ihrem Privatvermögen. Die Personengesellschaft ist grds. auf die persönliche Mitarbeit ihrer Gesellschafter angelegt. Nur ein Gesellschafter kann für die Personengesellschaft als Organ handeln (sog. Selbstorganschaft). Ein Fremdorgan, das wie z. B. der Vorstand einer AG die Geschäfte führt, ist bei der Personengesellschaft unzulässig.

Die **Körperschaft** ist eine eigenständige juristische Person. Sie ist vom Bestand und vom Wechsel ihrer Mitglieder unabhängig (§§ 39, 41 BGB). Die Mitgliedschaft kann grds. frei übertragen werden. Die Willensbildung erfolgt mehrheitlich (§ 32 BGB). Die Gesellschafter haften nicht persönlich für die Gesellschaftsschulden. Geschäftsführung und Vertretung der Gesellschaft werden von besonderen Organen wahrgenommen, die nicht Mitglieder der Körperschaft sein müssen (Fremd- oder Drittorganschaft).

Die obigen Eigenschaften kennzeichnen den gesetzlichen Idealtypus der Personengesellschaft oder Körperschaft. Aufgrund der Vertragsfreiheit (Privatautonomie) steht es den Gesellschaftern weitgehend frei, die gesetzlich vorgegebenen Gesellschaftsformen ihren Bedürfnissen anzupassen (vgl. 1.1.5).

1.1.3 Außen- und Innengesellschaften

Personengesellschaften treten im Regelfall im Rechtsverkehr nach außen auf und schließen im eigenen Namen Rechtsgeschäfte ab (Außengesellschaften). Alle Handelsgesellschaften sind beispielsweise Außengesellschaften. Dasselbe trifft auf die GbR zu, wenn sie mit eigenen Rechten und Pflichten zu Dritten in Rechtsbeziehungen tritt. Die GbR kann aber auch eine bloße Innengesellschaft sein, deren Existenz nach außen nicht bekannt ist, wenn nur ein Gesellschafter im eigenen Namen nach außen in Erscheinung tritt. Reine Innengesellschaften sind die stille Gesellschaft und die Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil.



1.1.3.1 Personenaußengesellschaften

Arten	Zweck	Haftung
Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (GbR, §§ 705 ff. BGB)	»Verfolgung eines gemeinsamen Zwecks« (Gegensatz: bloßes »Haben eines Gegenstandes« bei der Bruchteilsgemeinschaft, §§ 741 ff. BGB)	Unbeschränkt, persönlich, primär, unmittelbar <ul style="list-style-type: none"> mit Gesellschaftsvermögen mit dem jeweiligen Privatvermögen
Offene Handelsgesellschaft (OHG, §§ 105 ff. HGB)	Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma	wie GbR
KG (KG, §§ 161 ff. HGB)	Wie OHG	Der Komplementär haftet wie ein OHG-Gesellschafter. Der Kommanditist haftet ziffernmäßig beschränkt auf seine Einlage (§ 171 Abs. 1 HGB). Die Haftung entfällt, wenn die Einlage geleistet ist.
GmbH & Co. KG	Unterart der KG, bei welcher der Komplementär eine GmbH ist	Die GmbH haftet als Komplementär zwar unbeschränkt, aber als juristische Person nur beschränkt.

1.1.3.2 Personeninnengesellschaften

Personeninnengesellschaften dienen dem internen Zusammenschluss ihrer Gesellschafter zu einem gemeinsamen Zweck, ohne dass die Gesellschaft als solche nach außen auftritt. Eine GbR kann als Innengesellschaft vereinbart werden, eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG) dagegen nicht, weil diese grds. als Handelsgewerbe nach außen betrieben wird.

