

Finanz und Steuern
Band 7
Besteuerung der Gesellschaften

SCHÄFFER
POESCHEL

Teil A Überlegungen zur Rechtsformwahl

1 Allgemeines

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

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

Ist die optimale Gesellschaftsform gefunden, so ist sie laufend in Frage zu stellen. Neue Gesetze (z.B. die Änderung des Handelsrechts durch das BilMoG oder die Einführung der Abgeltungsteuer für Dividenden) oder eine Änderung der Rechtsprechung (z.B. Zulassung ausländischer Gesellschaftsformen) erfordern immer wieder ein Überdenken der bisherigen Entscheidungen.

2 Kriterien

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

2.1 Gründungsaufwand

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

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

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

werden. Der Abschluss eines individuell ausformulierten Gesellschaftsvertrags kann später das Musterprotokoll ersetzen.

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

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

Der Aufwand zur Gründung einer AG lohnt sich nur für große Unternehmen, bei denen z. B. ein späterer Börsengang in Aussicht genommen wird.

2.2 Gründungskapital

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

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

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

Letztlich sollte die Frage des Gründungskapitals kein Kriterium für die Gesellschaftsform sein. Banken, Lieferanten und Kunden beurteilen das Unternehmen nach seiner Bonität. Sowohl bei der Kapitalgesellschaft als auch bei der Personengesellschaft werden die Gesellschafter häufig über Bürgschaften in Haftung genommen werden.

2.3 Haftung

Werden die Gesellschafter mit ihrem Privatvermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Haftung genommen, so zerstört dies häufig ihre Existenzgrundlage. Daran ändert auch die Möglichkeit einer Privatinsolvenz nur wenig. Aus diesem Grund findet man die OHG nur noch sehr selten im Wirtschaftsleben. Viele Gesellschafter einer GbR sind sich ihres Haftungsrisikos aber nicht bewusst. Insbesondere Freiberufler sehen sich vermehrt **Schadensersatzansprüchen** (z. B. Beratungsfehler, Behandlungsfehler u. Ä.) ausgesetzt, die immer öfter den Rahmen einer Berufshaftpflicht übersteigen. Aber auch im Bereich der Produktion können Produkthaftungsansprüche immense Ausmaße annehmen (z. B. bei Zulieferern in der Automobilindustrie).

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

Gegenüber Banken spielt auch hier wieder die Rechtsform nur eine untergeordnete Rolle. Wie oben bereits dargestellt, wird eine Kapitalgesellschaft ohne die Gestellung werthaltiger Sicherheiten genau so wenig einen Kredit bekommen wie eine GbR, deren Gesellschafter vermögenslos sind.

2.4 Jahresabschlusskosten

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

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

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

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

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

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

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften muss nach § 316 Abs. 1 HGB durch einen Abschlussprüfer geprüft werden. Eine Ausnahme gilt lediglich für kleine Kapitalgesellschaften (§ 267 Abs. 1 HGB – Bilanzsumme = 4 840 000 €, Umsatz in den zwölf Monaten vor dem Abschlussstichtag = 9 680 000 €, Arbeitnehmer durchschnittlich = 50).

2.5 Publizitätspflicht

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

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

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

2.6 Anzahl der Gesellschafter

Aus Gründen der Haftungsbeschränkung kann es auch für einen einzelnen Unternehmer interessant sein, sein Unternehmen in der Rechtsform einer Gesellschaft zu führen. Sowohl die

GmbH als auch die GmbH & Co. KG können durch eine einzelne Person gegründet und geführt werden.

