Steuern und Unternehmensrecht

Prof. Dr. jur. Oliver Tillmann

1

Lernziele

- Überblick über
  - das Steuersystem
  - das Unternehmensrecht
- Selbständiger Umgang mit Gesetzen
- Am Ende sollen Sie einfache Fälle selbständig mit dem Gesetz lösen können

2

Was brauchen wir?

- Gesetzestexte
  - Steuergesetze, zB Wichtige Steuergesetze, NWB-Verlag
  - BGB und GmbHG, zB, Wichtige Gesetze des Wirtschaftsprivatrechts
- Literatur
  - Zum EStG
  - Zum Wirtschaftsprivatrecht

3

Themen

1. Allgemeine Lern-/Klausurhinweise
2. Steuern in Deutschland
3. Besteuerungsverfahren
4. Einkommensteuer (Schwerpunkt)
5. Handels- und Gesellschaftsrecht (Schwerpunkt)
6. Körperschaftsteuer (Schwerpunkt)

4

Wichtige Hinweise

Lernen und Klausuren schreiben

5

Während der Vorlesung

- (Kritisches) Zuhören
  - Verstehen
  - Einordnen
  - Bewerten
- Mitarbeiten
- Handy, Notebook?

6

Was ist mit den Gesetzestexten?

- Gesetzestext aktiv mitlesen
  - und zwar möglichst oft
- „Intelligente“ Unterstreichungen,
  - d.h. nicht den kompletten § bunt anmalen!
  - In der Prüfung zulässig sind nur Unterstreichungen und Markierungen, keine schriftlichen Ergänzungen.

7

Nacharbeit zu Hause

- Eigeninitiative zeigen
  - Lerngruppen
    - Drei Personen optimal
- Karteikarten erstellen
- Zeitung lesen
- Zweitskriptum/Lehrbuch anschaffen
    - und auch durcharbeiten

8

Klausurhinweise

- Keine Stoffeingrenzung kurz vor Klausur
  - Aber: Es kommt nichts dran, was wir nicht gemacht haben!

9

Zitierweise Gesetzestexte

- §
- Art. (selten, z.B. Grundgesetz)
- „Abs. 1“, „I“ oder „(1)“
- „Satz 2“, „S. 2“ oder „2“
- „Halbsatz 3“ oder „Hs. 3“
- „Nr. 3“

10

Richtige Zitate

- § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- § 2 II Nr. 1 EStG
- § 2 (2) Nr. 1 EStG
- § 4 I S. 6 EStG

11

Falsche Zitate

- *§ 8/1 EStG*
- *§ 9.1 EStG*
- *§ 10, Abs. 1 EStG*
- *§ 12, 1 EStG*
- *§ 13 1 EStG*
- *„Einkommen**s**steuer“*
  - *Wird ohne Fugen-“s“ geschrieben (gilt für alle Steuerarten)*

12

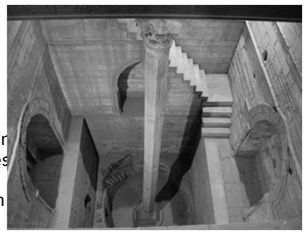
Steuern in Deutschland

Kleine Geschichte des Steuerrechts

13

3.000 v. Chr., Ägypten

- Nilzoll
  - Tiefe Schächte, die mit dem Fluss verbunden waren, zeigten den Wasserstand
    - Überschwemmungen brachten fruchtbares Land, das sich die Pharaonen bezahlen ließen!



14

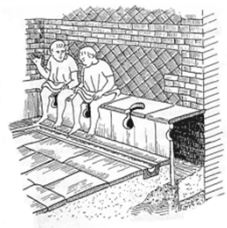
Um das Jahr 0, Römisches Reich

- Wegezölle, Kopfsteuern, Grundsteuern
- Eingetrieben von Pächtern und später Staatsbeamten (Quästoren)
  - Augustus führte die Volkszählung ein (s. Weihnachtsgeschichte)
  - Licinius, Statthalter von Lyon, erfand aus Geldgier (vorübergehend) zwei zusätzliche Monate

15

Vespasian, ca. 70 n. Chr.

- Besteuerung öffentlicher Toiletten
  - Gerber sammelten den Urin
  - „Pecunia non olet!“
  - Führte zum Abbau der Toiletten (Lenkungswirkung)



16

15. Jahrhundert, Hlg. Röm. Reich

- Erste allgemeine Reichssteuer zur Finanzierung der Kriege gegen die Türken
  - „Türkensteuer“, „gemeiner Pfennig“
  - Jeder über 16 Jahre
  - Eintreibung scheiterte

17

1442, Bamberger Peinliche Steuerordnung

- Steuersäumige wurden „ohne alle Gnaden“ bestraft
  - z.B. für 14 Tage in den Turm (mit integriertem Folterkeller) geworfen.

18

17. Jahrhundert

- Zar Peter d. Große führte die Bartsteuer ein
  - Damit sollten die Männer kultivierter (wie in Resteuropa) aussehen.
  - Bei Nichtzahlung: Öffentliche Rasur.
- Außerdem:
  - Flintengeld
  - Minnesteuer,...

19

1798, England

- Erste allgemeine Einkommensteuer
  - Durch PM William Pitt d.J.
  - zur Finanzierung der napoleonischen Kriege
  - Progressiver Steuertarif
    - allerdings auf einem sehr niedrigen Level

20

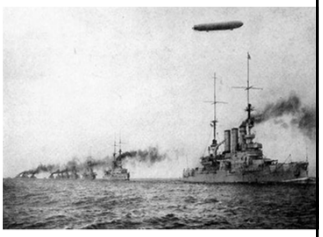
1820, Preußen

- Erste Einkommensteuer in einem Teil Deutschlands
- Dreiklassensystem
  - Wer mehr besaß, zahlte mehr Steuern, hatte aber auch ein stärkeres Stimmgewicht

21

1902, Deutsches Kaiserreich

- Einführung der „Schaumweinsteuer“ zur Finanzierung der kaiserlichen Flotte
  - Steuer heute noch existent und Beispiel für die Unsterblichkeit von Steuern



22

Erster Weltkrieg (1914-1918)

- Einführung der Umsatzsteuer zur Finanzierung der Kriegskosten

23

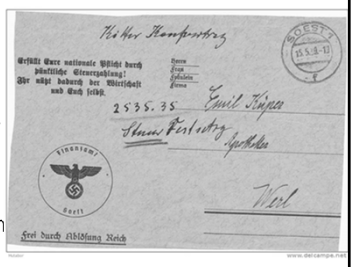
1919, Weimarer Republik

- Finanzminister Erzberger begründete erste gesamtdeutsche Einkommensteuer
  - Progression
    - max. 60%
  - Freibeträge für Familienmitglieder
- Erfindung der „Reichsabgabenordnung“

24

Nationalsozialismus (1933-45)

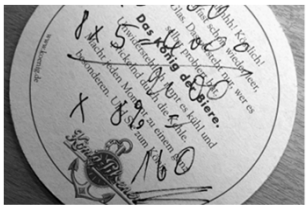
- Reichseinkommensteuer 1934
- Steuerklassen
- Steuerfreiheit der Zuschläge für Sonn- und Nacht- und Feiertagsarbeit
- Extreme steuerliche Belastung von Juden



25

Bundesrepublik Deutschland

- Stetig sich verkomplizierendes Steuersystem
- Steuererklärung auf „Bierdeckel“?



26

Steuern in Deutschland

Was ist eine Steuer?

27

Was ist eine „Steuer“?

- Legaldefinition: § 3 Abgabenordnung
  - Geldleistungen
  - Hoheitliche Auferlegung
  - Öffentlich-rechtliches Gemeinwesen
  - Erzielung von Einnahmen (u.a.)
  - Keine Gegenleistung
- Darf erhoben werden, wenn Grundgesetz dies zulässt
  - Dazu gleich mehr

28

Andere Abgaben

- Gebühren
  - = Entgelte für konkrete öffentliche Leistungen
    - Müllabfuhr, Baugenehmigung, Ausstellung Reispass,...
- Beiträge
  - = Entgelte für mögliche Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen
    - Versicherungsbeiträge, IHK-Beiträge
- Beiträge und Gebühren dürfen nur in einem angemessenen Verhältnis erhoben werden

29

Folge der Unterscheidung

- Gebühren und Beiträge dürfen erhoben werden
  - Von jeder Körperschaft, wenn angemessenes Verhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung
- Steuern dürfen erhoben werden
  - nur, soweit im Grundgesetz zugelassen
    - Art. 105 ff. GG

30

Verwaltung der Steuern

Art. 108 GG

31

Aufteilung der Verwaltung

- Länder: Hauptzuständigkeit bei der Finanzverwaltung
  - Aufbau nach dem Finanzverwaltungsgesetz (FVG)
- Bund: (Hauptsächlich) für den Zoll verantwortlich

32

Steuerbehörden

Bund	Länder
Bundesfinanzministerium (BMF)	Landesfinanzministerien
Bundeszentralamt für Steuern (früher: Bundesamt für Finanzen)	Oberfinanzdirektionen
	Finanzämter

33

Wirtschaftliche Bedeutung der Steuern

Als Einnahmequelle und als Belastung

34

35

Steuerarten

Substanzsteuern	Ertragsteuern
Vermögensteuer	Einkommensteuer
Grundsteuer	Körperschaftsteuer
Erbschaftsteuer	Gewerbesteuer
	Solidaritätszuschlag

Knüpfen an das Vermögen an

Knüpfen an das Einkommen an

36

Wie werden „Unternehmen“ besteuert?

- In Betracht kommen folgende Steuern
  - Einkommensteuer
  - Körperschaftsteuer
  - Gewerbesteuer
  - (Umsatzsteuer)
    - Keine Ertragsteuer, sondern Anknüpfung an Umsätze durch Lieferungen und sonstige Leistungen

37

Dualismus des Steuersystems

- Kein einheitliches Unternehmenssteuerrecht
  - EStG: Menschen: § 1 EStG
    - und Personengesellschaften (s. § 15 I Nr. 2 EStG)
  - KStG: Körperschaften: § 1 KStG (Kapitalgesellschaften)

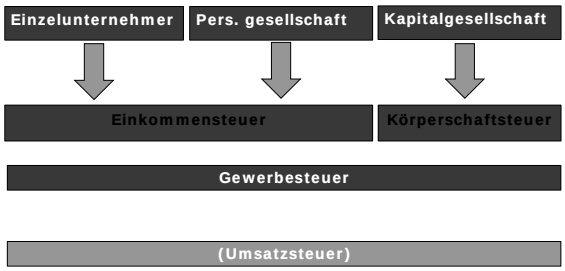
38

Gewerbesteuer

- Zusätzliche Belastung für alle „Gewerbebetriebe“, § 2 GewStG
  - Knüpft an Gewerbetrieb an
    - Unbeachtlich, ob Einzelunternehmer, Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft

39

Überblick über die Unternehmenssteuern



40

Der Einzelunternehmer

Recht und Steuerrecht

41

Rechtliche Besonderheiten des Einzelunternehmers

- Menschen sind
  - Rechtsfähig, siehe § 1 BGB
  - Ab 18 Jahren unbeschränkt geschäftsfähig, s. § 104 ff. BGB
- Es gelten für sie die Vorschriften
  - des BGB,
  - Ergänzend des HGB, wenn es sich um Kaufleute handelt

42

Was ist denn ein Kaufmann?

- Für Kaufleute als „Geschäftsprofis“ existieren zT andere Regelungen
  - Geschäfte und Firmennamen abschließen
  - Buchführungspflicht, §§ 238 ff. HGB
  - Besondere Vertretungen möglich, zB durch Prokuristen
  - Verträge durch Schweigen, § 362 HGB
  - Rügepflicht, § 377 HGB
  - Gerichtsstandsvereinbarungen, § 38 ZPO

43

§ 1 HGB

- *(1) Kaufmann im Sinne dieses Gesetzbuchs ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt.*
- *(2) Handelsgewerbe ist jeder Gewerbebetrieb, es sei denn, daß das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.*

44

Begriff des Kaufmanns nach § 1 HGB

- Kaufmann ist, wer ein Handelsgewerbe betreibt, § 1 I HGB.
  - „Gewerbebetrieb“ erforderlich
  - Kaufmännische Einrichtung, § 1 II HGB
    - unabhängig von Eintragung!
      - = Eintragung wirkt nur deklaratorisch

45

Gewerbebetrieb

- Äußerlich erkennbare planmäßige Tätigkeit,
- auf Dauer angelegt,
- selbständig,
- mit Gewinnerzielungsabsicht,
- kein freier Beruf,
- Tätigkeit muss zulässig sein (str.)

