
BBA/BTAX-Spezialisierungsmodul
Steuergestaltung durch Rechtsformwahl

Besteuerung von Kapitalgesellschaften

- A. Begriff und Beispiele für Kapitalgesellschaften**
- B. Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens einer Kapitalgesellschaft**
 - I. Schematischer Überblick**
 - II. Steuerfreie Erträge, Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**
 - III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, Verdeckte Einlagen**
- C. Ermittlung der Gewerbesteuer einer Kapitalgesellschaft**
- D. Besteuerung von Mischformen**
 - I. GmbH & Co. KG**
 - II. Betriebsaufspaltung**

I. Begriff „Kapitalgesellschaft“

- Kapitalgesellschaften sind ein Unterfall der „juristischen Personen“, die insbesondere durch ihre organschaftliche Verfassung (Trennung zwischen Gesellschafter- und Gesellschaftsebene, Leitungs- und Kontrollorgane mit der Möglichkeit der Fremdorganschaft) gekennzeichnet sind.
- Nach deutschem Gesellschaftsrecht sind abschließend (Typenzwang) folgende Rechtsformen einer Kapitalgesellschaften möglich
 - Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) einschließlich der Unternehmergesellschaft haftungsbeschränkt nach § 5 GmbHG („Mini-GmbH“),
 - Aktiengesellschaft (AG),
 - Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) hinsichtlich der Gewinnanteile der Kommanditisten,
 - Europäische Aktiengesellschaft (SE, Verordnung (EG) Nr. 2157/2001).

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

Kriterium	GmbH	AG
Haftung	(grds.) nur mit dem Gesellschaftsvermögen, u.U. persönliche Haftung der Geschäftsleitung möglich bei Pflichtverstößen (Sozialversicherungs- und Steuerrecht)	
Organe	<ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsführung <ul style="list-style-type: none"> ➤ (Vertretung und Geschäftsführung) • Gesellschafterversammlung <ul style="list-style-type: none"> ➤ (Beschlussorgan insbes. Gewinnverwendungsbeschluss) • Beirat/Aufsichtsrat (fakultativ) 	<ul style="list-style-type: none"> • Vorstand <ul style="list-style-type: none"> ➤ (Geschäftsführung) • Hauptversammlung <ul style="list-style-type: none"> ➤ (Bestellung der Mitglieder des Aufsichtsrates) • Aufsichtsrat (Pflicht, mindestens drei Mitglieder) <ul style="list-style-type: none"> ➤ Kontrollorgan
Mindestkapital	€ 25.000, aber UG (haftungsbeschränkt) kein Mindestkapital (Praxis: > € 2.500)	€ 50.000
Mindestanzahl Gründer	1	1
Übertragung Anteile	Anteile nicht handelbar; stets notarielle Beurkundung	Anteile handelbar
Gezeichnetes Kapital	Stammeinlagen	Grundkapital

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

- Diese (deutschen) Kapitalgesellschaften sind (subjektiv) steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, d.h. sie fallen aufgrund ihrer besonderen Rechtsform unter die deutsche (subjektive) Körperschaftsteuerpflicht.
- Wirtschaftliche Betrachtungsweisen sind dabei unerheblich, so ist z.B. eine „Ein-Personen-GmbH“ aufgrund ihrer Rechtsform körperschaftsteuerpflichtig, während die „Publikums-KG“ nicht körperschaftsteuerpflichtig ist (vgl. § 3 Abs. 1 KStG)
- Ausländische Rechtsform können ebenfalls unter § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG (subjektiv) steuerpflichtig sein, wenn sie von ihrer Struktur einer deutschen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind.
- Hierbei ist ein sog. „Typenvergleich“ vorzunehmen, insbesondere Prüfung einer „organschaftliche Struktur“ mit Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene.
- Umfangreiche Auflistung ausländischer Rechtsformen im BMF-Schreiben vom 24.12.1999 – BStBl 1999 I S. 1076 ff.