2.7 Finanzierung

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

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

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

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

2.8 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch Gesellschafter

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

Vermieten Gesellschafter Wirtschaftsgüter an eine Personengesellschaft, so fallen diese bei einer Insolvenz der Gesellschaft nicht in die Haftungsmasse. Steuerlich sind sie aber zwingend als **Sonderbetriebsvermögen** auszuweisen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Damit sind die stillen Reserven steuerverhaftet. Da derzeit die Wertzuwächse bei Immobilien in Deutschland nur sehr mäßig sind, steht dieser Aspekt nicht unbedingt im Vordergrund der Entscheidung für eine bestimmte Gesellschaftsform. Anders kann dies z. B. bei Patenten, Warenzeichen o. Ä. sein.

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

2.9 Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern

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

Die X-GmbH mietet von ihrem Gesellschafter ein Büro für 3 000 € im Monat. Im Rahmen einer Betriebsprüfung hält der Betriebsprüfer 2 000 € im Monat für angemessen. Der Spitzensteuersatz des Gesellschafters beträgt 42%. Die Steuerbelastung der GmbH ist mit 30% anzunehmen (15% Körperschaftsteuer + 5,5% Solidaritätszuschlag + 14% Gewerbesteuer).

LÖSUNG Unter Berücksichtigung einer Miete i. H. v. 3 000 € ergibt sich für die GmbH folgendes Ergebnis: Steuerminderung i. H. v. $(3\,000\text{ €} \times 12\text{ Monate} \times 30\% =)$ 10 800 €. Der Gesellschafter versteuert die Mieteinnahmen i. H. v. $(3\,000\text{ €} \times 12\text{ Monate} \times 42\% + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag} =)$ 15 952 €.

Nach Betriebsprüfung ergibt sich folgendes Bild: Steuerminderung bei der GmbH $(2\,000\text{ €} \times 12\text{ Monate} \times 30\% =)$ 7 200 €. Der Gesellschafter versteuert die Mieteinnahmen i. H. v. $(2\,000\text{ €} \times 12\text{ Monate} \times 42\% + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag} =)$ 10 635 €. Zusätzlich versteuert er nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die verdeckte Gewinnausschüttung i. H. v. $(1\,000\text{ €} \times 12\text{ Monate} \times 25\% + 5,5\% \text{ Solidaritätszuschlag} =)$ 3 165 €. Zusammengefasst:

vor Bp:	GmbH	./.	10 800 €	Gesellschafter +	15 952 €	Gesamt +	5 152 €
nach Bp:	GmbH	./.	7 200 €	Gesellschafter +	13 800 €	Gesamt +	6 600 €

Für die GmbH bedeutet dies natürlich einen höheren Steueraufwand und damit eine Steuernachzahlung (inkl. eventueller Verzinsung). Die Steuerbelastung ist aber letztlich nicht höher, als wenn die GmbH die Miete von vornherein mit 2 000 € im Monat angesetzt und den um 12 000 € höheren Jahresüberschuss ausgeschüttet hätte.

Beim Gesellschafter erscheint das Ergebnis auf den ersten Eindruck verblüffend, da er ja die verdeckte Gewinnausschüttung nicht mit 42% sondern lediglich mit 25% versteuert. Man muss dabei aber beachten, dass dem Gesellschafter die vollen 12 000 € als verdeckte Gewinnausschüttung zugerechnet werden. Bei einer Erhöhung des Jahresüberschusses von 12 000 € hätte sich nach Abzug der Steuerbelastung eine offene Gewinnausschüttung i. H. v. lediglich 9 000 € ergeben.

2.10 Geschäftsführung und Geschäftsführervergütung

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

In steuerlicher Hinsicht bestehen aber erhebliche Unterschiede. Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft ist Arbeitnehmer mit Einkünften nach § 19 EStG. Erhält er eine **Pensionszusage**, so muss er die jährliche Zuführung nicht als Einnahme versteuern. Erst mit der tatsächlichen Rentenzahlung im Alter beginnt die Versteuerungsphase (nachgelagerte Versteuerung). Sämtliche Möglichkeiten der **betrieblichen Altersversorgung** (vgl. §§ 3 Nr. 63, 19a, 40b EStG) stehen ihm offen.