46

Folge

- Keine Kaufleute können also sein
  - Angestellte
  - Selbständige Ärzte oder Rechtsanwälte oder andere Freiberufler
- Auf eine Eintragung in das Handelsregister kommt es nicht an

47

Was ist ein Handelsgewerbe?

- "Kleingewerbe" sind keine Handelsgewerbe (§ 1 II HGB)
- Ob ein Betrieb als Kleingewerbe eingestuft wird, hängt davon ab, ob für die Betriebsführung eine kaufmännische Unternehmensorganisation erfordert.

48

Kriterien für eine kaufmännische Unternehmensorganisation

- Zahl der Betriebsstätten
- Vielfalt der Erzeugnisse
- Höhe des Umsatzes/Gewinns
- Höhe des Anlage- und Betriebskapitals
- Zahl der Beschäftigten
- Art der Buch- und Kontenführung
- Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen

49

Beispiele

- Im „Normalfall“ (Ausnahmen möglich)
  - bei Maklern mit einem üblichen Jahresumsatz von mehr als 100.000 Euro
  - Fachhandelsgeschäfte mit Jahresumsatz von mehr als 100.000 Euro und Warenbestand von mehr als 50.000 €
- Der Betrieb eines Optikergeschäfts ist trotz eines Jahresumsatzes von nur € 90.000 ein Handelsgewerbe, da der Optiker mit verschiedenen Krankenkassen abrechnen muss und die "unbare verzögerte Zahlungsweise" üblich ist

50

Vermutung nach § 1 II HGB

- *„Handelsgewerbe ist **jeder** Gewerbebetrieb, **es sei denn**, daß das Unternehmen nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb nicht erfordert.“*
- Folge: Es wird vermutet, dass jeder Gewerbebetrieb ein Handelsgewerbe ist
  - Es muss also im Zweifelsfall bewiesen werden, dass ein Gewerbebetreibender kein Kaufmann ist

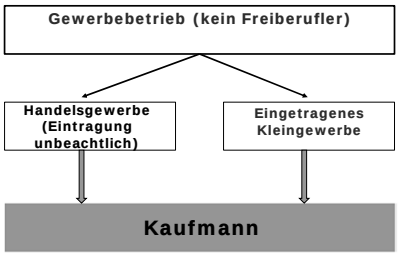
51

Kann-Kaufmann, § 2 HGB

- Liegt kein Kaufmann gem. § 1 II HGB vor…
  - Also bei bloßem Kleingewerbe
- …dann Eintragung in das Handelsregister möglich
  - Nur bei Gewerbebetrieb, nicht bei Freiberuflern
- Dadurch Erwerb der Kaufmannseigenschaft
  - Eintragung in das HR wirkt somit konstitutiv

52

Kaufmann nach §§ 1, 2 HGB



53

Zusammenfassung

- Größere Gewerbetreibende sind Kaufleute
- Kleinere Gewerbetreibende sind idR keine Kaufleute
- Freiberufler sind nie Kaufleute

54

Steuerliche Betrachtung

von Unternehmern und anderen Menschen

55

Unbeschränkte Steuerpflicht

- § 1 I EStG: Subjektive Steuerpflicht
  - Jeder Mensch
  - Wohnort: Deutschland, oder
    - Definition: § 8 AO
  - Gewöhnlicher Aufenthalt Inland
    - Definition: § 9 AO
- Folge: Welteinkommen ist zu versteuern

56

Beschränkte Steuerpflicht, § 1 IV EStG

- Mensch
- Kein Wohnort: Deutschland, und
- Kein gewöhnlicher Aufenthalt Inland
- Aber: Inländische Einkünfte
- Folge: Deutsches Einkommen ist zu versteuern
- *Hinweis auf Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)*

57

Beispielsfälle

- 1. Nina wird am 14.1.2007 in Bergisch-Gladbach geboren und erhält am gleichen Tag von ihrer Oma ein Sparbuch über 2.000 Euro. Am 31.12.2007 werden ihr 8 Euro Zinsen gutgeschrieben.
  - Steuerpflicht in 2007?
- 2. Der türkische Staatsangehörige Ali lebt in den Niederlanden, hat aber auch noch eine Wohnung in Aachen, die er 20 Tage im Jahr nutzt. Er arbeitet als selbständiger Handelsvertreter und ist in 2018 jeweils 50 Tage im Jahr in Belgien, Holland, Deutschland und Luxemburg.
  - Steuerpflicht in 2018?

58

Steuertarif

Wie hoch ist die Einkommensteuer

59

ESt-Tarife, §§ 32a ff

- Progression, § 32a EStG
- Grundtabelle
  - Grundfreibetrag = 9.000 €
  - Eingangssteuersatz = 15 %
  - Spitzensteuersatz = 45 %
- Splittingtabelle
  - Für zusammen veranlagte Ehegatten
    - Auch für die „eingetragene Partnerschaften"
  - Grundfreibetrag wird verdoppelt
- Gesonderter Tarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 32d
  - Flat-Tax 25%

60

Früher für Top-Gehälter reserviert

"Ist eine Schande": Millionen Deutsche zahlen inzwischen den Spitzensteuersatz

Dienstag, 21.01.2020, 16:28

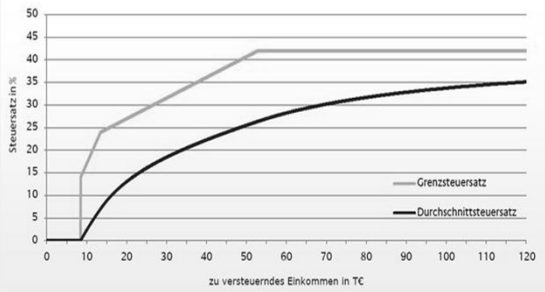
Immer mehr Arbeitnehmer aus der Mittelschicht müssen den Spitzensteuersatz zahlen, der früher für Top-Gehälter reserviert war. Im bisher letzten abgeschlossenen Finanzjahr 2015 traf der Satz von 42 Prozent 3,5 Millionen Bürger.

Das geht aus einer Antwort der Bundesregierung auf eine Anfrage **der Linken** hervor, die der **"Süddeutsche Zeitung"** vorliegt. Für 2018 schätzt die Regierung die Zahl auf vier Millionen. Die Hälfte der Zahler verdient 5000 bis knapp 7000 Euro brutto im Monat. **Damit erfasst der Spitzensatz bereits Arbeitnehmer, die nur das 1,5-fache des Durchschnittslohns bekommen.** Im Jahr 1965 musste jemand das 15-fache des Durchschnittslohns verdienen, um den Spitzensatz zu zahlen.

Angesichts der vollen Haushaltskassen, der 2019 einen Überschuss von 50 Milliarden Euro erzielte, ist eine Debatte darüber entbrannt, ob nicht die Steuern für die Mittelschicht sinken müssten. In einer ungewöhnlichen

61

Abbildung 1: Verlauf des Grenz- und Durchschnittsteuersatzes im Einkommensteuertarif 2015



Quelle: Bundesministerium der Finanzen.

62

Beispiele (ohne SolZ und KiSt) 2016

- Single, z. v. Einkommen = 30.000 €
  - ESt = 5.536 € = 18,45 %
  - Ein weiterer Euro würde mit 31,53% versteuert
- Single, z.v. Einkommen = 50.000 €
  - ESt = 12.749 € = 25,5 %
  - Ein weiterer Euro würde mit 40,68 % versteuert
- Verheiratet, z.v. Einkommen = 50.000 €
  - ESt = 8.030 € = 16,06 %
  - Ein weiterer Euro würde mit 29,24 % versteuert
- Verheiratet, z.v. Einkommen = 100.000 €
  - ESt = 25.498 € = 25,5 % (weiterer Euro: 40,68%)

63

Problematische Punkte beim Steuertarif

- Progressionsvorbehalt, § 32b EStG
  - Bei steuerfreien Einkünften, zB Arbeitslosengeld
- Kalte Progression
  - Inflation vs. Steuertarif

64

Was muss ich überhaupt versteuern?

Sachliche Steuerpflicht

65

Ermittlung der Bemessungsgrundlage, § 2 EStG

- § 2 Abs. 1: Einkünfte (Ek)
- § 2 Abs. 2: Einteilung der Ek
  - - Altersentlastungsbetrag, § 24a
  - - Entlastungsbetrag f. Alleinerziehende, § 24b
  - - Freibetrag f. Land- u. Forstwirte, § 13 III
- § 2 Abs. 3: Gesamtbetrag der Ek
  - - Verlustabzug nach § 10d
  - - Sonderausgaben nach §§ 10 ff.
  - - außergewöhnliche Belastungen nach §§ 33 bis 33b
- § 2 Abs. 4: Einkommen
  - - Freibeträge für Kinder nach §§ 31 und 32 VI
- § 2 Abs. 5: Zu versteuerndes Einkommen

66

Unterscheiden Sie die Begriffe!

- Einkünfte
  - § 2 I, II EStG
    - Einnahmen abzüglich Werbungskosten, bzw.
    - Gewinn
- Summe der Einkünfte
- Gesamtbetrag der Einkünfte
  - § 2 III
- Einkommen
  - § 2 IV
- Zu versteuerndes Einkommen
  - § 2 V

67

Einkünfte, § 2 I und II EStG

Gewinneinkünfte	Überschusseinkünfte
§ 13: Land-und Forstwirtschaft	§ 19: Nichtselbst. Arbeit
§ 15: **Gewerbebetrieb**	§ 20: Kapitalvermögen
§ 18: Selbständige Arbeit	§ 21: Vermietung und Verpachtung
	§ 22: Sonstige Einkünfte

§ 2 II

„Gewinn“, §§ 4 ff	Überschuss,§§ 8 ff.
§ 4 I (BV-Vergleich)	Einnahmen ./. Werbungskosten
§ 4 III (EÜR)	
§ 13a (Sonderregelung f. Bauern)	

68

Wann liegen Einkünfte aus § 15 EStG vor?

- In **§ 15 Abs. 2** definiert
- Selbständigkeit
  - Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative
- Nachhaltigkeit
  - = Auf Dauer angelegt
- Gewinnerzielungsabsicht
  - Streben nach Gewinn im Gesamtzeitraum (zumindest muss Wille da sein)
- Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
  - = Für Dritte erkennbares Auftreten am Markt
- Keine private Vermögensverwaltung (BFH)

69

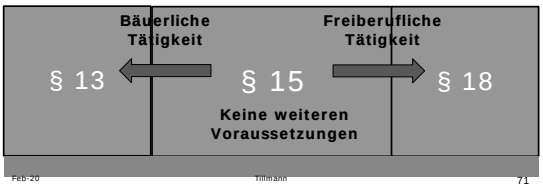
Subsidiarität, § 15 II EStG

- Negatives Abgrenzungskriterium: Keine Einkunft aus § 13 (L+F), § 18 (Selbst. Arbeit) und Vermögensverwaltung
  - Das bedeutet, dass die Ek aus § 13 und § 18 vorrangig sind!

70

Abgrenzung der Einkünfte

- Selbständigkeit
- Nachhaltigkeit
- Gewinnerzielungsabsicht
- Beteiligung am allgem. wirtschf. Verkehr
- Keine Vermögensverwaltung



71

Gewerbebetrieb, § 15 EStG

- Möglichkeiten des Gewerbes
  - Einzelunternehmen, § 15 Abs. 1 Nr. 1
  - Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2
    - Dazu später
  - (Gewinnanteile eines pers. haftenden Gesellschafters einer KGaA, § 15 Abs. 1 Nr. 3)

72

Beispiel zu § 15

- Josefine verkauft als Schuhhändlerin Schuhe
  - = Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 1
- Josefine verkauft die Turnschuhe zusammen mit Antonia als J+A-OHG
  - = Einkünfte aus § 15 Abs. 1 Nr. 2

73

Gegenbeispiele

- Albert verkauft 20 Paar Tennisschuhe, die er noch auf dem Speicher gefunden hatte.
  - Kein Gewerbebetrieb, da keine „Nachhaltigkeit“ (s. § 15 II)
- Petra ist als Rechtsanwältin tätig.
  - Kein § 15 I Nr.1, da schon § 18 I Nr. 1 (dazu gleich), wenn selbständig
  - bzw. § 19 I Nr.1, wenn angestellt

74

Selbständige Arbeit, § 18 EStG

- Freiberufler, § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG
  - „Selbständig ausgeübt“
  - Nr. 1 S. 2 zweiter Teil: Katalogberuf
    - „...der Ärzte, Zahnärzte, Tierärzte, Rechtsanwälte,...“
    - Berufe sind gekennzeichnet von bestimmten Abschlüssen/Qualifikationen
  - Nr. 1 S. 2 erster Teil: wissenschaftlich, künstlerisch,...
- Sonstige, § 18 I Nr. 3
  - Testamentsvollstrecker, Vermögensverwaltung und Aufsichtsrat
  - = typische gelegentl. Tätigkeit von RAen, etc.