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

Juristische Personen des privaten Rechts	Nicht-Juristische Personen
<p>Deutsche und ausländische Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG)</p> <p>Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none">➤ § 1 GenG➤ § 22 KStG	<p>Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 5 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none">➤ Vereine, die nicht in das Vereinsregister eingetragen sind➤ Treuhandstiftungen ohne Eintragung in das Stiftungsregister➤ Vorgesellschaft (i.G.), vgl. später➤ Sondervermögen, das unter der Verwaltung einer Kapitalverwaltungsgesellschaft steht (nach KAGB, steuerlich: InvStG)
<p>Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none">➤ Staatliche Genehmigung➤ §§ 20 bis 21b KStG	<p>Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none">➤ Juristische Personen des <u>öffentlichen Rechts</u> (z.B. Gebietskörperschaften, Kammern, Hochschulen) fallen grds. <u>nicht</u> unter die subjektive Körperschaftsteuerpflicht.➤ Ausnahme: Betrieb gewerblicher nach § 4 KStG, da Konkurrenz zur gewerblichen Wirtschaft (z.B. Auftragsforschung einer Hochschule).➤ Bei eigener Rechtsform: § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG
<p>Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG)</p> <ul style="list-style-type: none">➤ Vereine nach §§ 20, 21 BGB (aber: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beachten!)➤ Stiftungen nach §§ 80 ff. BGB (aber: § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG beachten!)	

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

- Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften vollzieht ihre juristische Eigenständigkeit nach (Trennungsprinzip), z.B. ...
 - Gewinne und Verluste einer Kapitalgesellschaft haben grds. nur steuerliche Auswirkungen auf der Gesellschaftsebene, nicht aber auf der Ebene der Gesellschafter.
 - Leistungsbeziehungen (Verträge) zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern werden grds. steuerlich anerkannt, sofern sie dem Fremdvergleich entsprechen (d.h. keine Annahme von Sonderbetriebsvermögen).
 - Besteuerungsmerkmale der Kapitalgesellschaft haben grds. keine Steuerfolgen bei den Gesellschaftern (sog. „Abschirmwirkung“ einer Kapitalgesellschaft).
 - Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist bilanzsteuerlich als eigenständiges Wirtschaftsgut zu bilanzieren und zu bewerten, keine Abtrennung eines Geschäfts- und Firmenwertes in einer Ergänzungsbilanz wie bei Personengesellschaften.

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

- Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften

Vorgründungsgesellschaft	Vorgesellschaft (i.G.)	Kapitalgesellschaft
Zwischen Entschluss zur Gründung und Satzungsbeurkundung durch Notar	Zwischen Satzungsbeurkundung durch Notar und Eintragung im Handelsregister	Ab Eintragung im Handelsregister (=Entstehen der Rechtsform im Außenverhältnis)
GbR, OHG oder Einzelunternehmen	Identität der Vorgesellschaft zur Kapitalgesellschaft	Allgemeine Grundsätze
Keine KSt-Pflicht	Keine eigenständigen gesetzlichen Regelungen	
Bei GbR und OHG ggf. einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung	KSt-Pflicht ab „Tätigwerden“ im Außenverhältnis (dann: Eröffnungsbilanz)	
Keine Übertragung von Verlustvorträgen auf die Kapitalgesellschaft möglich	Übertragung von Verlustvorträgen auf Kapitalgesellschaft möglich	

II. Beispiele für Kapitalgesellschaften

- Beginn und Ende der Körperschaftsteuerpflicht von Kapitalgesellschaften
 - Wie auch für den Beginn der KSt-Pflicht bestehen zu deren Ende keine gesetzlichen Regelungen.
 - Nach h.M. endet die KSt-Pflicht zu dem Zeitpunkt, zu dem das Vermögen der Kapitalgesellschaft (nach Ablauf des Sperrjahres gem. § 73 GmbHG, § 272 Abs. 1 AktG) an die Gesellschafter ausgeschüttet wird (dann: Schlussbilanz der Kapitalgesellschaft).
 - Beachte im Rahmen der Liquidation die besondere Gewinnermittlung nach § 11 KStG (maximal dreijähriger Besteuerungszeitraum, Vergleich zwischen Abwicklungsanfangs und Abwicklungsschlussbilanz) zur Verhinderung steuerlicher Nachteile.
 - Der Auflösungsbeschluss (bei freiwilliger Liquidation) bzw. die Eröffnung des Insolvenzverfahrens (bei Insolvenz) beenden daher nicht bereits die KSt-Pflicht.