Demgegenüber versteuert der Gesellschafter (Mitunternehmer) einer Personengesellschaft sein Gehalt nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG als **Sonderbetriebseinnahme**. Dies führt zu einem dazu, dass die Gehaltszahlung den Gewinn der Personengesellschaft nicht mindert, weil die Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem Gesamthandsgewinn hinzugerechnet werden. Dies hat primär gewerbesteuerliche Auswirkungen, da der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft sein Gehalt ja auch versteuern muss (nämlich nach § 19 EStG). Beim Gesellschafter der Personengesellschaft ist aber das Gehalt Teil des gewerbesteuerpflichtigen Gesamtgewinns. Diese Gewerbesteuerbelastung wird aber unter Umständen durch die Anrechnungsmöglichkeit des § 35 EStG wieder gemindert oder beseitigt.

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

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

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

2.11 Verluste

Ein ganz entscheidendes Kriterium für die Wahl der Gesellschaftsform ist die Frage, ob und wie lange Verluste (Anlaufverluste) entstehen.

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

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

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

2.12 Beteiligung von Familienangehörigen

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

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

Ein weiteres Problem stellt bei Familiengesellschaften die Gewinnverteilung dar. Die Finanzverwaltung legt bei Personengesellschaften strenge Maßstäbe an (vgl. R 15.9 Abs. 3 EStR). Danach ist eine Gewinnverteilung im Allgemeinen nur dann angemessen, wenn der vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel eine durchschnittliche Rendite von nicht mehr als 15 % des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt. Wird die vereinbarte Gewinnverteilung nicht anerkannt, so muss ein Gesellschafter u. U. Gewinne versteuern, die ihm gesellschaftsrechtlich gar nicht zustehen:

BEISPIEL

An der X-KG sind der Vater zu 90 % und ein Kind zu 10 % beteiligt. Nach dem Gesellschaftsvertrag erhält das Kind einen Gewinnanteil von 10 % bezogen auf einen durchschnittlich zu erwartenden Gewinn von 100 000 €. Der Wert des Gesellschaftsanteils wird vom Vater mit 120 000 € angenommen. Bei einer Betriebsprüfung geht der Prüfer davon aus, dass der Anteil des Kindes nur 50 000 € wert ist.

LÖSUNG Nach Ansicht des Vaters beträgt der Gewinnverteilungsschlüssel $(10\,000\text{ €}/120\,000\text{ €}) = 8,3\%$ und ist damit noch angemessen. Nach Ansicht des Betriebsprüfers liegt ein Verteilungsschlüssel von $(10\,000\text{ €}/50\,000\text{ €}) = 20\%$ vor.

Der Betriebsprüfer nimmt damit als angemessene Gewinnverteilung (15 % von 50 000 € =) 7 500 € bezogen auf den zu erwartenden Gewinn (7 500 €/100 000 € =) 7,5 % an.

Damit muss der Vater 92,5 % des Gewinns versteuern, obwohl ihm gesellschaftsrechtlich lediglich 90 % zustehen. Das Kind erhält 10 % des Gewinns, muss aber lediglich 7,5 % versteuern

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

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

2.13 Beteiligung ausländischer Gesellschafter

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

Der Gewinnanteil eines im Ausland ansässigen Mitunternehmers wird stets in dem Staat besteuert, in dem die Personengesellschaft ihren Sitz hat (vgl. Art. 7 des OECD-Musterabkommens). Die Personengesellschaft wird wie eine Betriebsstätte behandelt. Sind damit an einer in Deutschland ansässigen Personengesellschaft Gesellschafter beteiligt, die in einem ausländischen Staat ansässig sind, so sind diese Gesellschafter bezüglich ihrer Gewinnanteile nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG beschränkt steuerpflichtig. In diesem Fall werden die Gesellschafter zwar nach dem Grundtarif besteuert, ihrem Gewinnanteil wird aber der Grundfreibetrag (8004 €) wieder hinzugerechnet. Außerdem können sie weder den Splittingtarif, noch Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen etc. geltend machen.

Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft, die ihren Wohnsitz im Ausland haben, versteuern die Dividende nach den Regeln der DBA in ihrem Wohnsitzstaat (vgl. Art. 10 OECD-Musterabkommen). Die in Deutschland ansässige Kapitalgesellschaft hat dennoch Kapitalertragsteuer abzuführen (§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Doppelbesteuerungsabkommen enthalten unterschiedliche Regelungen zur maximalen Höhe der Quellensteuer (z. B. Art. 10

DBA Österreich: 15%). Ist die deutsche Kapitalertragsteuer (25%) höher als die nach DBA zulässige, so erfolgt insoweit eine Rückerstattung über das Bundesamt für Finanzen.

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

2.14 Auslandstätigkeit der Gesellschaft

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

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

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

Bei der Personengesellschaft bleibt die Steuerfreiheit des Gewinnanteils erhalten (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG).

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

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

2.15 Gewinnverteilung

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

Nach § 722 BGB wird der Gewinn einer GbR grundsätzlich paritätisch verteilt, soweit die Gesellschafter keine andere Vereinbarung treffen.

Nach § 121 HGB steht jedem Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft grundsätzlich ein Gewinnanteil i. H. v. 4% seines Kapitalanteils zu. Der restliche Gewinn wird nach Köpfen verteilt. Diese Vorschrift ist aber dispositiv. Die Gesellschafter können die Gewinnverteilung grundsätzlich frei regeln und damit besondere individuelle Faktoren (Kapitaleinsatz, Erfahrung, Kundenbeziehungen etc.) berücksichtigen (vgl. BFH GrS vom 10. 11. 1980 BStBl II 1981, 164). Eine Ausnahme besteht nur bezüglich einer angemessenen Haftungsvergütung für die Komplementäre.

Bei einer Kapitalgesellschaft muss die Dividende grundsätzlich entsprechend der Anteile am Stammkapital ausgeschüttet werden. Eine disquotale Gewinnausschüttung kann zwar

zivilrechtlich, aber nur in Ausnahmefällen mit steuerrechtlicher Wirkung vereinbart werden (vgl. BMF vom 07. 12. 2000 BStBl I 2001, 47).

BEISPIELE

R betreibt seit Jahrzehnten eine Anwaltskanzlei. Er möchte eine junge Kollegin aufnehmen, die aber kein Kapital aufbringen kann. Folgende Varianten werden diskutiert:

a) Gründung einer GbR mit paritätischer Beteiligung von R und K; Einbringung der Anwaltskanzlei nach § 24 UmwStG; Mitarbeit beider Gesellschafter; Gewinnverteilung 75 % für R und 25 % für K über einen Zeitraum von fünf Jahren; danach Neuverhandlung.

LÖSUNG Die Variante a) ist sowohl zivilrechtlich (§ 722 BGB) als auch steuerrechtlich (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) möglich (vgl. BFH a. a. O.). Damit kann K ohne Kapitaleinsatz aber unter Verzicht auf Gewinnanteile Gesellschafter der GbR werden. Für R hat dies den Vorteil, dass er grundsätzlich keinen Veräußerungsgewinn versteuern muss (natürlich erhöht sich seine Steuerlast durch den überquotalen Gewinnanteil).

b) Gründung einer GmbH; Stammkapital 1 €; paritätische Beteiligung von R und K.

LÖSUNG In der Variante b) kann die Dividende grundsätzlich nur gemäß dem Anteil am Stammkapital ausgeschüttet werden. Die Einbringung der Kanzlei durch R ist nach § 20 UmwStG zum Buchwert möglich. Dieser überquotale Gesellschafterbeitrag könnte auch nach Ansicht der Verwaltung ausnahmsweise eine disquotale Gewinnausschüttung rechtfertigen.