75

„Ähnliche Berufe“

- Erweiterung der Katalogberufe durch „ähnliche Berufe“
  - Ähnlicher Beruf = in wesentlichen Punkten ist er mit einem der in § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG genannten Katalogberufe zu vergleichen.
  - Qualifikation muss vergleichbar sein
- ZB: Diplom-Informatiker ist einem Ingenieur ähnlich

76

Bestimmen Sie die Einkunftsart

- Powerseller bei Ebay
- Versicherungsmakler
- Notar
- Apotheker
- Magier
- Lottogewinner
- App-Programmierer
- Angestellter Rechtsanwalt

77

Gewinnermittlung

§§ 4 ff. EStG

78

§ 2 Abs. 2 EStG

Einkünfte sind

1. bei Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit der **Gewinn (§§ 4 bis 7k** und 13a)

2....

79

Ermittlung des Gewinns

- Vorschriften: §§ 4 -7k EStG
  - Gewinnermittlung, § 4
  - Steuerbilanz, § 5
  - Bewertung, § 6
  - AfA, § 7
- „Gewinn“ = Einkunft
  - Regelfall: § 4 Abs. 1 (iVm § 5) EStG
  - Alternative: § 4 Abs. 3 EStG

80

Gewinnermittlung nach § 4

Stpfl. führt Bücher	Stpfl. führt keine Bücher
§ 238 HGB § 141 AO Freiwillig	Freiberufler Kleinstgewerbe
Folge: § 4 Abs. 1	Folge: § 4 Abs. 3

81

Gewinnermittlung nach § 4 I

- Gewerbetreibende (§ 15)
  - Also nicht: Selbständige iSd § 18
  - Umsatz > 600.000 €, und/oder
  - Gewinn > 60.000 € (§ 141 AO)
- Freiwillig Buchführende
  - Kleingewerbetreibende, oder
  - Freiberufler iSd § 18

82

Gewinneinkünfte

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1

83

Gewinneinkünfte

Wie berechnet sich der Gewinn nach § 4 Abs. 1?

84

Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG

Gewinn (Ek) =	
BV Schluss des WJ	Gewinn- und Verlustrechnung (GuV)
- BV Schluss vorangegangenes WJ	
+ Entnahmen	
- Einlagen	

85

Beispiel zu § 4 Abs. 1 EStG

BV 31.12.2013 = 180
BV 31.12.2014 = 300
Entnahmen in 2014 = 40
Einlagen in 2014 = 10

Gewinn in 2014?

86

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Wie errechnet sich das „Betriebsvermögen“ iSd § 4 Abs. 1?

87

Bilanz zum 31.12.2015

Aktiva		Passiva	
Grundstück	100	Verbindlichkeiten	200
Gebäude	40	Eigenkapital	100
Fuhrpark	1		
Bank	9		
Kasse	150		
	---		---
	300		300

88

Welche Wirtschaftsgüter gehören in die Bilanz?

Bewegliche WG
Unbewegliche WG

89

Bewegliches Vermögen

Betriebliche Nutzung

<10%	>=10% und <=50%	> 50%
Notwendiges Privatvermögen =Kann nicht bilanziert werden	**Gewillkürtes Vermögen** =Kann bilanziert werden	**Notwendiges Betriebsvermögen** = Muss bilanziert werden

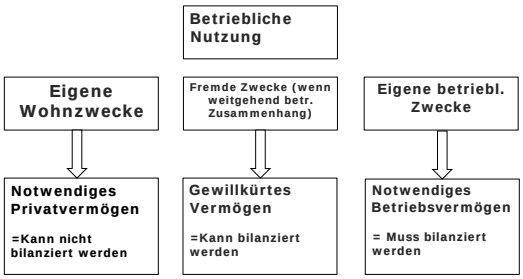
90

Beispiel zu beweglichem Betriebsvermögen

- R betreibt ein Reisebüro. Da er öfters zu Tagungen muss, schafft er sich einen PKW an. Diesen nutzt er in 2015 insgesamt 20.000 km, davon
  - 12.000 km Privatfahrten
  - 8.000 km dienstliche Fahrten
- Abwandlung
  - 9.000 km Privatfahrten
  - 11.000 km dienstl. Fahrten
- Inwieweit liegt BV vor?

91

Immobilien



92

Aufteilung bei Immobilien

- Bei Immobilien gilt nicht das „Alles-oder-nichts-Prinzip“ wie bei den beweglichen WG
- Es ist gegebenenfalls eine Aufteilung der einzelnen Räumlichkeiten vorzunehmen.
- So kann es sein, dass ein Teil einer Immobilie bilanziert ist und der andere Teil nicht.

93

Beispiel zum unbeweglichen Vermögen

- Gewerbetreibender A nutzt eine Immobilie, die er für eine Mio. € (Anteil Grund und Boden = 20%) angeschafft hat (mit vier gleichen Zimmern), wie folgt:
  - Ein Zimmer eigengewerblich
  - Ein Zimmer an Angestellten X vermietet
  - Zwei Zimmer selbst bewohnt
- Inwieweit liegt BV vor?

94

Lösung Beispiel

- Folge:
  - A muss 25% der Anschaffungskosten aktivieren (Alternative 1).
  - Er darf aber auch (insg. max.) 50% aktivieren, da das vermiete Zimmer zum gewillkürten Vermögen gehört (Alternative 2).

95

Bilanzierung

- Einbuchung in Bilanz (Alt. 1):
  - Aktiva: Grubo 50.000, Gebäude 200.000
  - Passiva: Kapital 250.000
- Einbuchung in Bilanz (Alt. 2):
  - Aktiva: Grubo 100.000, Gebäude, 400.000
  - Passiva: Kapital 500.000

96

Systematik der §§ 4 ff. EStG

- § 4 enthält die allgemeinen Grundsätze, die für alle Gewinnermittler gelten
- Nach § 5 bestimmt sich, welche WG des BV zu bilanzieren sind („ob“)
  - Fragen der Aktivierung/ Passivierung in der Steuerbilanz
- § 6 behandelt die Bewertung der WG („in welcher Höhe“)

97

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Fälle 1 (Billy Basic)

98

Steuerliche Besonderheiten bei der Bilanzierung

Abweichungen von der Handelsbilanz

99

Bilanzen

- Handelsbilanz
  - Jahresabschluss nach §§ 238 ff. HGB
- Steuerbilanz
  - Jahresabschluss nach § 5 I EStG
  - Maßgeblichkeitsprinzip

100

§ 5 I EStG: Maßgeblichkeitsgrundsatz

- § 5 I beinhaltet eine Sonderregelung für Gewerbetreibende, die den Gewinn nach § 4 I ermitteln.
- Danach gilt der sog. „Maßgeblichkeitsgrundsatz“
  - Bedeutet: Rechtsvorschriften aus dem Handelsrecht (Aktivierung/Passivierung, etc.) sind für die steuerliche Gewinnermittlung maßgeblich, soweit (!) keine steuerlichen Vorschriften entgegenstehen.

101

Beispiel zu Rückstellungen

- **§ 249 HGB (Rückstellungen)**
- (1) Rückstellungen sind für ungewisse Verbindlichkeiten und für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften zu bilden. Ferner sind Rückstellungen zu bilden für
- 1. im Geschäftsjahr unterlassene Aufwendungen für Instandhaltung, die im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von drei Monaten, oder für Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt werden,
- 2. Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden.

102

Beispiel 1 zu Rückstellungen

- Ein Hersteller von Smartphones verkauft im Geschäftsjahr 2015 genau 10 Mio. Geräte.
- Das Unternehmen weiss aus Erfahrung, dass im Durchschnitt 1 % der Geräte mit Mängeln behaftet sind.
- Im Rahmen der Gewährleistung ("Garantie") erstattet das Unternehmen den Käufern jeweils den Nettokaufpreis in Höhe von 250 €.
- Darf eine Rückstellung iHv 25 Mio € gebildet werden?

103

Lösung nach dem HGB

- Es handelt sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 I S. 1 HGB)
  - Höhe und Eintritt sind ungewiss, aber es gibt eine Wahrscheinlichkeit für beides
- Daher wäre in der Handelsbilanz die Buchung vorzunehmen:
  - Aufwand 25 Mio. an Rückstellung 25 Mio.
  - Somit wäre auf der Passivseite der Bilanz eine Rückstellung iHv 25 Mio auszuweisen.

104

Lösung nach § 5 EStG

- Nach § 5 EStG bestehen keine entgegenstehenden Bestimmungen, so dass der Bilanzansatz in der Steuerbilanz übernommen wird.

105

Beispiel 2 zu Rückstellungen

- Nach 22 Jahren Betriebszugehörigkeit bildet der Unternehmer U für den leitenden Angestellten A eine Rückstellung für ein Dienstjubiläum zum 25. Jahrestag iHv angemessenen 2.000 €. Dem A wurde dies per Email mitgeteilt.

106

Lösung nach dem HGB

- Es handelt sich um eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 I S. 1 HGB)
  - Höhe und Eintritt sind ungewiss, aber es gibt eine Wahrscheinlichkeit für beides
- Daher wäre in der Handelsbilanz die Buchung vorzunehmen:
  - Aufwand 2.000 € an Rückstellung 2.000 €
  - Somit wäre auf der Passivseite der Bilanz eine Rückstellung iHv 2.000 € auszuweisen.

107

Lösung nach § 5 IV EStG

- Es darf steuerlich keine Rückstellung gebildet werden, da die Zusage nicht schriftlich (per Email reicht nicht) fixiert wurde.
- Damit ist in der Steuerbilanz keine Rückstellung auf der Passivseite zu berücksichtigen.
  - Die Aufwandsbuchung ist steuerlich ebenfalls zu neutralisieren
    - Der Gewinn aus der handelsrechtlichen Buchführung ist um 2.000 € zu erhöhen.

108

Unterschiede HB/StB

- § 5 II: Immaterielle WG in StB nur dann zu aktivieren, wenn entgeltlich erworben
  - Z.B. Patentrecht
- § 5 III-IVb: Einschränkungen bei der Bildung von Rückstellungen
- § 5 V: Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten steuerlich nur eingeschränkt möglich

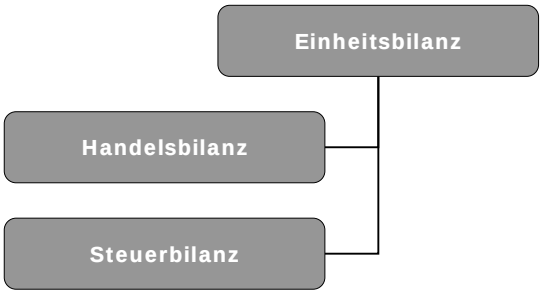
109

Bewertung der WG, § 6 EStG

- Anlagevermögen
  - Abnutzbar, § 6 I Nr. 1 EStG
    - Pkw, Gebäude, Maschinen,...
  - Nicht abnutzbar, § 6 I Nr. 2 EStG
    - Grundstück, Beteiligung an Gesellschaften
- Umlaufvermögen, § 6 I Nr. 2
- Verbindlichkeiten, § 6 I Nr. 3

110

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1



111

Betriebsausgaben (BA), § 4 IV

- „Aufwendungen,.... Gezahlte Ausgaben
  - Wertabgänge ohne Zahlung (AfA, Forderungsausfall)
  - Zurückgezahlte Betriebseinnahmen
- ...die durch den Betrieb veranlasst sind“
  - Auslösendes Moment im betrieblichen Bereich
  - Notwendigkeit, Angemessenheit oder Üblichkeit unbeachtlich
- Hinweis: Der Begriff der „Betriebseinnahme“ ist nicht geregelt. § 4 IV gilt aber entsprechend.