- A. Begriff und Beispiele für Kapitalgesellschaften**
- B. Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens einer Kapitalgesellschaft**
 - I. Schematischer Überblick**
 - II. Steuerfreie Erträge, Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**
 - III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, Verdeckte Einlagen**
- C. Ermittlung der Gewerbesteuer einer Kapitalgesellschaft**
- D. Besteuerung von Mischformen**
 - I. GmbH & Co. KG**
 - II. Betriebsaufspaltung**

I. Schematischer Überblick (ausführlich in R 7.1 KStR)

Jahresüberschuss / -fehlbetrag aus der Handelsbilanz

././ + Korrekturen als Abweichung zur Steuerbilanz (§ 5b EStG)

= **Gewinn / Verlust lt. Steuerbilanz**

././ Steuerfreie Erträge

+ Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (z.B. § 10 KStG)

././ Verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 S. 3 ff. KStG)

+ Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG)

= **Gesamtbetrag der Einkünfte i.S.d. § 10d EStG**

././ Verlustabzug nach § 10d EStG, § 8 Abs. 1 KStG

= **zu versteuerndes Einkommen (§§ 8 Abs. 1, 7 Abs. 2 KStG)**

- Das zu versteuernde Einkommen ist nach § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des KStG und EStG zu ermitteln. Eine Zusammenstellung der anwendbaren einkommenssteuerrechtlichen Vorschriften ergibt sich aus R 8.1 KStR.

II. Steuerfrei Erträge

1. Außerhalb des KStG

- § 3 EStG (zum Teil anwendbar, vgl. R 8.1 Abs. 1 KStR)
- Investitionszulage nach dem InvZulG

2. Innerhalb des KStG (für Beteiligungserträge)

- § 8b Abs. 1 KStG (*Bezüge* i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9, 10a EStG zu 100% steuerfrei, sofern zu Beginn des Wirtschaftsjahres die **Beteiligungsquote $\geq 10\%$** ; gilt für In- & Ausland)
- Aber: 5% nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 5 KStG)
- Bei Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10% gilt der Erwerb als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt (§ 8b Abs. 4 S. 6 KStG)

II. Steuerfrei Erträge

2. Innerhalb des KStG (für Beteiligungserträge)

- § 8b Abs. 2 KStG (*Gewinne* aus der Veräußerung eines Anteils die zu Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1,2,9,10a EStG führen sind zu 100% steuerfrei; gilt für In- & Ausland; Ausnahme: S. 4 f.)
 - Hinweis: keine Mindestbeteiligungsquote
 - Aber: 5% nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 8b Abs. 3 KStG)
 - Gewinnminderungen sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen (§ 8b Abs. 3 S. 3 und 4 KStG)
- Alle Regelungen gelten auch für die Bezüge und Gewinnanteile, die dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft hinzugerechnet werden → **Transparenzprinzip** (§ 8b Abs. 6 KStG)

II. Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

1. Außerhalb des KStG

- § 3c Abs. 1 EStG
 - z.B. Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, die in der BRD nicht besteuert werden (durch DBA)
- § 4 Abs. 5 EStG (Geschenke, Bewirtung, ...)
- § 4 Abs. 5b EStG (Gewerbsteuer)
- **Zinsschranke** nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen

- Gibt es bei einer KapG Einlagen und Entnahmen wie bei einer PersG?
 - Nein, da kein Privatvermögen
 - Der Grundgedanke der Einlagen und Entnahmen gilt jedoch auch für die KapG
- Bei Mitunternehmerschaften oder Einzelunternehmen werden bspw. privat veranlasste Aufwendungen über das Kapitalkonto ausgeglichen (keine Gewinnminderung)
- In der Bilanz einer Kapitalgesellschaft besitzen die Gesellschafter keine eigenen Kapitalkonten, sodass gesellschaftsrechtlich veranlasste Zahlungen innerhalb der Bilanz nicht abgebildet werden können
 - Da diese jedoch als Betriebsausgabe erfasst werden, bedarf es einer außerbilanziellen Hinzurechnung
- vGA und vE sollen gewährleisten, dass unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens die gleiche Bemessungsgrundlage versteuert wird

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Einlagen

❖ Es ergeben sich folgende Konstellationen:

„Einlage“		„Entnahme“	
Gesellschafter → KapG		KapG → Gesellschafter	
verdeckt	offen	offen	verdeckt
- verdeckte Einlage	- Gezeichnetes Kapital - Kapitalrücklage	- Dividende - Kapitalrückzahlung	- verdeckte Gewinnausschüttung
Ertrag	erfolgsneutral		Aufwand
./. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG	-		+ § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

- ❖ Die Begriffe verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage sind gesetzlich nicht geregelt
- ❖ Die Formen ergeben sich aus der Rechtsprechung des BFH

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Formen der vGA

- 1. Form: R 8.5 Abs. 1 KStR
 - ✓ Vermögensminderung oder verhinderte Vermögenmehrung
 - ✓ Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (Fremdvergleichsgrundsatz)
 - ✓ Auswirkung auf das Einkommen (Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG)
 - ✓ Kein Zusammenhang mit offener Gewinnausschüttung
 - ✓ Eignung einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 KStG auszulösen

- ❖ Vgl. hierzu insbesondere R 8.5 KStR und H 8.5 KStH

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Formen der vGA

- 2. Form: R 8.5 Abs. 2 KStR
 - nur bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer (>50% der Stimmrechte; ggf. aufsummieren bei gleichgerichteten Interessen)
 - ✓ Zivilrechtlich wirksamer Vertrag
 - ✓ Rückwirkungs- und Nachzahlungsverbot
 - ✓ Klare und eindeutige Vereinbarung
 - ✓ Tatsächliche Umsetzung der Vereinbarung (Kriterium: Ernsthaftigkeit)

- ❖ Vgl. hierzu insbesondere R 8.5 KStR und H 8.5 KStH

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Rechtsfolgen

- Auf Ebene der Gesellschaft
 - Außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA
 - Erhöht das Körperschaftsteuerliche Einkommen der Gesellschaft
 - Körperschaft- und Gewerbesteuerbelastung steigt
 - Ggf. Umsatzsteuerliche Konsequenzen
 - Unentgeltliche Lieferung/ Leistung (§§ 3 Abs. 1b, 3 Abs. 9a UStG)
 - Verbilligte Lieferung/ Leistung (§ 10 Abs. 5 UStG)
- Auf Ebene des Gesellschafters
 - Unterscheidung ob es sich beim Gesellschafter um eine natürliche Person (hier zusätzlich zu unterscheiden ob die Anteile im Privat- oder (Sonder-)Betriebsvermögen gehalten werden) oder um eine Kapitalgesellschaft handelt

III. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Rechtsfolgen

- Auf Ebene des Gesellschafters

	Natürliche Person		Kapitalgesellschaft
Anteile im...	PV	BV	stets BV
Einkünfte	§ 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG	§ 20 Abs. 8 EStG	§ 20 Abs. 8 EStG
Begünstigung	Sparer-Pauschbetrag § 20 Abs. 9 EStG ggf. Option	TEV / TAV §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG	Ggf. NEV §§ 8b Abs. 1, 8b Abs. 5 KStG
Besteuerung	§ 32d Abs. 1 u. 3 EStG ggf. Option	§ 32a EStG und ggf. GewSt	§ 23 KStG und ggf. GewSt

III. Verdeckte Einlagen

Form der verdeckten Einlage

- Ergibt sich aus [R 8.9 KStR](#)
 - ✓ Gesellschafter oder nahestehende Person
 - ✓ Wendet der Kapitalgesellschaft einen
 - ✓ Vermögensvorteil mit **Bilanzwirkung¹** zu
 - ✓ Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (Fremdvergleichsgrundsatz)

¹ Ansatz eines Aktivpostens oder Wegfall eines Passivpostens



- ✓ Einlage Kundenstamm Verzicht Pensionsrückstellung
- ✗ Dienstleistungen
- ✗ Nutzungs- und Gebrauchsüberlassung