Arten	Definition, Zweck	Charakteristikum
Stille Gesellschaft (§ 230 ff. HGB)	Der Stille beteiligt sich an dem von einem Dritten betriebenen Handelsgewerbe mit einer in das Vermögen des Dritten übergehenden Vermögenseinlage.	Nach außen tritt allein der Geschäftsinhaber als Gewerbetreibender in Erscheinung. Nur er wird aus den im Betrieb geschlossenen Geschäften berechtigt und verpflichtet.
Unterbeteiligung	Der Unterbeteiligte ist an dem Gesellschaftsanteil des Gesellschafters einer Personengesellschaft beteiligt.	Zwischen dem Gesellschafter der Hauptgesellschaft und dem Unterbeteiligten besteht eine Innengesellschaft, die sich auf den Gesellschaftsanteil des Hauptbeteiligten bezieht.

1.1.4 Gesamthandsvermögen

Die Personengesellschaft ist eine Gemeinschaft zur gesamten Hand (**Gesamthandsgemeinschaft**). Die Beiträge der Gesellschafter zum Gesellschaftszweck gehen in das gesamthänderisch gebundene Sondervermögen ein (**Gesamthandsvermögen**). Es ist vom Privatvermögen der Gesellschafter getrennt zu sehen. Die Überführung vom Privatvermögen in das Gesamthandsvermögen erfolgt nach den allgemeinen Regeln, d. h. bei beweglichen Sachen nach §§ 929 ff. BGB, bei Grundstücken nach §§ 873, 925 BGB und bei Forderungen nach §§ 398 ff. BGB.

Die Übertragung von Gegenständen in das Gesamthandsvermögen hat einen Wechsel der Rechtszuständigkeit zur Folge. Die Mitglieder sind an dem gemeinschaftlichen Vermögen nicht mehr gegenständlich, sondern nur noch ziffernmäßig zur gesamten Hand beteiligt. Das gemeinschaftliche Vermögen ist Sondervermögen, das grds. von allen gemeinschaftlich verwaltet wird. Nach der Einbringung in das Gesamthandsvermögen kann ein Gesellschafter über einzelne Vermögensgegenstände oder einen Anteil daran nicht mehr selbständig verfügen. Jeder Gesellschafter (Gesamthänder) hat einen Anteil am Gesellschaftsvermögen inne. Der Gesellschaftsanteil ist an die Person des Gesellschafters gebunden und kann grds. nicht auf andere Personen übertragen werden. Die Gesamthandsgemeinschaft ist vom Bestand ihrer Mitglieder abhängig. Der Austritt eines Gesellschafters hat grds. die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft zur Folge. Über seinen Gesellschaftsanteil kann der Gesellschafter nicht verfügen, es sei denn der Gesellschaftsvertrag lässt dies ausdrücklich zu.

Das Gesamthandsvermögen unterliegt einem Numerus Clausus. Es kommt zivilrechtlich außer im Gesellschaftsrecht nur noch in zwei anderen Fällen vor, nämlich im Familienrecht (Gesamtgut der Gütergemeinschaft, §§ 1416 ff. BGB) und im Erbrecht (Miterbengemeinschaft, §§ 2032 ff. BGB). Die Berechtigung zur gesamten Hand ist dort anders als im Gesellschaftsrecht ausgestaltet (s. Maier/Grimm, Bürgerliches Recht und Steuerrecht, 14. Aufl., Stuttgart 2017, 38, 303). Die Formen der Gesamthandsgemeinschaft unterscheiden sich jedoch grundlegend von der Bruchteilsgemeinschaft.

	Gesellschaft als Gesamthandsgemeinschaft (§§ 718 ff. BGB)	Bruchteilsgemeinschaft (§§ 741 ff. BGB)
Entstehung	Durch Vertrag	Durch Vertrag oder kraft Gesetz
Charakteristikum	Das Recht wird nicht aufgespalten, sondern im Ganzen der Personengesellschaft zugeordnet. Geteilt wird weder die Rechtszuständigkeit noch der Gegenstand.	Das Recht an einem Gegenstand wird in ideelle Bruchteile aufgespalten (§ 741 BGB). Geteilt wird die Rechtszuständigkeit, nicht der Gegenstand.
Gemeinsamer Zweck	Ja	Nein
Berechtigung	Jedem Gesamthänder steht das gesamte gesamthänderisch verbundene Vermögen zu, beschränkt durch die Rechte der anderen.	Jeder Teilhaber hat ziffernmäßig bestimmte ideelle Anteile an einem gemeinsamen Gegenstand.
Verfügung	Über den Anteil am Vermögen und über den Anteil an einzelnen Gegenständen kann grds. nicht verfügt werden, sofern keine vertragliche Regelung besteht (§ 719 BGB).	Jeder Teilhaber kann über den Anteil am Recht verfügen, über den Anteil an den einzelnen Gegenständen jedoch nur gemeinsam (§ 747 BGB).