112

Beispiele zu BA

- Laufende Betriebskosten
- Zinszahlungen, die betrieblich veranlasst sind
  - Nicht: Tilgung von Darlehen
- Anschaffung von Umlaufvermögen
- Abschreibung von abnutzbarem Anlagevermögen
- Veräußerungsverluste

113

Sind alle Betriebsausgaben abziehbar?

- Grundsätzlich abzugsfähig!
- Aber beachte Ausnahmen:
  - § 4 V EStG
  - § 12 EStG

114

Abzugsverbot nach § 4 V

- § 4 V = Vorschrift aus den Gewinneinkunftsarten („nichtabziehbare Betriebsausgaben“)
  - vgl. § 2 II Nr. 1
  - Ziel der Vorschrift: Einige eigentlich abziehbare Aufwendungen empfindet der Gesetzgeber als „unangemessen“.
- Über § 9 V entsprechende Anwendung bei den Werbungskosten

115

Tatbestände des § 4 Abs. 5

- **Nr. 1:** Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind.
  - Freigrenze 35 €
- **Nr. 2:** Der 70 % der angemessenen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass übersteigende Wert.
- **Nr. 3:** Aufwendungen für Gästehäuser
- **Nr. 4:** Aufwendungen für Jagdtourismus, Fischerei und Yachten
- **Nr. 8:** Bußgelder, Ordnungs- und Verwarnungsgelder, sofern verhängt von einem deutschen Gericht, einer deutschen Behörde oder einer EU-Behörde
- **Nr. 10:** Bestechungs- und Schmiergelder

116

Beispiel

- Unternehmer G lädt wichtige Kunden zum Mittagessen ein. Die angemessene Rechnung übernimmt er persönlich (keine Erstattung). Dafür erhält er vom Restaurant einen Beleg über 100 Euro. Darauf schreibt er die Namen der Teilnehmer und den Anlass der Bewirtung.
- In der Handelsbilanz weist er für diesen Vorgang einen Aufwand von 100 Euro aus.
- In seiner Steuererklärung erklärt er einen Gewinn von 60.000 Euro.
- Ek des G?

117

Beispiel zu § 4 Abs. 5 Nr. 2

Angaben zum Nachweis der Höhe der betrieblichen Veranlassung von Betriebsaufwendungen

[§ 4 Abs. 5 Ziff. 2 EStG]

Tag der Bewirtung: 07.11.2006

Ort der Bewirtung (Stempel):

Bewirtete Personen:

Anlass der Bewirtung:

Höhe der Aufwendungen:

[x] bei Bewirtung in Gaststätten lt. beigefügter Rechnung

EUR 43,80

Ort und Datum: am 07.11.2006

Unterschrift:

118

Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 12 EStG

- § 12 Nr. 1
  - Gemischte Aufwendungen
  - Repräsentationsaufwendungen
- § 12 Nr. 3
  - Einkommensteuer etc.
- § 12 Nr. 4
  - Geldstrafen

119

Beispiel zu § 12 EStG

- Unternehmer U veranstaltet eine Jubiläums-Party, bei der zur Hälfte Kunden und zur anderen Hälfte Freunde eingeladen sind. Kosten = 5.000 Euro.

120

Abschreibungen

§ 7
§ 6 II
§ 6 IIa

121

AfA nach § 7 EStG

- § 7 I
  - Lineare Abschreibung
- *(§ 7 II*
  - *Degressive Abschreibung*)
- § 7 IV
  - Gebäudeabschreibung
    - Beachte § 7 IV Nr. 1 („soweit sie zu einem Betriebsvermögen gehören…“)

122

Beispiel 1

- Unternehmer U erwirbt am 31.3. eine Maschine für 60.000 €. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer beträgt 8 Jahre.
  - Lineare AfA?

123

Beispiel 2

- X ist Unternehmer und vermietet ein Mehrfamilienhaus, das er am 1.10.2012 erworben hat (Kaufpreis 1 Mio. €, davon 20 % Grund und Boden, Baujahr 1922). Drei gleiche Wohnungen:
  - Eine vermietet an Rechtsanwaltsbüro
  - Eine vermietet an Rentnerin
  - Eine an Tochter unentgeltlich überlassen
- Höchstmögliche AfA in 2015?

124

Geringwertige Wirtschaftsgüter und Sammelposten

Vereinfachungsregelungen

125

Geringwertige WG, § 6 II

- Sofortige Abschreibung für WG mit AK/HK bis zu 800 €.
  - Näheres: Siehe oben bei Überschusseinkünften

126

Abschreibung von Sammelposten, § 6 IIa

- Sammelposten = selbständig nutzbare WG mit AK/HK zwischen 250 € und 1.000 €.
- Einstellung in einen Sammelposten
- Sammelposten wird jedes Jahr 20 % abgeschrieben.
- Abschreibung unabhängig vom Schicksal des WG (auch dann, wenn z.B. WG nach einem Jahr verkauft).

127

Beispiel

- A schafft sich am 2.3. und am 27.9.2014 je ein betrieblich genutztes Fahrrad für 800 € an (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 5 Jahre).
- Am 2.1.2015 verkauft er ein Fahrrad für 600 €.
- Gewinn in 2014 und 2015?

128

Entnahmen und Einlagen

§ 6 I Nr. 4
§ 6 I Nr. 5

129

Entnahmen

- Bewertung erfolgt mit dem Teilwert, § 6 I Nr. 4.
- Das bedeutet, dass die Buchung mit diesem Wert zu erfolgen hat.

130

Beispiel zur Entnahme

- A hat in seiner Bilanz einen Pkw mit 1.000 € aktiviert.
- Er entnimmt ihn. Teilwert des Pkw = 13.500 €.
- Steuerliche Folgen?

131

Lösung zum Beispiel

- A entnimmt den Pkw zum Teilwert, § 6 I Nr. 4
- Damit bucht er:
- „Entnahme 13.500 an Pkw 1.000
  Gewinn 12.500“

132

Folgerungen

- Die Entnahme führt dazu, dass er steuerlich Gewinn macht in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen Teilwert und Buchwert.
- Damit entspricht eine Entnahme einem Verkauf an sich selbst zum Teilwert.

133

Teilwert

- Definition in § 6 I Nr. 1 S. 3 (lesen!)
- Teilwert ist der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt.
  - Häufig entspricht der Teilwert damit dem „Verkehrswert“

134

Einlagen

- Wird ein Vermögensgegenstand angeschafft und direkt dem Betriebsvermögen zugeführt, handelt es sich um eine „Anschaffung“.
  - Pkw 15.000 an Bank 15.000
- Wird ein Vermögensgegenstand angeschafft (oder hergestellt), zunächst privat gebraucht und erst dann dem Betriebsvermögen zugeführt, handelt es sich um eine „Einlage“.
  - Pkw an Einlage 15.000

135

Bewertung von Einlagen, § 6 I Nr. 5 EStG

- Grundsatz: Bewertung mit dem Teilwert
- Da kein „Kauf“ und damit kein Kaufpreis vorliegt, wird eine Anschaffung zum Teilwert gesetzlich fingiert.

136

Begrenzung der Teilwertbewertung

- Da der Steuerpflichtige ein Interesse haben könnte bestimmte Gegenstände zu einem möglichst hohen Wert einzulegen (Abschreibungspotential!), begrenzt der Gesetzgeber dein Einlagewert in bestimmten Fällen

137

Sonderfälle der Einlagewertbegrenzung

- a) Wenn innerhalb der letzten drei Jahre angeschafft, oder
  - z.B. private Anschaffung in 2014, Einlage in 2016.
- b) Anteil an KapGes mit wesentl. Beteiligung iSd § 17 EStG, oder
  - z.B. A legt GmbH-Anteile ein, an der er selbst zu 5% beteiligt ist.
- c) Anteile iSd § 20 II EStG
  - z.B. A legt Aktien ein.

138

Folge, wenn ein Ausnahmefall iSd a) bis c) gegeben

- Ansatz grundsätzlich mit TW,
- aber maximal (!) jedoch AK/HK
- Handelt es sich um ein abnutzbares Wirtschaftsgut, sind die AK/HK um eine fiktive „AfA“, zu kürzen, § 6 I Nr. 5 S. 2

139

Beispielsfälle

zu § 6 I Nr. 5 EStG

140

Beispiel 1

- A erwirbt am 1.2.2010 privat ein unbebautes Grundstück für 120T €.
- Ab 1.4.2012 nutzt er es ausschließlich ausschließlich beruflich.
- Teilwert in 2010 = 125T € und in 2012 130T €.
- Aktivierung mit welchem Wert?

141

Beispiel 2

- A erwirbt am 1.6.2010 ein Aktienpaket der Siemens AG für 100T €. Ab dem 1.8.2014 ist es gewillkürtes Betriebsvermögen.
- Teilwert in 2010 = 100T €, in 2011 = 90T € und in 2014 = 130T €.
- Einlagewert?

142

Beispiel 3

- A erwirbt am 20.2.2014 privat einen Pkw für 10T €. Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 4 Jahre. Ab dem 1.1.2015 nutzt er ihn ausschließlich betrieblich. Teilwert in 2014/15 = 9T €.
- Gewinn in 2015?

143

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

Fall Ulli Uno

144

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Ermittlung und Berechnung

145

Gewinnermittlung nach § 4 III

- Keine Buchführung
  - HGB
  - AO, §§ 140, 141 AO
  - Freiwillig
- Freiberufler
- Kleinstgewerbetreibende

146

Gewinnermittlung nach § 4 III EStG

- Grundformel:
  - Betriebseinnamen
  - ./. Betriebsausgaben
  - Gewinn bzw. Verlust
- Es gilt § 11 EStG!
  - Zu- und Abflussprinzip

147

Beispiel

- Der nicht bilanzierende Unternehmer Z hat zur Finanzierung seines Betriebs bei der B-Bank einen Kredit aufgenommen. Er zahlt die am 31.12.14 fälligen Zinsen am 7.2.2015.
  - Hier Betriebsausgaben iSd § 4 IV, da betrieblich bedingt.
  - Sie sind wegen § 11 II S.1 in 2015 zu berücksichtigen.

148

Verbindlichkeiten/ Forderungen

- Werden im Rahmen des § 4 III nicht erfasst.
- Bei Darlehen nur Berücksichtigung von Zinszahlungen

149

Durchlaufende Posten, § 4 III S. 2

- Durchlaufende Posten werden nicht berücksichtigt
  - Z.B. Für Mandanten verauslagter Gerichtskostenvorschuss durch Rechtsanwalt

150

Umsatzsteuer kein durchlaufender Posten!

