



Hans-Dieter Schwind
Peter-Helge Hauptmann
Jörg Drobeck

Die Besteuerung der Personengesellschaften leicht gemacht

Die Steuern der GbR, OHG,
KG, GmbH & Co. KG und
ihrer Gesellschafter



Ihr Plus: 52 Leitsätze
und 26 Übersichten

leicht gemacht®

Die prägnanten, verständlichen Lehrbücher der *leicht gemacht*® SERIEN Recht und Steuer mit Beispielfällen, Übersichten und Leitsätzen

Die *leicht gemacht*® SERIEN Recht und Steuer haben Generationen von Studierenden erfolgreich in die verschiedenen Themenbereiche eingeführt. Die GELBE SERIE erläutert Inhalte aus der Rechtswissenschaft. Die BLAUE SERIE vermittelt Themen der Bereiche Steuer und Rechnungswesen.

Die Lehrbücher sind so angelegt, dass Vorkenntnisse nicht erforderlich und nach dem Durcharbeiten des Textes die wichtigen Grundlagen vermittelt sind. Sie eignen sich als Einstieg, aber auch zur Wiederholung vor der Abschlussprüfung.

Die Lehrbücher wenden sich nicht nur an diejenigen, für die die jeweiligen Themen in Recht und Steuer ein Hauptfach darstellen, sondern auch an jene, die Fachkenntnisse im Nebenfach erwerben müssen. Interessierte Leser sind Studierende an Universitäten, Hochschulen und Berufsakademien, aber auch die Teilnehmer vieler weiterer berufsbezogener Ausbildungen.

Schließlich vermitteln die Lehrbücher auch jedem Interessierten auf verständliche und kurzweilige Weise die Grundlagen unseres Rechts- und Steuersystems.

Die *leicht gemacht*® SERIEN Recht und Steuer erscheinen im



Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

BLAUE SERIE *leicht gemacht*®

Herausgeber:

Professor Dr. Hans-Dieter Schwind

Richter Dr. Peter-Helge Hauptmann

Die Besteuerung der Personengesellschaften

leicht gemacht

Die Steuern der GbR, OHG, KG, GmbH & Co. KG
und ihrer Gesellschafter

von

Dr. Jörg Drobeck

Steuerberater und Ökonom



Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

Besuchen Sie uns im Internet:
www.leicht-gemacht.de

Autoren und Verlag freuen sich über Ihre Anregungen

Umwelthinweis: Dieses Buch
wurde auf chlorfrei gebleichtem Papier gedruckt
Gestaltung: M. Haas, www.haas-satz.berlin; J. Ramminger, Berlin
Druck & Verarbeitung: Druck und Service GmbH, Neubrandenburg
leicht gemacht® ist ein eingetragenes Warenzeichen
© 2016 Ewald v. Kleist Verlag, Berlin

ISBN 978-3-87440-344-4

Inhalt

I. Grundlagen

Lektion 1: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung	5
Lektion 2: Rechtsformen der Personengesellschaften.	13

II. Konzept

Lektion 3: Einkunftsarten	22
Lektion 4: Einkünftezurechnung und -qualifikation	31
Lektion 5: Gewerbliche Mitunternehmerschaft	41

III. Laufende Besteuerung

Lektion 6: Betriebsvermögen der Personengesellschaft	54
Lektion 7: Wertkorrekturen durch Ergänzungsbilanzen.	70
Lektion 8: Erste Stufe der Gewinnermittlung – Anteil am Gesamthandsgewinn	78
Lektion 9: Zweite Stufe der Gewinnermittlung – Sonderbilanzgewinn	93
Lektion 10: Steuerliche Gewinn- und Verlustverteilung	109
Lektion 11: Ertragsbesteuerung ausgeschütteter und thesaurierter Gewinne.	123
Lektion 12: Besteuerung des gewerblichen Gewinns (Gewerbsteuer)	133

IV. Sonderfragen

Lektion 13: Verluste des Kommanditisten (§ 15a EStG).	145
Lektion 14: Besonderheiten der GmbH & Co. KG	162
Lektion 15: Gründung und Umstrukturierungen	174
Sachregister.	188