III. Verdeckte Einlagen

Rechtsfolgen

- Auf Ebene der Gesellschaft
- Der Wert der verdeckten Einlage ist auf der Ebene der Gesellschaft i.d.R. bilanziell als Ertrag gebucht
- In der Folge wird die verdeckte Einlage außerbilanziell gekürzt
 - Bewertung i.d.R. mit dem Teilwert
- Auswirkung auf das steuerliche Einlagenkonto gem. § 27 KStG
 - Die verdeckte Einlage ist gem. § 27 Abs. 1 KStG auf dem steuerlichen Einlagenkonto zu erfassen
 - Vgl. hierzu insbesondere die Ausführungen zum steuerlichen Einlagekonto in B.VI

III. Verdeckte Einlagen

Rechtsfolgen

- Auf Ebene des Gesellschafters

Anteile im ...	PV	BV
Auswirkung	Erhöhung Anschaffungskosten	
Bewertung	Gemeiner Wert	Teilwert

- Verzichtet ein Gesellschafter auf eine Forderung gegenüber seiner KapG, so kann dies auch zu einem Zufluss von Einnahmen führen
- Voraussetzung hierfür ist ein **Verzicht auf Leistungsforderungen**
 - Verzicht auf Gehalts-/ Tantiemeforderung (Eink. nach § 19 EStG)
 - Verzicht auf Mietzahlungen (Eink. nach § 21 EStG)
 - Verzicht auf Zinsforderungen (Eink. nach § 20 EStG)

III. Verdeckte Einlagen

Rechtsfolgen

- Auf Ebene des Gesellschafters
- Ein nachträglicher Verzicht führt zu fiktiven Einnahmen beim Gesellschafter und einer gleichzeitigen Erhöhung der Anschaffungskosten auf seine Beteiligung
- Für den Zufluss kommt es nicht darauf an, ob die KapG die zugrunde liegende Verpflichtung bereits über den Aufwand gebucht hat
- Es ist entscheidend, ob die Verpflichtung zum Verzichtszeitpunkt hätte passiviert werden müssen

- A. Begriff und Beispiele für Kapitalgesellschaften**
- B. Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens einer Kapitalgesellschaft**
 - I. Schematischer Überblick**
 - II. Steuerfreie Erträge, Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**
 - III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, Verdeckte Einlagen**
- C. Ermittlung der Gewerbesteuer einer Kapitalgesellschaft**
- D. Besteuerung von Mischformen**
 - I. GmbH & Co. KG**
 - II. Betriebsaufspaltung**

I. Schematischer Überblick

Ausgangsgröße (§ 7 GewStG, § 8 Abs. 1 S. 3 KStG)

- + spezielle „Übergangskorrekturen“ (z.B. Verlustabzug nach § 10d EStG, vgl. R 7.1 Abs. 4 GewStR)
- + Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
- ./. Gewerbesteuerliche Kürzungen (§ 9 GewStG)
- = **Gewerbeertrag vor Verlustabzug**
- ./. Gewerbesteuerlicher Verlustabzug nach § 10a GewStG
- = **Gewerbeertrag nach Verlustabzug**
- ./. Abrundung auf volle Hundert €
- = **gekürzter Gewerbeertrag**
- * Steuermesszahl (3,5%) * Hebesatz
- = **Gewerbesteuer**

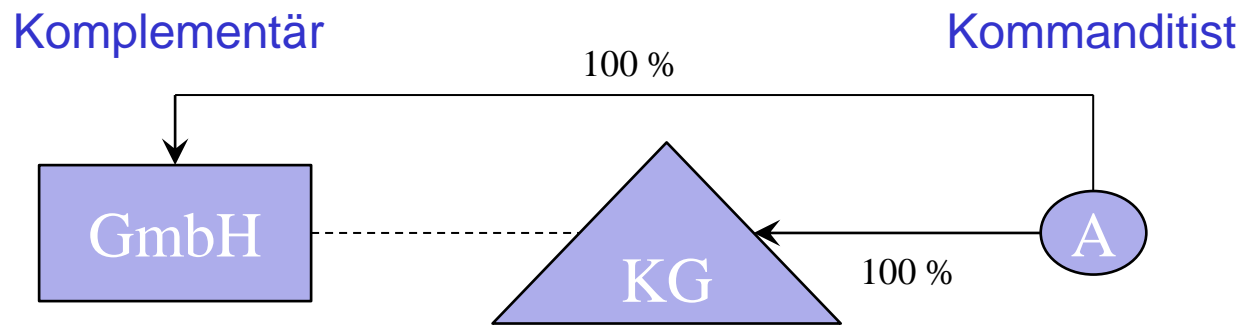
II. „Abweichungen“ zu Mitunternehmerschaften