- Erhaltene USt ist BE
  - Ebenso vom Finanzamt erstattete Vorsteuer
- Gezahlte USt ist BA
  - Ebenso an das Finanzamt abgeführte USt

151

Abschreibungen, § 4 III S. 3, 4

- Nicht abnutzbares Anlagevermögen
  - Erst im Zeitpunkt der Veräußerung werden AK/HK als BA berücksichtigt.
- Abnutzbares Anlagevermögen
  - AfA, § 7 EStG
  - GWG, § 6 II
  - Sammelposten, § 6 IIa
  - Bei Veräußerung ist
    - Restbuchwert = BA
    - Veräußerungserlös = BE

152

Betriebsvermögen bei § 4 III

- Auch Freiberufler, die nicht bilanzieren, können Betriebsvermögen haben
- Auch bei Ek aus § 18 EStG Unterscheidung der Vermögensarten
  - Privatvermögen
  - Gewillkürtes Vermögen
  - Notwendiges Betriebsvermögen
- Gesondertes Verzeichnis, § 4 III S. 5

153

Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3

Fall „Lanze“

154

Personengesellschaften

Gründung und Besteuerung

155

Gesellschaften

Personengesellschaften	Körperschaften
GbR (§§ 705 ff. BGB)	Verein (rechtsf. §§ 21 ff. BGB; nicht rechtsf. § 54 BGB)
OHG (§§ 105 ff. HGB)	GmbH/ UG (GmbHG)
KG (§§ 161 ff. HGB)	AG (§§ 1 ff. AktG)
EWIV (EWIV-VO)	KGaA (§§ 278 ff. AktG
Partnerschaftsgesellschaft (PartGG)	Genossenschaft (GenG)
Stille Gesellschaft (§§ 230 ff HGB)	VVaG (Versicherungsaufsichts G)
Reederei (§§ 489 ff. HGB)	Europäische AG (VO EG 2157/2001)

156

Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft
Selbstorganschaft	Möglichkeit der Fremdorganschaft
Persönliche Haftung der Gesellschafter	Keine persönliche Haftung der Gesellschafter
Mindestens zwei Gesellschafter	Ein Gesellschafter reicht aus
Einstimmigkeitsprinzip	Mehrheitsprinzip
Mitgliedschaft nicht frei übertragbar	Mitgliedschaft übertragbar
Keine Gemeinnützigkeit	Möglichkeit der Gemeinnützigkeit (siehe § 51 I S. 2 AO)

157

Personengesellschaften

GbR, OHG und KG

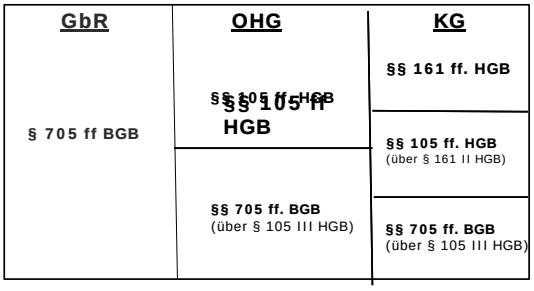
158

Die wichtigsten Personen(außen)gesellschaften

- Gesellschaft bürgerlichen Rechts
  - §§ 705 ff. BGB
- Offene Handelsgesellschaft
  - §§ 105 ff HGB
- Kommanditgesellschaft
  - §§ 161 ff. HGB

159

Anwendbare Vorschriften



160

Konsequenz des gesetzlichen Aufbaus

- GbR ist die Grundform aller Personengesellschaften
- Einzelne Rechtsfragen sind einheitlich (im BGB) geregelt, wohingegen für die OHG und die KG teilweise speziellere (abweichende) Regelungen nach den Vorschriften des HGB gelten.

161

Beispiel

- Der Abschluss eines Gesellschaftsvertrages ist ausschließlich in § 705 BGB geregelt.
- Über § 105 III HGB gilt dies auch für die OHG, und
- Über §§ 161 II, 105 III HGB auch für die KG

162

Der Gesellschaftsvertrag

§ 705 BGB

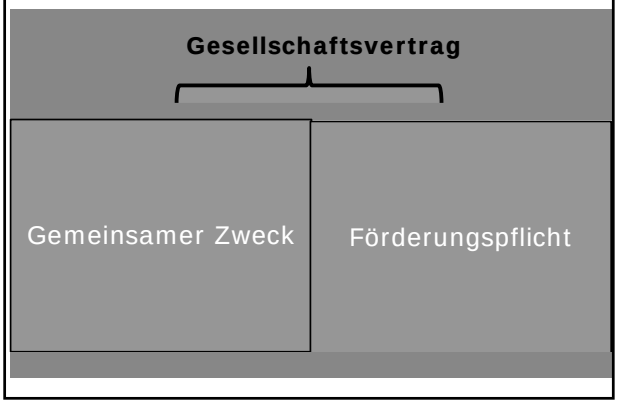
163

§ 705 BGB

- Durch den **Gesellschaftsvertrag** verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines **gemeinsamen Zweckes** in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu **fördern**, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.

164

§ 705 BGB



165

Erfordernis eines Vertrags

- Eine Gesellschaft ist stets ein **freiwilliger** Zusammenschluss.
- Damit liegt in den Fällen der „Zwangsgemeinschaften“ keine Gesellschaft vor
  - zB Erbengemeinschaft, §§ 2032 ff. BGB

166

Abgrenzung zum Gefälligkeitsverhältnis

- Keine Gesellschaft, wenn Rechtbindungswille fehlt
- Ermittlung durch Auslegung, §§ 133, 157 BGB
  - Art der relevanten Handlung
  - Grund und Zweck
  - Wirtschaftliche und rechtliche Bedeutung für den anderen Teil
  - Umstände
  - Bestehende Interessenlage der Parteien

167

Typische Beispiele für Gefälligkeitsverhältnisse

- Gemeinsamer Tagesausflug
- Mitnahme eines Trampers
- Kinobesuch
- Kegelclub ohne eigene Kasse

168

Formale Voraussetzungen des Vertrags

- Es gelten die allgemeinen Regeln der §§ 145 ff. BGB
  - Mindestens zwei Personen
    - Auch juristische Personen als Gesellschafter möglich
  - Wirksamkeit der Willenserklärungen
    - Grds also *keine* Formvorschriften
      - Ausnahmen zB bei Grundstücksübertragungen oder Einbringung von GmbH-Anteilen

169

Gemeinsamer Zweck

- Jeder erlaubte Zweck, zB
  - wirtschaftlicher Art
    - Betrieb eines (Klein-)Gewerbes
      - Bei OHG/ KG: „Betrieb eines Handelsgewerbes“
    - Betrieb eines freien Berufs
  - Ideeller, kultureller Zweck
  - Gemeinsames Projekt
    - Theateraufführung

170

Förderpflichten

- Alle Arten von Unterstützungshandlungen, zB
  - Geldeinlage
  - Darlehen
  - Überlassung von Gegenständen
  - Arbeitsleistung
  - Unterlassen
- Dürfen sich aber nicht aus anderen vertraglichen oder gesetzlichen)Verpflichtungen ergeben

171

Fall 1

- Kfz-Mechaniker K und der Schrotthändler A wollen zusammen ein Autohaus eröffnen. Zu diesem Zweck soll
  - K sein Werkzeug und den Wachhund Spike
  - A seinen Schrottplatz und 100.000 € in die zu gründende Gesellschaft einbringen.
- K notiert sich dies auf einem Zettel, der von beiden unterschrieben wird.
- Liegt eine Gesellschaft vor?

172

Fall 2

- Wibke und Lea gründen nach Ihrem WP-Examen eine gemeinsame Steuerberatungs-Gesellschaft. Zweck der Gesellschaft ist die „steuerliche Beratung von Mandanten und die Erstellung von Steuererklärungen sowie die Unterstützung in Rechtsbehelfsverfahren“
- W verpflichtet sich, ihre Büroräume zu einem Mietzins von 600 €/Monat zur Verfügung zu stellen. L verpflichtet sich 60.000 € einzubringen.
- Liegt eine Gesellschaft vor?

173

Fall 3

- Die beiden Nachbarn A und B beschließen, gemeinsam einen Rasenmäher zu erwerben. Ihr Ziel ist es, sich die Kosten zu teilen. Darüber hinaus vereinbaren sie, dass A den Mäher am Wochenende und B unter der Woche nutzen darf. Mehr wird zwischen A und B nicht besprochen.
- GbR?

174

Unterschiede zwischen den Gesellschaften

- GbR = Grundform
  - Jeder Zweck
  - Jeder Gesellschafter haftet mit Privatvermögen
- OHG, §§ 105 ff. HGB
  - Betrieb eines Handelsgewerbes
    - Oder Betrieb eines Kleingewerbes und Eintragung in das HR
  - Jeder Gesellschafter haftet mit PV
- KG, §§ 161 ff. HGB
  - Kommanditist (beschränkte Haftung)
  - Komplementär (= Vollhafter, s. OHG)

175

Rechtsfähigkeit von Personengesellschaften

- OHG und KG gem. § 124 HGB teilrechtsfähig
  - Erwerb von Eigentum
  - Schuldnerin und Gläubigerin, etc.
  - Bilanzierungspflicht, § 242 HGB
- GbR als Außengesellschaft
  - Keine Regelung im BGB
  - Rechtsprechung: § 124 HGB analog
  - Damit auch teilrechtsfähig

176

Personengesellschaften

Steuerliche Betrachtung

177

Ausgangssituation

- Nach § 1 EStG werden von der Einkommensteuer nur „natürliche“ Personen erfasst.
- Juristische Personen (z.B. Kapitalgesellschaften) unterliegen nach § 1 KStG der Körperschaftsteuer

178

Problem bei Personengesellschaften

- Personengesellschaften sind teilrechtsfähig, d.h. zivilrechtlich haben sie eigenes Vermögen und können **eigene** Erträge haben.
  - Z.B. GbR, OHG, KG
- Sie werden aber weder vom EStG noch vom KStG erfasst.

179

Besteuerung von gewerblichen PersG

- Trennungs-/Transparenzprinzip
  - PersG hat keine eigenen Einkünfte.
  - Einkunftsart der Gesellschafter abhängig von Tätigkeit der Gesellschaft.
- Mitunternehmerschaft, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG
  - „die **Gewinnanteile** der Gesellschafter einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft und einer anderen Gesellschaft, bei der der Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer)...“

180

Folgen

- Somit muss das Steuerrecht in § 15 I Nr. 2 durch einen „Kunstgriff“ diesen Gewinn auf die einzelnen Gesellschafter verteilen.

181

Beispiel

- Die Kfz-Werkstatt Schrott KG (S 60%, U 40%) erzielt lt. Bilanz einen Gewinn von 200.000 €.
- Dieses Geld gehört zivilrechtlich der KG. Verfügt werden kann darüber nur durch Gesellschafterbeschluss.
- Aber nach § 15 I Nr. 2 Zurechnung des jeweiligen „Gewinnanteils“ den einzelnen Gesellschaftern
  - Ek des S damit = 120.000 € und des U 80.000 €)

182

Exkurs:

Andere Einkunftsgemeinschaften (die kein Gewerbe betreiben)

183

Was ist mit Ek außerhalb des § 15 EStG?

- § 15 I Nr. 2 gilt nur bei gewerblichen Einkünften iSd § 15 II.
- Was ist mit anderen Einkunftsarten?
  - Zahnarztgemeinschaft
  - Mehrfamilienhaus wird von BGB-Gesellschaft gehalten

184

Beispiel für nicht gewerbliche Gesellschaft

- An der Gemeinschaftsarztpraxis in Form einer GbR sind X, Y und Z beteiligt, X und Y je zu 30 % und Z zu 40 %. Der Gewinn der Gesellschaft beträgt 100.000 €.
- Ek des X?

185

Problematik

- Ek des X aus § 18 EStG (Katalogberuf)
- § 18 umfasst aber dem Wortlaut nach nur einzeln tätige Personen
- Hier erzielt zivilrechtlich „die GbR“ die Einkünfte aus § 18 EStG
  - und die GbR ist keine natürliche Person iSd § 1 I EStG!

186

Gesetzliche Lösung

- Zurechnung anteilig (30 %), § 18 IV S. 2 (iVm § 15 I Nr. 2 EStG)
  - Damit wird fingiert, dass jeder in der GbR tätige Zahnarzt selbst die Einkünfte erzielt
  - Es ist zunächst ein „GbR-Gewinn“ zu ermitteln, der dann auf die einzelnen Gesellschafter verteilt wird.
- EK des X aus § 18 EStG damit 30.000 €.

187

Exkurs

Ende

188

Mitunternehmerschaft (gewerblich)

- Ermittlung des Gewinns für jeden einzelnen Mitunternehmer, § 15 I Nr. 2 EStG
  - Bilanz der Gesellschaft
  - Verteilung des Gewinns nach Beteiligungsverhältnissen
- Problem:
  - Es wird nur der Gesellschaft gehörendes (= bilanziertes) Betriebsvermögen erfasst, nicht solches, das ausschließlich Gesellschafter gehört
  - Beispiel: Gesellschafter G ist Eigentümer eines Pkw, den er ausschließlich für die Gesellschaft nutzt.
    - Keine Bilanzierung des Pkw, da kein Eigentum der Gesellschaft.

189

Lösung: Sonderbilanz

- Es wird für den Gesellschafter (persönlich) eine Bilanz aufgestellt, die zusätzlich noch beachtet werden muss

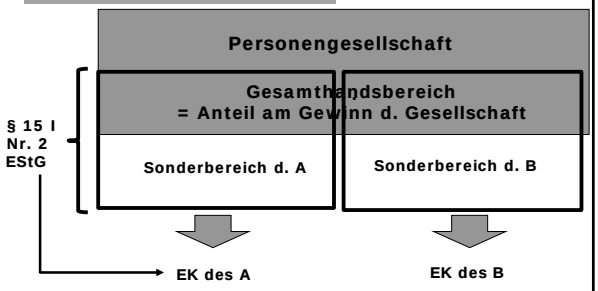
190

Wesen der Sonderbilanz

- Gesellschafterbezogen
  - Für jeden Gesellschafter, der
- Nur für Zwecke der Besteuerung
  - Anders als Handels- oder Steuerbilanz keine Veröffentlichung
- Es gelten die normalen Bilanzgrundsätze
  - Abschreibung
  - Aktivierung/Passivierung,...