1.1.5 Typenzwang und Vertragsfreiheit

Bei der Gründung einer Gesellschaft haben die Mitglieder die Wahl zwischen den verschiedenen Gesellschaftsformen. Die Gesellschafter können je nach ihren Bedürfnissen z. B. eine OHG, KG, GmbH oder AG gründen. Allerdings müssen sich die Gesellschafter bei der Gründung an den Kanon der gesetzlich vorgegebenen Gesellschaftsformen halten. Die Rechtsformwahl ist durch den Numerus clausus der Gesellschaftsformen beschränkt. Wenn die Gesellschafter die Merkmale einer bestimmten Rechtsform vereinbaren, kommt diese unabhängig von ihrem Willen zustande (Rechtsformzwang).

Beispiele

- a) Die Gesellschafter gründen eine »BGB-Gesellschaft«, obwohl der Zweck der Gesellschaft der Betrieb eines Handelsgewerbes ist.
Lösung: Mit der Gründung entsteht unabhängig vom Willen der Gesellschafter eine OHG (§ 105 Abs. 1 HGB).
- b) Die Gesellschaft beendet ihre gewerbliche Tätigkeit und nimmt eine freiberufliche Tätigkeit auf.
Lösung: Mit der Aufnahme der freiberuflichen Tätigkeit wandelt sich die OHG kraft Gesetzes in eine GbR (§ 705 BGB) um. Der Rechtsformwechsel ändert nicht die Identität der Gesellschaft. Übertragungsakte hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens sind nicht erforderlich.

Innerhalb der vorgegebenen Gesellschaftsformen kann die Rechtsform jedoch grds. frei gewählt werden. Eine Pflicht zur Vereinbarung bestimmter Rechtsformen gibt es nur in Ausnahmefällen, so z. B. bei Kreditbanken (nur Gesellschaften, keine Einzelkaufleute), bei Versicherungsunternehmen (AG, VVaG), Hypothekenbanken (AG, KGaA), bei Kapitalanlagegesellschaften (AG, GmbH) und bei WP-Gesellschaften (Handelsgesellschaften). Die Privatautonomie wirkt sich im Gesellschaftsrecht auf doppelte Weise aus. Zum einen enthalten alle gesetzlichen Vorschriften Regelungslücken, welche von den Gesellschaftern nach ihren Bedürfnissen ausgefüllt werden können. Zum andern weist das Gesellschaftsrecht viele Vorschriften auf, die durch Vertrag abdingbar (dispositiv) sind. Dadurch wird es möglich, die Beziehungen innerhalb der gewählten Rechtsform den konkreten Erfordernissen anzupas-

sen. Innerhalb der gewählten Gesellschaftsform belässt das Gesetz einen großen Gestaltungsspielraum. Dadurch können sowohl kapitalistische Personengesellschaften als auch personalistische Kapitalgesellschaften entstehen.

Beispiele

- a) Ein geschlossener Immobilienfonds mit vielen tausend Mitgliedern wird in der Rechtsform einer KG betrieben.