2.16 Gewerbesteuer

Bei der Gewerbesteuer sprechen die Vorteile eher für die Personengesellschaft. Nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG erhalten Personengesellschaften einen Freibetrag i. H. v. 24 500 €. Außerdem können die Mitunternehmer die von der Personengesellschaft gezahlte Gewerbesteuer nach § 35 EStG bei ihrer individuellen Einkommensteuer anrechnen lassen.

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

BEISPIEL

An der X-GmbH ist die Y-KG zu 100% beteiligt. Gesellschafter der Y-KG sind die natürlichen Personen A und B zu je 50%. Zwischen der X-GmbH (Organgesellschaft) und der Y-KG (Organtträger) besteht ein Gewinnabführungsvertrag.

LÖSUNG Aufgrund der Organschaft ist das Einkommen der X-GmbH der Y-KG zuzurechnen. Gewerbesteuerlich kann die Y-KG den Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG ausnutzen; im Übrigen können die Gesellschafter A und B die Gewerbesteuer im Rahmen des § 35 EStG auf ihre Einkommensteuer anrechnen lassen.

2.17 Vorweggenommene Erbfolge

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

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

Wird ein Mitunternehmeranteil teilentgeltlich übertragen, so sind keine stillen Reserven aufzudecken, solange der Kaufpreis das Kapitalkonto nicht übersteigt (vgl. BMF vom 13. 01. 1993 BStBl I 1993, 464 Rz. 35; Einheitstheorie«).

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

Sowohl Anteile an einer Kapitalgesellschaft als auch Mitunternehmeranteile können auch gegen eine Versorgungsleistung im Rahmen eines **Übergabevertrags** unentgeltlich übertragen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a EStG; vgl. BMF vom 11. 03. 2010 BStBl I 2010, 227 Rz. 2 ff.).

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

2.18 Veräußerung

Bei der Veräußerung oder Liquidation einer Kapitalgesellschaft unterliegt der Gewinn nach §§ 17, 3 Nr. 40 Buchst. c EStG dem Teileinkünfteverfahren (60%). Dies gilt auch dann, wenn sich die Anteile in einem Betriebsvermögen befinden (§ 3 Nr. 40 Buchst. a und b EStG). Im Übrigen gewährt § 17 EStG auch einen Freibetrag i.H.v. 9 060 €, der altersunabhängig ist und mehrmals in Anspruch genommen werden kann. Allerdings erfolgt eine Abschmelzung in Abhängigkeit von Beteiligungsquote und Höhe des Veräußerungsgewinns.

Hier bietet die Kapitalgesellschaft unter Umständen Vorteile gegenüber einer Personengesellschaft, bei der der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nach § 16 EStG zu versteuern ist. Zwar gewährt auch § 16 EStG einen Freibetrag von 45 000 €. Dieser kann aber frühestens ab dem 55. Lebensjahr oder bei dauernder Berufsunfähigkeit und nur einmal im Leben in Anspruch genommen werden (§ 16 Abs. 4 EStG). Der Veräußerungsgewinn unterliegt zwar nach § 34 EStG einem besonderen Steuersatz. Dieser beträgt 56% des durchschnittlichen Steuersatzes, aber mindestens 14% (§ 34 Abs. 3 EStG). Die Voraussetzungen sind aber die gleichen wie für die Gewährung des Freibetrags. Alternativ kann nach § 34 Abs. 1 EStG die sog. Fünftelregelung in Anspruch genommen werden. Diese bringt aber bei hohen Gewinnen – wie sie regelmäßig bei Veräußerungen anfallen – keinen Tarifvorteil mehr.