191

Einkünfteberechnung nach § 15 I Nr. 2 EStG



192

Arten des Sonder-BV

- Sonder-BV I
  - Das Wirtschaftsgut dient unmittelbar der Mitunternehmerschaft, z.B.
    - Gesellschafter vermietet seiner KG ein Büro
- Sonder-BV II
  - Das Wirtschaftsgut dient der Beteiligung, z.B.
    - Gesellschafter erwirbt eine KG-Beteiligung auf Darlehensbasis und hält noch Wertpapiere, die er dafür notfalls verpfänden möchte
      - Hier sind die Wertpapiere in der Sonderbilanz zu aktivieren und das Darlehen zu passivieren

193

Beispiel für eine Sonderbilanz

- A vermietet seiner OHG ein unbebautes Grundstück für 1.000 Euro/Monat. Die Miete wird nicht überwiesen, sondern zunächst gestundet.
- Sonderbilanz zum 31.12.2016?

194

Ablaufplan Gewinnermittlung PersG

1. Ebene der Gesellschaft
   a. Korrektur der Bilanz?
   b. Verteilung nach Gewinnschlüssel
2. Ebene des Gesellschafters
   - Sonderbilanz/Sonder-GuV
3. Addition Gewinne 1+2 = Ek des Gesellschafters aus § 15 I Nr. 2 EStG

195

Gewerblich tätige Personengesellschaft

Beispiele

196

Beispiel PersonenGes (1)

Bauunternehmen X-KG (A 90%, B 10 %): Gewinn aus Geschäftstätigkeit 40.000.
Von diesem Gewinn erhält A lt. Vertrag 10.000 € vorab für seine Tätigkeit als Geschäftsführer.

Einkünfte A?

197

Beispiel PersonenGes (2)

U ist an der J-OHG (Kfz-Handel) mit 30 % beteiligt. Gewinn der Gesellschaft in 2018: 600.000 €

Nicht darin berücksichtigt wurde, dass U der OHG seit Anfang 2017 ein unbebautes Grundstück für 2.000 € Miete/Monat überlassen hat. Die Miete Wurde bislang noch nicht gezahlt (auch nicht in 2017)
Ek des U in 2018?

198

Beispiel PersonenGes (3)

- X ist zu 30 % an der XY-KG beteiligt. Diese erzielt in 2018 einen Gewinn von 200.000 €.
- X nutzt zu geschäftlichen Zwecken (100 %) einen Pkw, den er am 1.1.2017 für 50.000 € erworben hat (betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer 5 Jahre, Wert Ende 2017 = 44.000 €, 2018 = 38.000 €). Am 31.12.2018 scheidet X aus der Gesellschaft aus (Hinweis: Es entsteht kein Aufgabegewinn).
- Ek des X in 2018?

199

GmbH

Gesellschaft mit beschränkter Haftung

200

GmbH

Gesellschaftsrechtliche Grundlagen

201

Praktische Bedeutung d. GmbH

- Über 600.000 GmbH
  - Davon 70 % weniger als 10 Beschäftigte
- Umsatz ca. 1,8 Bio. €
  - = 37% des Gesamtumsatzes aller Gesellschaften

202

Hauptnutzer der GmbH

- Erfordert kein vollkaufmännisches Gewerbe
  - Handwerksbetriebe
  - Freiberufler
  - Kleingewerbetreibende
  - Vermögensverwaltungen
  - Gemeinnützige Betriebe
  - Holding für Großunternehmen
  - Familienunternehmen

203

Entstehung einer GmbH

- 1. Neugründung
  - Echte Neugründung
  - Wirtschaftliche Neugründung
    - Vorrats-/Mantelgründung
- 2. Umwandlung

204

Gründung einer GmbH

205

Erster Schritt:

Gesellschaftsvertrag

206

Gesellschafter

- Mindestzahl
  - § 1 GmbHG: „..eine oder mehrere Personen..“
- Art
  - Natürliche Person
    - auch nicht geschäftsfähige
  - Juristische Person
    - zB GmbH
  - Personengesellschaft
    - auch GbR

207

Form des Gesellschaftsvertrags

- § 2 GmbHG: Notarielle Beurkundung
  - Muss von sämtlichen Gesellschaftern unterzeichnet werden
  - Vertretung möglich, § 2 II GmbHG

208

Inhalt des Gesellschaftsvertrags

- § 3 GmbHG: Notwendiger Mindestinhalt
  - Firma
  - Sitz der Gesellschaft
  - Gegenstand des Unternehmens
  - Betrag des Stammkapitals
  - Zahl und Nennbeträge der Geschäftsanteile
- Unechte Satzungsbestandteile
  - „Freiwillige“ Regelungen

209

Firma, § 3 I Nr. 1 GmbHG

- Firma = Name des Gesellschaft
- Handelsrechtliche Grundsätze sind zu beachten
  - Phantasiename zulässig
  - Befugnisse des Registergerichts nach dem FGG
- § 4 GmbHG: Rechtsformzusatz „GmbH“

210

Gegenstand des Unternehmens, § 3 I Nr. 2 GmbHG

- Doppelter Zweck
  - Geschäftspartner/ Öffentlichkeit sollen Schwerpunkt erkennen
  - Gesellschafter werden vor willkürlicher Ausweitung durch Geschäftsführer geschützt.
- Keine hohe Anforderungen an die Beschreibung
  - „Im- und Export“ oder „Handel mit Waren“ jedoch zu allgemein

211

Stammkapital, § 3 I Nr. 3 GmbHG

- § 5 I GmbHG: Mindestens 25.000 €
- § 5 II GmbHG: Jeder Gesellschafter volle €
  - Früher: Jeder Gesellschafter mind. 100 € und durch 50 € teilbar.
- Bar- und Sacheinlagen möglich
  - Bareinlage = Gesetzlicher Regelfall
  - Sacheinlage muss ausdrücklich und konkret bestimmt sein.

212

Geschäftsanteile, § 3 I Nr. 4 GmbHG

- Geschäftsanteil stellt die Beteiligung des Gesellschafters am Unternehmen dar.
- Jeder Gesellschafter muss mindestens einen Geschäftsanteil übernehmen § 14 GmbHG).
- § 5 III S. 2 GmbHG: Summe der Geschäftsanteile muss mit dem Stammkapital übereinstimmen.

213

Musterprotokolle (s. Anlage zum GmbHG)

- § 2 Ia GmbHG: Vereinfachtes Verfahren
  - Max. drei Gesellschafter
  - Nur einen Geschäftsführer
  - Beurkundung auf Grundlage des gesetzlichen Musterprotokolls
- Vorteil: Spart Kosten
  - Empfehlenswert für Einmann- und Konzernunternehmen
- Nachteil: Wenig interessengerecht
  - Vererblichkeit und Veräußerbarkeit z.B. unbeschränkt möglich.
  - Abfindungen zum vollen Wert

214

2. Schritt:

Bestellung der Organe

215

Organe der GmbH

- Gesellschafterversammlung, § § 45 ff. GmbHG
  - = Alle Gesellschafter
- Geschäftsführer, § § 6, 35 ff. GmbHG
  - Mindestens einen
- (Aufsichtsrat/Beirat, § 52 GmbHG)
  - Gesellschaftsrechtlich nicht zwingend

216

Geschäftsführer, § 6 GmbHG

- Muss von der Gesellschafterversammlung bestellt werden
  - Bestellung im Gesellschaftsvertrag, oder
  - in der ersten Gesellschafterversammlung (direkt im Anschluss an die Beurkundung), § 6 III GmbHG
- Davon unabhängig: Zivilrechtliche Anstellung
  - Dienstvertrag

217

Aufsichtsrat, § 52 GmbHG

- Zwingendes Organ
  - Wenn GmbH mehr als 500 ArbN beschäftigt, §§ 1 I Nr. 3, 4 I DrittelbG
    - ArbN stellen 1/3 der Mitglieder
    - Bei Großbetrieben (> 2.000 ArbN) erfolgt die Zusammensetzung paritätisch nach § 7 MitbestG
- Ansonsten: Fakultatives Organ
  - Wenn Satzung keine Anordnung trifft, dann gilt § 52 GmbHG

218

3. Schritt:

Aufbringung des Stammkapitals

219

Relevanz der Stammeinlagen

- Gesellschafter haften nicht persönlich.
- Gläubigern steht nur Gesellschaftsvermögen als Haftungsmasse zu Verfügung, § 13 II GmbHG.
- Stammkapital mindestens 25.000 €, § 5 I
- Gesetzgeber stellt durch verschiedene Haftungstatbestände sicher, dass Haftkapital den Gläubigern tatsächlich zur Verfügung steht.
  - Dazu später

220

Unbedingte Pflicht zur Leistung der Einlage

- Die GmbH kann den Gesellschafter nicht von der Einlagenpflicht befreien, § 19 II GmbHG
  - Kein Erlass oder sogar Stundung möglich
  - Dies gilt selbst bei drohender Insolvenz des Gesellschafters

221

Erbringung der Einlagen

Bareinlage

222

Bareinlagen

- § 7 II S. 1 GmbHG: Auf jeden Geschäftsanteil muss mindestens ein Viertel eingezahlt werden.
- § 7 II S. 2 GmbHG: Insgesamt muss die Einzahlung mindestens die Hälfte des Mindest-Stammkapitals ausmachen, § 5 I GmbHG.
- Muss der Gesellschaft zur freien Verfügung stehen
  - Problem: „verdeckte Sacheinlage“, dazu unten

223

Beispiel

- GmbH mit 80.000 € Stammkapital
- Vier Gesellschafter mit je 25% beteiligt.
- Wie hoch ist die minimale Einzahlsumme?

224

Abwandlung

- Stammkapital der GmbH 40.000 €
- Vier Gesellschafter je 25 %
- Wie hoch ist die minimale Einzahlsumme?

225

Sacheinlagen

Voraussetzungen

226

Sacheinlagen, § 5 IV GmbHG

- Alle Einlagen, die nicht in Geld erfolgen
  - Fassbarer Vermögenswert
  - Muss zur freien Verfügung der Gesellschaft gestellt werden
- In Satzung ausdrücklich festgesetzt
- Erbringung vor Anmeldung, § 7 III GmbHG.
- Sachgründungsbericht

227

Sacheinlagefähigkeit (Beispiele)

- Wirtschaftsgüter
  - Auch ganze Unternehmen (z.B. Einzelunternehmen des Hauptgesellschafters)
- Forderungen des Gesellschafters gegen Dritte
- (Nutzungs-)Rechte
- Gesellschaftsbeteiligungen
  - An Personen- oder Kapitalgesellschaften

228

Nicht einlagefähig:

- Künftige Dienstleistungen als Geschäftsführer
- Forderungen ohne feststellbaren Wert
  - Z.B. Forderung iHv 1 Mio Dollar gegen die Bahamas Ltd.
- Forderungen des Gesellschafters gegen die Gesellschaft (insbesondere Darlehensforderung)
  - Grundsatz der Realen Kapitalaufbringung

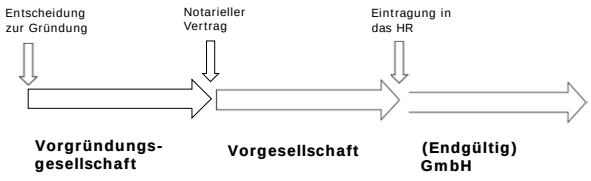
229

Gründungsphasen der GmbH

bis zur Eintragung

230

Phasen der GmbH-Gründung



231

Vorgründungsgesellschaft

- Es gelten die allgemeinen Regeln zur Personengesellschaft
  - GbR
  - Bei Handelsgewerbe: OHG
- Keine Personenidentität zur späteren GmbH
  - Kein Übergang von Forderungen oder Verbindlichkeiten

232

Vor-GmbH (Vorgesellschaft)

- Gesellschaft ist mit Abschluss des Gesellschaftsvertrags „errichtet“
  - Lediglich „Durchgangsstadium“ zur echten GmbH
  - s. auch § 29 AktG
- Organe benötigen in diesem Stadium eine rechtsfähige Gesellschaft
  - zB bei der Übertragung von Sacheinlagen

233

Rechtliche Selbständigkeit der Vorgesellschaft

- Ist voll rechtsfähig (hM: Rechtsform sui generis)
  - Auch im Verhältnis zu den eigenen Gesellschaftern
  - Komplementärfähig
- Wird durch den (noch nicht eingetragenen) Geschäftsführer vertreten
- Ist mit eingetragener GmbH identisch
  - Rechte und Pflichten gehen über

234

Übungsaufgaben (1)

- 1. Beschreiben Sie den Unterschied zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften
- 2. Wie gründe ich eine Personengesellschaft?
- 3. Was ist der Unterschied zwischen GbR und OHG?