Lösung: Eine Publikumspersonengesellschaft gilt zivil- und steuerrechtlich nicht als eigenständige Gesellschaftsform, sondern als Personengesellschaft (BFH GrS vom 25.06.1984 BStBlII 1984, 751). Sie ist darauf angelegt, eine Vielzahl von Gesellschaftern (Anlegern) auf dem freien Kapitalmarkt zu werben und aufgrund vorformulierter Vertragsbedingungen aufzunehmen. Wirtschaftliches Ziel ist nicht die gesellschaftsrechtliche Verbundenheit, sondern die kapitalistisch strukturierte Beteiligung (Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 16).

- b) Eine GmbH hat nur einen Gesellschafter.

Lösung: Eine Ein-Personen-GmbH kann dadurch entstehen, dass sie von vornherein nur von einem Gesellschafter gegründet wird oder dass die anderen Gesellschafter ihre Anteile auf einen Gesellschafter übertragen. Die Ein-Personen-Gründung ist in § 1 GmbHG zugelassen.

Es können auch atypische Gestaltungen gewählt werden, bei denen die Rechtsform zwar eindeutig feststeht, aber die Gesellschaft in ihrer konkreten Gestalt vom gesetzlichen Typus abweicht (Beispiele: atypische stille Gesellschafts. 1.6, B 9) oder aber Elemente verschiedener Rechtsformen kombiniert (GmbH & Co. KG vgl. C; GmbH & Still, vgl. Teil J). In der Vertragspraxis ist festzustellen, dass das typisierte Gesellschaftsrecht aufgrund der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit zunehmend atypische Gesellschaftsformen entstehen lässt.

In der rechtlichen Ausgestaltung und in den wirtschaftlichen Folgen unterscheiden sich die Grundtypen von Gesellschaften erheblich. Die Wahl der richtigen Gesellschaftsform und ihre vertragliche Gestaltung hängen von zahlreichen Faktoren ab:

- Haftung,
- Auftreten nach außen,
- Beteiligung Dritter,
- Gesellschafterwechsel, Vererbung,
- Rechnungslegung, Publizität,
- Besteuerung.

Beispiel

Abgrenzung Kapitalgesellschaft, Personengesellschaft, Rechtsformen

A und B sind Inhaber von Verlagen, die sich in ihren Programmen ergänzen. Sie wollen die bisher als Einzelfirmen geführten Verlage zusammenfassen und gleichzeitig die Aktivitäten auf den Bereich der Produktion von elektronischen Medien ausdehnen. Wegen des anlaufenden Geschäfts erwarten A und B in den ersten Jahren des gemeinsamen Verlags Verluste. A und B suchen nach einer Gesellschaftsform, die das persönliche Haftungsrisiko ausschließt, möglichst keine großen Gründungskosten verursacht und in der steuerlichen Handhabung keine wesentlichen Nachteile gegenüber den bisherigen Einzelfirmen hat. B ist außerdem Kommanditist in einer Druckerei-KG, die immer gute Gewinne erwirtschaftet. Er möchte diese Gewinne mit den Anlaufverlusten der neuen Gesellschaft »verrechnen«. Welche Gesellschaftsform kann A und B empfohlen werden?

Lösung: Eine Kapitalgesellschaft scheidet aus, da die Verluste nicht auf die Gesellschafter transferierbar wären. Zivilrechtlich ist eine Außengesellschaft gewollt. Wegen der Haftungsbeschränkung kann die Rechtsform der GmbH & Co. KG gewählt werden (zum Rechtsformvergleich Jacobs, Unternehmensbesteuerung und Rechtsform, 5. Aufl., München 2015; König/Maßbaum, Besteuerung und Rechtsformwahl, 2016; Ring/Grziwotz, Systematischer Praxiskommentar Personengesellschaftsrecht, 2020).