- Eine KapG ist kraft Rechtsform stets gewerblich tätig; durch diese Fiktion unterliegt eine KapG immer der GewSt , selbst wenn diese keine „gewerbliche Tätigkeit“ ausübt, weil sie z.B. Landwirtschaft betreibt (Vgl. § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG)
- Beginn der Gewerbesteuerpflicht: spätestens mit Eintragung in das Handelsregister
- Der Gründungsvorgang an sich gehört zu den Vorbereitungs-handlungen der Gesellschaft und ist gewerbesteuerlich ohne Belang. Bei diesen Gründergesellschaften reicht für den Eintritt in die Gewerbesteuerpflicht der Abschluss des Gesellschaftsvertrages nicht aus. Die Gewerbesteuerpflicht beginnt, wenn die Gründergesellschaft eine nach außen in Erscheinung tretende geschäftlich-werbende Tätigkeit aufnimmt.
- Kein Freibetrag i.S.d. § 11 Abs. 1 GewStG
- Keine Anrechnung der Gewerbesteuer
- Auf gewerbesteuerliche Verlustvorträge findet die Mantelkaufregelung Anwendung

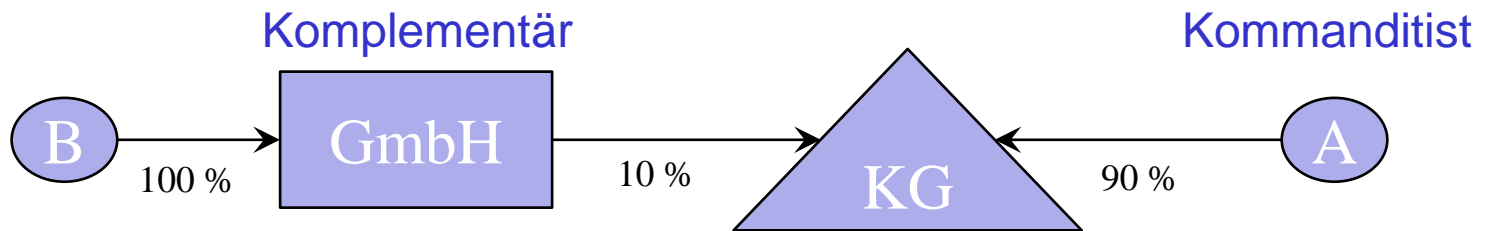
- A. Begriff und Beispiele für Kapitalgesellschaften**
- B. Ermittlung des körperschaftlichen Einkommens einer Kapitalgesellschaft**
 - I. Schematischer Überblick**
 - II. Steuerfreie Erträge, Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**
 - III. Verdeckte Gewinnausschüttungen, Verdeckte Einlagen**
- C. Ermittlung der Gewerbesteuer einer Kapitalgesellschaft**
- D. Besteuerung von Mischformen**
 - I. GmbH & Co. KG**
 - II. Betriebsaufspaltung**

I. GmbH & Co. KG

- Typische Form: (Kommanditist auch gleichzeitig Gesellschafter der GmbH)



- Untypische Form:



I. GmbH & Co. KG

Allgemeines

- Eine GmbH & Co. KG (in den Grafiken als KG bezeichnet; im Weiteren ebenfalls KG) ist eine Personengesellschaft und dementsprechend nicht KSt-pflichtig (Vgl. H 1.1 KStH)
- Der Gewinn der KG wird einheitlich und gesondert festgestellt
- Die Einkünfte der KG sind – wegen des prägenden Charakters der Beteiligung der GmbH an der KG – stets gewerbliche Einkünfte (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG)
- Geschäftsführer der KG ist die GmbH. Sie übt die Geschäftsführung durch Ihren Geschäftsführer aus. In einer typischen GmbH & Co. KG ist dies der Kommanditist.
- Die GmbH & Co. KG ist zwar nicht KSt-pflichtig, allerdings ergeben sich dennoch körperschaftsteuerliche Probleme (insbesondere bei der Gewinnverteilung; zu prüfen unter dem Gesichtspunkt der [vGA](#))