235

Übungsaufgaben (2)

- 4. Wie gründe ich eine GmbH?
- 5. Was muss bei der Erbringung von Sacheinlagen beachtet werden?
- 6. Was ist der Unterschied zwischen Vorgründungsgesellschaft und Vorgesellschaft?

236

Steuerliche Beurteilung der GmbH

Körperschaftsteuer

237

Zielsetzungen des KStG

- Getrennte Belastung von Gesellschaft und Gesellschafter
  - Definitive Steuerbelastung der Gesellschaft von 15%
    - zzgl. 5,5% SolZ
    - Unbeachtlich, ob Gewinn ausgeschüttet oder thesauriert wird
  - Besteuerung der Gesellschafter, wenn Gewinn ausgeschüttet wird
    - Nächste Folie

238

Steuerliche Folgen beim Gesellschafter, der die Ausschüttungen erhält

- EK aus § 20 I Nr. 1 EStG
- Abgeltungssteuer, § 32d I EStG
  - 25 % KapESt, § 43a I Nr. 1 EStG
  - 5,5 % SolZ/ 9 % (je nach Bundesland) KiSt
- Sparerpauschbetrag, §§ 20 IX
  - 801 €/1602 €
- Kein Abzug tatsächlicher Werbungskosten
- Möglichkeit der Antragsveranlagung, § 32d
  - Besteuerung nach dem individuellen Steuersatz (sinnvoll bei Rentnern, etc.)

239

Beispiel

- Studentin Klara hält BASF-Aktien. In 2018 erhält sie von der Gesellschaft eine Brutto-Dividende von 2.000 €.
- Steuerliche Folgen?

240

Gesellschaftsanteile im BV

- EK aus § 15 I EStG
- Teileinkünfteverfahren, § 3 S. 1 Nr. 40 d) iVm S. 2 EStG
  - 40 % Steuerfreiheit
  - Individueller Steuersatz
  - Kein Freibetrag
  - Betriebsausgabenabzug nur 60 %, § 3c II EStG

241

Fortsetzung Beispiel

- Angenommen Studentin Klara hält ihre BASF-Aktien im Betriebsvermögen (sie führt noch einen Online-Shop). Wie wären die steuerlichen Folgen, wenn ihr persönlicher Steuersatz 30 % beträgt?

242

Berechnung der KSt

243

Prüfungsschema (grob)

- 1. Persönliche Steuerpflicht
  - In §§ 1 u. 2 KStG aufgeführte Körperschaften
- 2. Berechnung des Einkommens
  - Bemessungsgrundlage: Einkommen nach EStG und den besonderen Vorschriften des KStG, § 8 I KStG
- 4. Steuertarif, § 23 KStG

244

Persönliche Steuerpflicht

§§ 1 u. 2 KStG

245

Persönliche Steuerpflicht, § 1 KStG

- Körperschaft iSd § 1 Abs. I Nr. 1-6 KStG
  - Kapitalgesellschaften (auch ausländische!)
  - Genossenschaften
  - Versicherungs- und Pensionsfondsvereine a.G.
  - Sonstige juristische Personen des privaten Rechts
    - Rechtsfähige Vereine (§§ 55 ff.), rechtsfähige Stiftungen (§§ 80ff. BGB)
  - Nichtrechtsfähige Vereine, Anstalten,...
  - Betriebe gewerbl. Art von jur. Pers. des ö. Rechts
    - Z.B. Wasserwerk einer Gemeinde
- Andere als die genannte Gesellschaften sind nicht körperschaftsteuerpflichtig

246

Weitere Voraussetzungen

- Geschäftsleitung im Inland,
  - Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung, § 10 AO. Das ist der Ort, an dem die wesentlichen Entscheidungen getroffen werden
- Oder Sitz im Inland
  - Der Sitz einer juristischen Person ist idR rechtsvertraglich festgelegt, § 11 AO

247

Beginn der Steuerpflicht, H 1.1 KStH

- Mit Erlangung der Rechtsfähigkeit
  - Also spätestens mit Eintragung in das Handelsregister
    - S. § 41 I AktG oder § 11 I GmbHG
  - Bei Kapitalgesellschaften aber bereits mit Entstehen der Vorgesellschaft „i.G.“, also nach Abschluss des notariellen Vertrags
- Als Vorgründungsgesellschaft sind nur die Gesellschafter selbst stpfl
  - Personengesellschaft, s. H 1.1 „Vorgründungsgesellschaft“!

248

Ende der Steuerpflicht

- Liquidation und Ablauf des Sperrjahres, § 11
- Wegzug aus EU/EWR, § 12 III KStG

249

Rechtsfolge, § 1 II

- Unbeschränkte Steuerpflicht
  - Welteinkommen
  - Ggfls. Aber DBA beachten

250

Sachliche Steuerpflicht

Was muss die Körperschaft versteuern?

251

Einkommensbegriff, § 7 KStG

- Bemessungsgrundlage ist das erzielte „zu versteuernde Einkommen“, § 7 I, II
  - Ermittlung: § 8 I
- Bemessungs- und Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr, § 7 III
  - Ermittlung nach dem Wirtschaftsjahr, § 7 IV

252

Anwendung der Vorschriften des EStG

- § 8 I KStG:
  - Vorschriften des EStG und §§ 8-22 KStG anwendbar
- Nicht anwendbar (da auf natürliche Personen zugeschnitten):
  - §§ 10 ff. EStG (SA)
  - §§ 33-33b EStG (agB)

253

Einkünftequalifikation

- KSt umfasst grds. alle Einkunftsarten
  - Ausnahme: § 19, da nur natürliche Personen „nichtselbständig" sein können
- Wichtige Ausnahme: § 8 II KStG
  - Körperschaften iSd § 1 I Nr. 1 bis 3 nur (!) Ek aus § 15 EStG ohne Rücksicht auf die Betätigung
    - Z.B. GmbH, AG, Genossenschaft, Limited,…

254

Beispiele zur Einkünftequalifikation

- Der H&G e.V. aus Bochum vermietet ein Haus
  - Der eingetragene Verein ist stpfl. nach § 1 I Nr. 4 KStG
  - Er erzielt Einkünfte aus § 21 I Nr. 1 (§ 8 I KStG)
    - Berechnung erfolgt nach § 8 ff. EStG
- Die H&G GmbH aus Köln vermietet ein Haus
  - Die GmbH ist stpfl. nach § 1 I Nr. 1 KStG
  - Sie erzielt Einkünfte nach § 15 I Nr. 1 EStG (§ 8 I und II KStG)
    - Berechnung erfolgt nach §§ 4 I, 5 EStG

255

Berechnung des zvE

bei Kapitalgesellschaften, § 1 I Nr. 1 KStG

256

Handelsbilanz/ Steuerbilanz

- Kapitalgesellschaften sind immer Kaufleute
  - § 6 I HGB
- Buchführungspflicht, § 238 HGB
- Handelsbilanz ist an steuerliche Vorschriften anzupassen
  - § 60 II EStDV

257

Nicht abziehbare BA nach EStG

- § 4 V Nr....EStG, z.B.
  - 1. Aufwendungen f. Geschenke an Nicht-ArbN, wenn AK/HK (pro Person) im WJ 35 € (ohne USt) übersteigen.
  - 2. Bewirtungskosten (z.T.)
  - 3. Aufwendungen für Gästehäuser
  - 4. Aufwendungen für Jagd, Segeljachten
  - 8. Geldbußen, Ordnungs-/Verwarngelder
  - 8a. Hinterziehungszinsen auf *alle* Steuern
  - 9. Ausgleichszahlungen nach §§ 14, 17 u. 18 KStG von außenstehenden Anteilseignern
  - 10. Bestechungsgelder
- § 4 Vb EStG (Gewerbesteuer)

258

Nicht abziehbare BA nach KStG

- § 10 KStG
  - Nr. 1: Aufwendungen zur Erfüllung für Satzungszwecken (Stiftungen!)
  - Nr. 2: Bestimmte Steueraufwendungen
  - Nr. 3: in einem Strafverfahren festgesetzte Geldstrafen
  - Nr. 4: 50 % der Aufsichtsratsvergütungen

259

§ 10 Nr. 2 KStG

- Parallelregelung zu § 12 Nr. 3 EStG
- Auch Vorauszahlungen werden erfasst.
- Erstattungen erhöhen umgekehrt nicht das zu versteuernde Einkommen.

260

Abgaben iSd § 10 Nr. 2 KStG

- KSt(-Vorauszahlungen)
- SolZ(-Vorauszahlungen)
- ErbSt
- Vergleichbare ausländische Steuern
- Verspätungszuschläge nach § 152 AO
- Zinsen gem. §§ 233 bis 237 AO
- Säumniszuschläge gem. § 240 AO
- Zwangsgelder gem. § 329 AO
- Gebühren gem. § 89 Abs. 3 AO für verbindl. Auskünfte
- (Vollstreckungs)Kosten gem. §§ 337 bis 345 AO

261

§ 10 Nr. 3 KStG

- Gegen juristische Personen können Geldstrafen oder Auflagen und Weisungen nach deutschem Strafrecht nicht verhängt werden.
- § 10 Nr. 3 KStG Kommt vor allem in Betracht, wenn Geldstrafen von ausländischem Gericht verhängt wurde.
- Die Nichtabzugsfähigkeit von *Geldbußen, Ordnungs- und Verwarnungsgeldern* ergibt sich aus § 4 V Nr. 8 EStG, der über § 8 I auch für Körperschaften gilt.

262

§ 10 Nr. 4 KStG

- Grds. auf alle Körperschaften anwendbar
  - Es muss auch keine Pflicht zur Bestellung eines Überwachungsgremiums bestehen.
- Jedes Überwachungsgremium (auch Beirat, etc.), das schwerpunktmäßig Geschäftsleitung überwacht.
- Abzugsverbot umfasst (z.B.):
  - eigentliche Vergütung,
  - pauschale Aufwandsentschädigungen,
  - Tagungs-, Sitzungs- oder Reisegelder

263

Beispiel

- In der Handelsbilanz der X-GmbH (Jahresüberschuss 700.000 €) sind folgende Aufwendungen enthalten
  - Beirat ./.20.000 €
  - KSt-Nachzahlung ./.3.000 €
  - GewSt.-Vorauszahlung ./. 1.000 €
  - Vertragsstrafen wg. Spätleistung ./. 10.000 €
  - Strafverfahren in China
    - Strafzahlung ./. 22.000 €
    - Anwaltskosten ./. 6.000 €

264

Ausschüttungen

Offene und verdeckte Gewinnausschüttung

265

Offene Gewinnausschüttungen

- Beruhen auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Verteilungsbeschluss.
- Da der Gewinn lediglich verteilt wird, stellt dies für die Gesellschaft kein steuerlich wirksamer Aufwand dar, § 8 III S. 1 KStG

266

Beispiel zur offenen Gewinnausschüttung

- Der Geschäftsführer G beruft die Gesellschafterversammlung ein (§ 49 GmbHG).
- Die Gesellschafterversammlung ist zuständig für die Verwendung des Ergebnisses der GmbH (§ 46 Nr. 1 GmbHG) und beschließt dann die Ausschüttung eines bestimmten Betrags an ihre Gesellschafter.
  - Die Ausschüttung ist nicht (unbedingt) abhängig von dem Jahresüberschuss. Es können z.B. auch Erträge (und den Rücklagen zugeführte) Erträge aus den Vorjahren ausgeschüttet werden.
- Hier handelt es sich um einen gewinnneutralen Vorgang.

267

Verdeckte Gewinnausschüttung

§ 8 III S. 2 KStG

268

Verdeckte Gewinnausschüttung

- Einordnung
  - Zweck einer KapGes: Erwirtschaftung von Gewinn und Transfer über offene Gewinnausschüttung an Gesellschafter
- Vermögenstransfer
  - Gewinnausschüttungen (gewinnneutral)
  - schuldrechtliche Verträge (tw. gewinnwirksam)
    - z.B. Dienstvertrag, Mietvertrag, etc.