Nach der sog. Kernbereichslehre sind Eingriffe in unverzichtbare Gesellschafterrechte ausgeschlossen, weil sie nicht zur Disposition des betroffenen Gesellschafters stehen. Grds. bedarf jede Änderung des Gesellschaftsvertrags einer Personengesellschaft der Zustimmung aller Gesellschafter (§ 311 BGB). Die Privatautonomie erlaubt es jedoch einem Gesellschafter, im Voraus darin einzuwilligen, dass ihm bestimmte disponible Rechte nicht zustehen, die er kraft Gesetzes oder Vertrags eigentlich hätte. Der BFH hat sich von der früheren Rspr. zur Kernbereichslehre und zum Bestimmtheitsgrundsatz im Personengesellschaftsrecht zugunsten der Treuepflicht als Maßstab für mehrheitliche Vertragsänderungen abgewendet (BFH vom 21.10.2014 NJW 2015, 859; Altmepfen, NJW 2015, 2065 m. w. N.). Mehrheitsklauseln sind auch bei Änderungen des Gesellschaftsvertrags möglich. Beschlüsse sind aber dahingehend zu prüfen, ob der Eingriff für den Minderheitsgesellschafter zumutbar oder ein Verstoß der Mehrheit gegen die Treuepflicht gegenüber der Minderheit ist.

1.1.6 Optionsmodell für Personenhandelsgesellschaften

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 wurde für Personenhandelsgesellschaften für Wj. ab 01.01.2022 die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG eingeführt (BStBl I 2021, 889; BMF vom 10.11.2021 BStBl I 2021, 2212). Dazu Wagner, BC 2021, 552; Wacker/Krüger, DStR Beih. 2021, 3; Weiss, BC 2021, 571; Zwirner/Busch/Krauß, BC 2022, 205; im Einzelnen s. Kap. III).

1.2 Gesellschaft des bürgerlichen Rechts

1.2.1 Grundlagen

Die GbR ist die Grundform der Personengesellschaften. Sie ist eine auf Vertrag beruhende Personenvereinigung von mindestens zwei Personen zur Förderung eines beliebigen, von den Gesellschaftern gemeinsam verfolgten Zwecks (§ 705 BGB). Ihre Regeln werden bei anderen Personengesellschaften ergänzend angewendet, wenn eine spezielle Vorschrift fehlt. Dies betrifft vor allem die Vorschriften der §§ 705–708, 712 Abs. 2, 713, 717–720, 722 Abs. 2, 725 Abs. 2, 732, 738–740 BGB (Baumbach/Hopt, § 105 HGB Rz. 15, 16).

Die GbR betreibt kein Handelsgewerbe. Eine Eintragung in das Handelsregister oder die Führung einer Firma ist nicht möglich (zur neuen Rechtslage nach dem MoPeG ab 01.01.2024 s. u. 1.2.8). Jedoch kann der Gesellschaft für den Verkehr mit Dritten ein Name gegeben werden. Die GbR ist, obwohl ihr die Eigenschaften einer juristischen Person fehlen, wie diese ein eigenständiges Rechtssubjekt. Sie kann als Gesellschaft im Rechtsverkehr auftreten und ist nach neuerer Rspr. des BGH in diesem Fall auch rechtsfähig. In einem Grundsatzurteil bejahte der BGH die Rechtsfähigkeit der GbR und führte damit die grundsätzliche Gleichbehandlung der GbR und der Personenhandelsgesellschaft herbei (BGH vom 29.01.2001 BGHZ 146, 341). Rechtsfähigkeit bedeutet, dass die GbR uneingeschränkt jede Rechtsposition erhalten kann, sofern nicht ausnahmsweise besondere Gründe dagegen sprechen. Der früher verwendete Begriff »Teilrechtsfähigkeit« ist damit überholt. Es ist grds. nicht mehr erforderlich, dass alle Gesellschafter in ihrer Gesamtheit im Rechtsverkehr auftreten (Bitter/Heim, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., München 2020; Saenger, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., München 2020; Ulmer/Schäfer, Gesellschaft bürgerlichen Rechts und Partnerschaftsgesellschaft, 8. Aufl., München 2020; Weiling, Personengesellschaftsrecht, Wien 2020; Koch, Gesellschaftsrecht, 12. Aufl., München 2021; Bachem, DStR 2022, 725; Seefelder, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, Weil im Schönbuch 2022; Servatius, Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, München 2022).