I. GmbH & Co. KG

Allgemeines

- In der Praxis ist die vereinbarte Gewinnaufteilung i.d.R. anzuerkennen, wenn...
 - die GmbH auf Dauer ihre Auslagen ersetzt bekommt und
 - ihr eine Gewinnbeteiligung eingeräumt wird, die den Kapitaleinsatz und das Haftungsrisiko berücksichtigt und sich eine gesellschaftsfremde GmbH ebenfalls damit zufrieden gegeben hätte (angemessene Haftungsvergütung **zirka 6%** des Stammkapitals). Das Haftungsentgelt bezieht sich auch auf Rücklagen und den Gewinn- und Verlustvortrag.
 - Regelfall: 0%-Beteiligung
 - Gewinn- / Verlustanteil 0 €
 - Geschäftsführungsvergütung
 - fester Betrag, z.B. 2.500 € p.a. (USt-pflichtig)
 - zzgl. Aufwendungsersatz (USt-pflichtig)
 - Haftungsvergütung

I. GmbH & Co. KG

Allgemeines

- Betriebsvermögen
- Allgemeine Grundsätze für Mitunternehmerschaften
 - Gesamthandsvermögen
 - Juristisches / Wirtschaftliches Eigentum der KG
 - Sonderbetriebsvermögen
 - Falls die GmbH Wirtschaftsgüter an die KG zur Nutzung überlässt; Vorrang des SBV vor eigenem BV
 - **Wichtig:** Die Anteile der Kommanditisten an der Komplementär GmbH gehören zum SBV II, sofern die **Beteiligungsquote $\geq 10\%$** ist (Ausnahme: Einstimmigkeitsprinzip)

II. Betriebsaufspaltung

- Begriff und Formen der Betriebsaufspaltung
 - Aufteilung eines Unternehmens auf 2 unterschiedliche Rechtsträger (gespaltenes Unternehmen), wobei beide Unternehmen eng miteinander verbunden sind.
 - „echte Betriebsaufspaltung“
 - Aufteilung eines bestehenden Unternehmens
 - „unechte Betriebsaufspaltung“
 - Gründung zweier Unternehmen
 - Sachliche & personelle Verflechtung zwischen Betriebs- (i.d.R. KapG) und Besitzunternehmen (i.d.R. Personenunternehmen)
 - Keine gesetzliche Grundlage; ergibt sich aus der Rechtsprechung
 - Beide Unternehmen bleiben steuerlich selbständig

II. Betriebsaufspaltung

- Bei der rechtsförmlichen Ausgestaltung sind vier Unterscheidungen möglich:
 - Klassische Betriebsaufspaltung
 - Besitzunternehmen: PersG
 - Betriebsunternehmen: KapG
 - Umgekehrte Betriebsaufspaltung
 - Besitzunternehmen: KapG
 - Betriebsunternehmen: PersG
 - Kapitalistische Betriebsaufspaltung
 - Besitzunternehmen: KapG
 - Betriebsunternehmen: KapG
 - Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung
 - Besitzunternehmen: PersG
 - Betriebsunternehmen: PersG

II. Betriebsaufspaltung

- Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung
 - ✓ Sachliche Verflechtung
 - Überlassen wenigstens einer „wesentlichen Betriebsgrundlage“ von Besitz- an Betriebsunternehmen (funktional)
 - Die Überlassung kann entgeltlich oder unentgeltlich erfolgen, oft handelt es sich um Vermietung / Verpachtung
 - Wichtig ist, dass das Wirtschaftsgut für die Funktion des Betriebsunternehmens unerlässlich ist; es ist jedoch nicht entscheidend, ob das Wirtschaftsgut speziell für den Betrieb hergerichtet worden ist; der Umfang der stillen Reserven ist ebenfalls unbeachtlich
 - Beispiele sind Lagergrundstücke, Fabrikationsstätten, ganze Inventare insbes. Anlagevermögen und immaterielle Vermögenswerte wie z.B. Patente und Erfindungen