269

Privat veranlasste Vermögensabflüsse

- Erhält ein Gesellschafter außerhalb der offenen Gewinnausschüttung von der Gesellschaft wirtschaftliche Vorteile, so können diese aus persönlichen Gründen gewährt werden.
  - Beim Einzelunternehmer wären dies „Entnahmen“
- Eine Kapitalgesellschaft aber hat keinen Privatbereich, daher laufen alle Vermögensabflüsse (richtigerweise) als Betriebsausgaben, § 4 IV EStG
  - Anders bei Vereinen oder jur. Pers. des öR

270

Daher: § 8 III S. 2 KStG

- Korrektur der faktischen Einkommensverwendung
  - Privat veranlasster Vermögenstransfer entspricht wirtschaftlich einer Ausschüttung
- Außerhalb der Bilanz
  - Da Betriebsausgabenabzug in der Steuerbilanz erfolgt, kann die Korrektur nur außerhalb der Bilanz erfolgen.

271

Definition der vGA

R 8.5 I KStR

272

R 8.5 I KStR

- **Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung**
- (1) [1]Eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine ***Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung***, die durch das ***Gesellschaftsverhältnis veranlasst*** ist, sich auf die Höhe des ***Unterschiedsbetrags i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt*** und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden ***Gewinnverteilungsbeschluss*** beruht. [2]Bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ist auf die Einkünfte abzustellen. [3]Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer nahestehenden Person erfolgt.

273

vGA

1. Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung
2. Veranlasst durch das Gesellschaftsverhältnis
3. Wirkt sich auf die Höhe des Gewinns (§ 4 I EStG) aus
4. Steht in keinem Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung.

274

1. Tatbestandsmerkmal

Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung

275

Beispiele zu: Vermögensminderungen

- Geschäftsführergehalt
- Tantiemen
- Zinszahlungen
- Kaufverträge
- Mietverträge

276

Beispiele zu: Verhinderte Vermögensmehrungen

- GmbH…
  - …vermietet an Gesellschafter Büro zu billig.
  - …überlässt an Gesellschafter zinsloses Darlehen.
  - …verzichtet beim Gesellschafter-GF nach seinem Ausscheiden auf ein Wettbewerbsverbot.

277

2. Tatbestandsmerkmal

Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

278

2-stufige Prüfung

- 1. Objektiver Fremdvergleich
- 2. Ist Begünstigter Gesellschafter oder eine nahestehende Person?

279

Fremdvergleich, H 8.5 III KStH

- Ermittlung eines fiktiven „objektiven“ Maßstabs.
- Maßstab = „ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiters“
  - „Hätte ein gewissenhafter Geschäftsführer auch so entschieden“?

280

Gesellschafter oder nahestehende Person

- Eine „schlechte“ Managemententscheidung reicht alleine noch nicht aus, um eine vGA anzunehmen.
- Es muss noch ein zusätzliches Element hinzukommen, dass den Unterschied zwischen Unfähigkeit und „bewusster Bereicherung“ des Empfängers festlegt.
- Daher wird zusätzlich auf die empfangende Person abgestellt.

281

Begünstigter Personenkreis

- H 8.5 III KStH „nahestehende Person“
- Gesellschafter selbst
- Eine dem Gesellschafter nahe stehende Person, z.B.
  - Ehegatte, Verlobte(r), Freund(in)
  - Kinder, Verwandte
  - Auch: Juristische Person, z.B. andere Gesellschaft ein Gesellschafter beteiligt ist.

282

Beispiele

- GmbH gewährt Ehefrau des Gesellschafters ein unverzinsliches Darlehen
- X-GmbH erwirbt von Y-OHG ein überteuertes Grundstück. Gesellschafter A ist an GmbH und an OHG beteiligt.
- Gegenbeispiel:
  - GmbH verkauft dem X eine Maschine für 50T € (tats. Wert 60T €). X ist weder Gesellschafter noch nahestehende Person.

283

3. Tatbestandsmerkmal

Auswirkungen auf den Unterschiedsbetrag iSd § 4 I S. 1 bei der Kapitalgesellschaft

284

Auswirkungen auf § 4 I EStG

- „VGA darf das Einkommen nicht mindern."
- Damit stellen Vorgänge, die bei der Einkommensermittlung unberücksichtigt geblieben sind, keine vGA dar.
  - Z.B. im Zusammenhang mit steuerfreien Einkünften
- Nicht klausurrelevant!

285

4. Tatbestandsmerkmal

Keine offene Gewinnausschüttung

286

Keine offene Ausschüttung

- Rein begriffliche Abgrenzung zwischen „offener" und „verdeckter" Gewinnausschüttung.
- Da offene Gewinnausschüttung auch keine Auswirkungen auf das Einkommen hat, hat dieses Kriterium keine besondere Bedeutung.

287

Auswirkungen der vGA

Rechtsfolgen bei Gesellschafter und Gesellschaft

288

Auswirkungen bei Gesellschaft

- Erhöhung des Einkommens nach § 8 III S. 2 KStG
  - Erhöhung des Einkommens um den unangemessenen Teil
  - außerhalb der Steuerbilanz

289

Auswirkungen bei Gesellschafter

- Einkünfte aus
  - § 20 I Nr. 1 S. 2 EStG, wenn Anteile im PV
  - § 15 EStG (iVm § 3 Nr. 40 d) EStG) wenn Anteile im BV
- Zurechnung bei „nahe stehenden Personen“ dem entsprechenden Gesellschafter
  - z.B. Unberechtigte Zahlung an Bruder des Gesellschafters A = vGA an A

290

Beispielsfall

- Eine GmbH schließt mit der Ehefrau des Gesellschafters einen Beratervertrag ab. Die Ehefrau erhält dafür 40.000 €/Jahr Fremden Dritten hätte die GmbH dafür 30.000 €/Jahr gezahlt.
- Rechtsfolgen?

291

Verdeckte Einlagen

§ 8 III S. 3 KStG

292

Eingangsbeispiel

- A ist zu 50 % an der A&B-GmbH beteiligt. Das Stammkapital beträgt insgesamt 25.000 €.
- Da die GmbH noch Geld für Investitionen benötigt, möchte A der GmbH 10.000 € zum endgültigen Verbleib gewähren.

293

Einlagen in die Körperschaft

- Einlagen sind Zuwendungen des Gesellschafters an die Körperschaft.
- Unterscheide:
  - *Offene* Einlagen
    - die im Rahmen der Gründung/KapErhöhung erfolgen
    - und für die der Gesellschafter Ges.-Anteile erhält
  - *Verdeckte* Einlagen
    - die außerhalb der Gründung/KapErhöhung erfolgen
    - und keine Erhöhung des StammKap bewirken

294

Verdeckte Einlagen

- § 8 III S. 3 KStG, R 8.9 KStR
- Gegenstück zur vGA
- Offene Einlagen werden erfolgsneutral gebucht. Verdeckte Einlagen sollen ebenfalls ertragsneutral sein. Keine Gewinnerhöhung nach § 4 I EStG.

295

R 8.9 I KStR

- „(1) Eine verdeckte Einlage i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.“

296

Verdeckte Einlagen, R 8.9 I KStR

- Voraussetzungen
  - Anteilseigner/ nahe stehende Person
  - wendet Vermögensvorteil zu,
  - der einlagefähig ist.
  - Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis.
  - Außerhalb der offenen Einlagen

297

Anteilseigner/ nahestehende Person

- Zu beurteilen wie bei der verdeckten Gewinnausschüttung (s.o.)

298

Veranlassung aus dem Gesellschaftsverhältnis

- Ist dann gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte
  - vgl. H 8.9 KStH „Gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ und ständige Rspr.

299

Einlagefähigkeit, H 8.9 KStH

- Zugewendeter Vermögensgegenstand muss bilanzierbar sein
  - Ansatz/Erhöhung eines Aktivpostens oder
  - Wegfall/Verminderung eines Passivpostens
  - z.B. Geld, Maschine, konkrete Forderung, immaterielle WG, Grundstück,…
  - (-) bei unentgeltlichen Dienstleistungen, bloße Nutzungsüberlassung, verbilligten Darlehen
    - *Ausnahme:* Vermögensvorteil bereits konkretisiert, d.h. kein Verzicht auf Entgelt, sondern entstandene – und der Höhe nach bestimmbare - Forderung.

300

Folgen bei der Gesellschaft

- Handelsrechtlich:
  - Gewinn
- Steuerrechtlich soll es sein:
  - Gewinnneutral
- Also: Korrektur des Gewinns außerhalb der Bilanz

301

Bewertung der vE

- Bewertung nach § 6 I Nr. 5
  - Grds. Teilwert maßgeblich
  - s. auch § 6 VI S. 3 EStG

302

Beispiel

- Gesellschafter-Geschäftsführer G erhält ein monatliches Gehalt von 10.000 €, zahlbar jeweils am Monatsende.
- Da es der GmbH finanziell nicht besonders gut geht, verzichtet er am 30.11.2019 auf das (noch nicht ausgezahlten) November- und auch das Dezembergehalt.
- Steuerliche Folgen?

303

H 8.9 KStH („Verzicht…“); BMF v. 12.5.2014, IV C 2 - S 2743/12/10001

- Verzicht nach Entstehung (Novembergehalt)
  - Gesellschafter
    - Zufluss der nominellen Einnahmen gem. § 19 EStG (+)
    - Erhöhung der AK (s.u.) durch verdeckte Einlage
  - Gesellschaft
    - Verdeckte Einlage in Höhe der Werthaltigkeit der Gehaltsforderung (ggfs auch 0)
- Verzicht vor Entstehung (Dezembergehalt)
  - Keine ertragsteuerlichen Folgen
    - Kein Lohnzufluss
    - Keine verdeckte Einlage, da kein „bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil“

304

Beispiel 2: Auswirkungen bei Gesellschaft

- A ist an der A-GmbH zu 50 % beteiligt. Er gewährte der GmbH für Investitionen in 01 ein Darlehen iHv 500.000.
- In 05 gerät die GmbH in eine wirtschaftliche Krise und wird zahlungsunfähig. Darauf verzichtet A auf die volle Rückzahlung des Darlehens. Andere Gläubiger haben nicht verzichtet.
- Auswirkungen bei der A-GmbH?

305

Doppelte Bestrafung der Gesellschaft?

- Gesellschaft ist in Krise und muss durch Forderungsverzicht auch noch einen höheren Gewinn ausweisen
  - Daher früher § 3 Nr. 66 EStG a.F.: steuerfrei!
  - Dann BMF v. 27.3.2003, stfrei bei unternehmensbezogenen Sanierungen
  - Aber: BFH GrS v. 28.11.2016: Regelung rechtswidrig
- Seit 2017 Neufassungen: § 3a und 3c EStG

306

Folgen der vE

beim Gesellschafter

307

(Folgen beim Gesellschafter)

- *Gesellschaftsanteile im PV*
  - *Keine unmittelbare Folgen, insbesondere keine Werbungskosten wegen § 20 IX EStG.*
  - *Im Rahmen des § 17 EStG führt die Einlage zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten*
- *Gesellschaftsanteile im BV*
  - *Erhöhung der Anschaffungskosten auf den Gesellschaftsanteil, § 6 VI S. 2 EStG*

308

Übungsaufgabe: Ek d. X-GmbH in 01?

- An der X-GmbH mit Sitz in Linz und Geschäftsleitung in München sind A und B zu je 50 % beteiligt. In 01 weist die X-GmbH einen handelsrechtlichen JÜ von 100.000 € aus. Darin enthalten sind
  - Körperschaftsteuerzahlungen von 1.000 € (-)
  - Bußgeld (ohne Strafverfahren) einer belgischen Behörde von 300 € (-)
  - Ausschüttungen an A und B iHv je 4.000 € (-)
  - Mietzahlung des A für ein von der GmbH gemietetes Büro in Höhe 10.000 € (angemessen wären 25.000 €) (+)
  - Zinszahlungen an die Deutsche Bank von 2.000 € (-) (angemessen wären 1.400 €)
  - Geschenk an Kunden K zur Kundenbindung von 20 € (-)
  - Aus wirtschaftlich nachvollziehbaren Gründen hat die Ehefrau des A auf eine Forderung (5.000 €) gegen die GmbH verzichtet (+)

309