Übersichten

Übersicht 1: Steuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften.	11
Übersicht 2: Die stille Gesellschaft	20
Übersicht 3: Grundstruktur der Besteuerung von Personengesellschaften	27
Übersicht 4: Einkünftezurechnung und -qualifikation	32
Übersicht 5: Auswirkungen der Einkünftequalifikation.	39
Übersicht 6: Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung (§ 15 Abs. 2 EStG).	48
Übersicht 7: Steuerliches Gesamthandsvermögen	60
Übersicht 8: Abgrenzung der Betriebsvermögensbegriffe	61
Übersicht 9: Kategorien von Sonderbetriebsvermögen	63
Übersicht 10: Steuerrechtliches Betriebsvermögen gewerblicher Mitunternehmenschaften.	69
Übersicht 11: Buchführungspflicht	81
Übersicht 12: Die erste Stufe der Gewinnermittlung – Anteil am Gesamthandsgewinn.	92
Übersicht 13: Tätigkeitsvergütungen.	100
Übersicht 14: Zweite Stufe der Gewinnermittlung – Sonderbilanzgewinn	107
Großübersicht 15: Zweistufige steuerliche Gewinnermittlung	108
Übersicht 16: Gewinnverteilung bei Personengesellschaften.	121
Übersicht 17: Nicht entnommener Gewinn i.S.v. § 34a Abs. 2 EStG	127
Übersicht 18: Ertragsteuerbelastung der Personengesellschaften.	132
Übersicht 19: Gewerbesteuerliche Hinzurechnungen.	138
Übersicht 20: Gewerbesteuerliche Kürzungen	142
Übersicht 21: Haftsumme, Pflichteinlage, geleistete Einlage	146
Übersicht 22: Mehrkontenmodelle	158
Übersicht 23: Finanzplandarlehn	160
Übersicht 24: Verluste des Kommanditisten (§ 15a EStG)	161
Übersicht 25: Typische GmbH & Co. KG	163
Übersicht 26: Gründung einer Personengesellschaft	175

I. Grundlagen

Lektion 1: Grundzüge der Unternehmensbesteuerung

Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft

Fall 1

KFZ-Meister V betreibt seinen Betrieb als Einzelunternehmer. Er möchte seinen Sohn S, der seine Meisterprüfung in einem Konkurrenzbetrieb abgelegt hat, in seinen Betrieb als gleichberechtigten Gesellschafter aufnehmen.

Welche Möglichkeiten stehen dem V zur Verfügung?

Grundsätzlich stehen dem V in **Fall 1** folgende Alternativen mit ganz unterschiedlichen rechtlichen und steuerlichen Konsequenzen zur Verfügung:

- ▶ Gründung einer Personengesellschaft (z.B. OHG oder KG) mit V und S als Gesellschafter,
- ▶ Gründung einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH) mit V und S als Gesellschafter.

Die hier angesprochenen Rechtsformen unterscheiden sich vor allem hinsichtlich der **Haftung** der Gesellschafter für die Schulden der Gesellschaft. Derzeit noch haftet der V als **Einzelunternehmer** persönlich und unbeschränkt. Gleiches gilt grundsätzlich für die Gesellschafter von **Personengesellschaften**, wie z.B. der offenen Handelsgesellschaft (OHG). Eine Ausnahme ist die Kommanditgesellschaft (KG), bei der zu unterscheiden ist zwischen den Komplementären, die persönlich und unbeschränkt haften sowie den Kommanditisten, deren Haftung für Schulden der KG auf ihre Einlage beschränkt ist. Gesellschafter einer **Kapitalgesellschaft**, wie z.B. der Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) oder der Aktiengesellschaft (AG), haften hingegen nicht für Schulden der Gesellschaft.

Weitere Kriterien, die bei der Auswahl der Rechtsform eine Rolle spielen sind neben der Haftung u.a. der Gründungsaufwand, die Flexibilität in der rechtlichen Ausgestaltung, die Höhe des aufzubringenden Eigenkapitals, die Leitungsbefugnis, die Finanzierungsmöglichkeiten, die Publizitätspflichten und nicht zuletzt die **Steuerbelastung**. Allerdings ist die Steuerbelastung **nur eines von vielen Kriterien**, die in die Abwägungen jedes Einzelfalles einzubeziehen sind, um eine rationale Rechtsformwahl zu treffen. Welche Bedeutung den einzelnen Kriterien zukommt, kann nur individuell entschieden werden. Daher können **keine allgemeingültigen Empfehlungen** zur Rechtsformwahl gegeben werden.