2.19 Steuerbelastung

Die Gewinne einer Personengesellschaft werden nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG grundsätzlich mit dem persönlichen Steuersatz versteuert (maximal 45%). Ist der Mitunternehmer zu mehr als 10% beteiligt, so kann der nicht entnommene Gewinn mit 28,25% Einkommensteuer zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag besteuert werden; insgesamt somit mit ca. 30% (Thesaurierungsbesteuerung gemäß § 34a EStG). Im Falle einer (Über-)Entnahme muss der Gesellschafter aber den Gewinn mit 25% nachversteuern.

Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft unterliegt – abhängig vom Gewerbesteuer-Hebesatz – einer Steuerbelastung von ca. 30%. Schüttet die Kapitalgesellschaft die Dividende aus, ergibt sich eine weitere Belastung durch die Abgeltungsteuer (25%) zzgl. 5,5% Solidaritätszuschlag.

Im folgenden Beispiel wird davon ausgegangen, dass nur ein Gesellschafter vorhanden ist, dessen Steuersatz 40% betragen soll; GewSt-Hebesatz 400%.

Steuerlicher Belastungsvergleich			
	Personengesellschaft ohne Thesaurierung	Personengesellschaft mit Thesaurierung	Kapitalgesellschaft
Steuerpflichtiger Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG zzgl. nicht abzugsfähige GewSt)	100 000 €	100 000 €	100 000 €
Gewerbesteuer	10 570 €	10 570 € ¹⁾	14 000 € ²⁾
Gewinn § 4 Abs. 1 EStG (= Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 1 EStG)		89 430 €	
Einkommensteuer/Körperschaftsteuer	40 000 €	25 264 € ³⁾	15 000 €
Einkommensteuer auf GewSt		4 228 € ⁴⁾	
Anrechnung der Gewerbesteuer	./.. 10 043 € ⁵⁾	./.. 10 043 € ⁵⁾	0 €
Solidaritätszuschlag	1 648 € ⁶⁾	1 070 € ⁷⁾	825 €
Steuerbelastung vorläufig	42 175 €	31 089 €	29 825 €
Nachversteuerungspflichtiger Betrag ⁸⁾		62 776 €	
Einkommensteuer auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag (25%)		15 694 €	
Einkommensteuer auf Dividende (25%) ⁹⁾			17 544 €
Solidaritätszuschlag 5,5%		863 €	965 €
Gesamtsteuerbelastung	42 175 €	47 646 €	48 334 €

1) (100 000 € abzüglich Freibetrag 24 500 € =) 75 500 € × 3,5% × 400% =) 10 570 €

2) (100 000 € × 3,5% × 400% =) 14 000 €

3) Thesaurierungssteuersatz nur auf Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (= nach Abzug der Gewerbesteuer)

4) Die Gewerbesteuer unterliegt dem regulären Steuersatz (hier: angenommene 40%), da § 34a EStG an § 4 Abs. 1 EStG anknüpft

5) (75 500 € × 3,5% × 3,8 =) 10 043 €

6) (40 000 € ./.. 10 043 € =) 29 957 € × 5,5% = 1 648 €

7) (25 264 € + 4 228 € ./.. 10 043 € =) 19 449 € × 5,5% = 1 070 €

8) Begünstigungsbetrag (89 430 €) abzüglich Thesaurierungssteuer (25 264 €) und SolZ (1 390 €), somit 62 776 €

9) maximale Dividende (100 000 € ./.. 29 825 € =) 70 175 €

Wie das Beispiel zeigt, ist die Steuerbelastung der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft sowohl vor Entnahme/Dividende als auch danach annähernd identisch (der Unterschied ist im Wesentlichen durch den Freibetrag nach § 11 GewStG bedingt). Dies war auch der Wille des Gesetzgebers bei Einführung der Thesaurierungsbesteuerung. Die Thesaurierungsbesteuerung lohnt sich – insgesamt gesehen – selbst bei einem Spitzensteuersatz von 45% nicht. Der einzige Vorteil besteht im Finanzierungseffekt durch Hinausziehen der Nachversteuerung.