II. Betriebsaufspaltung

- Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung
 - ✓ Personelle Verflechtung
 - **Einheitlicher Betätigungswille**
 - Beherrschungsidentität (unterschiedliche Beteiligungsquoten, aber eine Personen(-gruppe) hat die Mehrheit der Stimmrechte in beiden Unternehmen
 - Beteiligungsidentität (gleiche Beteiligungsquoten, derselbe Unternehmer)

und

- **Möglichkeit der Willensdurchsetzung**
 - Gesellschaftsvertragliche Regelungen hinsichtlich Einstimmigkeitsprinzip, Mehrheitsprinzip ...
- ❖ Beachte: „**Wiesbadener-Modell**“ → hier liegt keine personelle Verflechtung vor (bspw. Betriebsunternehmen gehört dem Ehemann, Besitzunternehmen der Ehefrau)

II. Betriebsaufspaltung

- Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung
 - Besitzunternehmen hat Betriebsvermögen (die stillen Reserven sind steuerverhaftet)
 - Besitzunternehmen erzielt gewerbliche Einkünfte (§ 15 EStG)
 - Besitzunternehmen ist gewerbesteuerpflichtig (keine erweiterte Einheitswertkürzung gem. § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG)
 - Anteile der Besitzunternehmer an der Betriebsgesellschaft sind **Sonderbetriebsvermögen II** beim Besitzunternehmen

II. Betriebsaufspaltung

- Beendigung der Betriebsaufspaltung
 - Die Betriebsaufspaltung endet, wenn die sachliche oder personelle Verflechtung entfällt
 - Bei Beendigung liegt grundsätzlich eine Betriebsaufgabe i.S.d. § 16 Abs. 3 EStG des Besitzunternehmens vor.
 - Problem: Zwangsentnahmen der verpachteten wesentlichen Betriebsgrundlagen und der Anteile am Betriebsunternehmen aus dem BV bzw. SBV II in das PV
 - Sofortige Aufdeckung der stillen Reserven ohne Liquiditätszufluss
 - Rettung: Ruhender Gewerbebetrieb als Betriebsverpachtung im Ganzen (nur bei echter Betriebsaufspaltung und bei einer unechten „qualifizierten“ Betriebsaufspaltung)

II. Betriebsaufspaltung

- Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung
 - Kombination der Vorteile von PersG und KapG
 - Haftungsbeschränkung aufgrund der Abtrennung von Besitzvermögen
 - Vereinigung der steuerlichen Vorteile der PersG mit denen der KapG. Der Vorteil einer Betriebsaufspaltung kann sich immer nur im Vergleich zu einer reinen PersG / KapG ergeben.
 - Vorteile gegenüber einer reinen KapG:
 - Für die Gewerbesteuer: Freibetrag (€ 24.500,-); die Gesellschafter des Besitzunternehmens können die GewSt pauschaliert auf die ESt anrechnen (§ 35 EStG)
 - Tarifbegrenzung nach § 32c EStG
 - Vorteile gegenüber einer reinen PersG:
 - Haftungsbeschränkung
 - Abzugsfähigkeit der GF-Vergütung (GewSt-Ersparnis)
 - Pensionszusagen

II. Betriebsaufspaltung

- Vor- und Nachteile der Betriebsaufspaltung
- Die Betriebsaufspaltung ist sehr „pflegebedürftig“, da bei Wegfall der Voraussetzungen eine Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens vorliegt. (→ Aufdeckung stiller Reserven; Aufgabegewinn)
 - z.B. Eintritt/ Austritt eines G'ters, bspw. auch bei Erbschaften
 - Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebsgesellschaft oder an Fremde
- Erhöhter Beratungsbedarf, da eine Betriebsaufspaltung oftmals nicht berücksichtigt worden ist

II. Betriebsaufspaltung

- Mitunternehmerische Betriebsaufspaltung

- Sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen sind eine PersG
- Problem: Vermietung einer im Eigentum der Besitzgesellschaft stehenden wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebsgesellschaft und Vorliegen einer personellen Verflechtung.

Besteht hier:

- SBV der vermietenden Gesellschafter oder
- BV der Besitzgesellschaft ?
- Lösung: Die Betriebsaufspaltung (eigenes BV der Besitzgesellschaft) geht der Annahme von SBV vor!
→ Vorrang der Betriebsaufspaltung und ihrer Rechtsfolgen!