Hinweis: *Nach den Zahlen des Statistischen Bundesamts sind über 70 % aller Unternehmen Einzelunternehmen, ca. 13 % werden als Personengesellschaft geführt und etwa 15 % aller Unternehmen haben die Rechtsform der GmbH. Aktiengesellschaften machen nur etwa 0,2 % aller Unternehmen aus. Da Aktiengesellschaften regelmäßig Großunternehmen sind, ist deren wirtschaftliche Bedeutung in Deutschland, trotz ihrer geringen Anzahl, allerdings nicht zu unterschätzen.*

Steuern der Gesellschaften

Fall 2

Nachdem sich Kfz-Meister V über die alternativen Rechtsformen informiert hat, will er sich auch ein Bild über die Besteuerung dieser Rechtsformen machen. Daher sucht er seinen Steuerberater auf und bittet ihn um eine kurze Erläuterung, wie die Unternehmensgewinne bei Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits besteuert werden.

Was wird der Steuerberater dem V berichten?

Auch für den sachverständigen Steuerberater ist es aufgrund der Komplexität des Ertragsteuerrechts nicht einfach, diese Frage in der gebotenen Kürze verständlich und zugleich möglichst umfassend zu beantworten.

Diese Komplexität ist vor allem dem Umstand geschuldet, dass mehrere ganz **unterschiedliche Steuerarten** (Einkommensteuer, Gewerbesteuer, Körperschaftsteuer, Abgeltungsteuer und der Solidaritätszuschlag) bei der Unternehmensbesteuerung zusammenwirken.

Des Weiteren besitzt die **Personengesellschaft** im Gegensatz zur Kapitalgesellschaft im deutschen Steuerrecht keine eigene Rechtspersönlichkeit und ist daher **grundsätzlich kein eigenständiges Steuersubjekt** (= Steuerpflichtiger). Dies führt dazu, dass die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften ganz unterschiedlichen Besteuerungskonzepten folgt. Allerdings wird dieser Umstand insofern relativiert, als die Personengesellschaft Steuersubjekt bei der Gewerbesteuer, Grundsteuer, Umsatzsteuer und den sonstigen Verkehr- und Verbrauchsteuern ist. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von einer „relativen Rechtsfähigkeit“, die eine Steuerpflicht bei einigen Steuerarten bewirkt.

Schließlich werden **schuldrechtliche Verträge zwischen Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern** (z.B. Berater-, Geschäftsführer-, Darlehens- oder Mietverträge) **steuerlich nicht anerkannt**. D.h. Zahlungen, die aus solchen Verträgen resultieren, mindern den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft nicht und unterliegen deshalb beim Gesellschafter der Besteuerung im Rahmen der **Einkünfte aus Gewerbebetrieb**. Schuldrechtliche Verträge zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern werden steuerlich anerkannt, da sie zwischen zwei verschiedenen Rechtspersonen (Kapitalgesellschaft = juristische Person und Gesellschafter = natürliche Person) abgeschlossen werden. Die Kapitalgesellschaft hat insofern z.B. Personalaufwand oder Mietaufwand und die Gesellschafter z.B. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit oder Vermietung und Verpachtung.

Im **Fall 2** wird der Steuerberater die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Personen- und Kapitalgesellschaften etwa wie folgt erläutern:

Durchgriffsbesteuerung bei Personengesellschaften

Aufgrund der Tatsache, dass Personengesellschaften grundsätzlich keine eigenen Steuersubjekte sind, kann die Steuerpflicht der Gewinne nur auf die **Ebene der Gesellschafter** entstehen. Dieses „Überspringen“ der Gesellschaftsebene auf die Ebene der Gesellschafter bei Personengesellschaften bezeichnet man auch als „Durchgriffsbesteuerung“, die dem sog. Transparenzprinzip folgt.

Der Gewinn der Personengesellschaft ist also auf der Ebene der Gesellschafter der **Einkommensteuer** zu unterwerfen. Bei mehreren