

Bilanzierung und Besteuerung von Kapitalgesellschaften

-Technische Universität Dortmund-

12. Januar 2017

1

DIPL.-KFM. DIRK SCHULTE-UEBBING
WIRTSCHAFTSPRÜFER/STEUERBERATER

IM DORFE 61
44339 DORTMUND

TEL.: 0231 880 599 0

FAX: 0231 880 599 19

E-MAIL: OFFICE@DOSU.DE

INTERNET: WWW.DOSU.DE



Dirk Schulte-Uebbing Dipl.-Kfm.
Wirtschaftsprüfer & Steuerberater



Agenda

2

1. Kapitalgesellschaften
2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften
4. BilRUG
5. Abschließendes Beispiel
6. Qualitätsanspruch
7. Appendix/Sonderthemen

Feingliederung: Kapitalgesellschaften

3

- 1 Kapitalgesellschaften
 - 1.1 Definition Kapitalgesellschaften
 - 1.2 Wesen von Kapitalgesellschaften
 - 1.3 Arten von Kapitalgesellschaften
 - 1.4 Einfluss auf die Geschäftsführung
 - 1.5 Stamm- oder Grundkapital
 - 1.6 KapG vs. persönlich haftender Unternehmer
 - 1.7 Größenklassen

- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

1. Kapitalgesellschaften

4

1.1 Definition Kapitalgesellschaften (nachfolgend KapG)

- Die KapG ist eine auf einem Gesellschaftsvertrag beruhende Körperschaft des privaten Rechts, deren Mitglieder einen gemeinsamen, meist wirtschaftlichen Zweck verfolgen.
- Sie ist eine juristische Person.
- KapG sind durch gesetzlich festgelegte Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsvorschriften gekennzeichnet.

1. Kapitalgesellschaften

5

1.2 Wesen von Kapitalgesellschaften

- Konzeptionell bauen KapG auf dem Modell des Vereins (§§ 21 – 79 BGB) auf.
- KapG können zu jedem gesetzlich zugelassen Zweck betrieben werden.
- Unabhängig vom Unternehmensgegenstand ist eine KapG stets Formkauffrau (z.B. GmbH = § 13 III GmbHG i.V.m. § 6 HGB).
- Gründung durch eine oder mehrere Personen (natürliche und juristische).
- Als juristische Person ist eine KapG ausgestattet mit Rechts- und Parteifähigkeit.
- Gründungsvorgang unterteilt sich in mehrere Phasen (Abschluss des Gesellschaftsvertrags, Feststellung der Satzung durch notarielle Beurkundung, Eintragung ins Handelsregister).

1. Kapitalgesellschaften

6

1.2 Wesen von Kapitalgesellschaften

- Kapitalaufbringungs- und Kapitalerhaltungsvorschriften für das Stamm- oder Grundkapital.
- Vertretung und Geschäftsführung durch angestellte Organe (Geschäftsführer, Vorstand).
- Willensbildung folgt dem Mehrheitsprinzip nach Maßgabe der Kapitalanteile.
- Keine unmittelbare Haftung der Mitglieder gegenüber Gesellschaftsgläubigern.

1. Kapitalgesellschaften

7

1.3 Arten von Kapitalgesellschaften

- Nach inländischen Regelungen existieren folgende Ausprägungen von KapG:
 - die Aktiengesellschaft (AG)
 - Europäische Gesellschaft (*Societas Europaea*, kurz SE → spezielle Ausgestaltung der AG)
 - die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)
 - die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
 - die Unternehmergesellschaft (UG haftungsbeschränkt → spezielle Ausgestaltung der GmbH)
- Über einen sog. Typenvergleich können auch ausländische KapG im Inland unbeschränkt steuerpflichtig sein (z.B. die englische Limited)

1. Kapitalgesellschaften

8

1.4 Einfluss aus die Geschäftsführung

- GmbH und UG haftungsbeschränkt:
 - Grundsätzlich obliegt den Geschäftsführern die Führung der Geschäfte der Gesellschaft.
 - Die Gesellschafterversammlung kann dem Geschäftsführer, soweit es der Gesellschaftervertrag zulässt, jederzeit Beschränkungen auferlegen (§ 37 I GmbHG).
- Aktiengesellschaft:
 - Vorstand leitet die Gesellschaft unter eigener Verantwortung (§ 76 I AktG).
 - Die Hauptversammlung kann über Angelegenheiten der Geschäftsführung dagegen nur auf Antrag des Vorstandes entscheiden (§ 119 II AktG).
 - Die Aktionäre der AG sind somit weitgehend auf eine Kapitalbeteiligung beschränkt. Dieses entspricht dem Leitbild in der Gesetzgebung, nach dem die AG im Vergleich zur GmbH auf höhere Mitgliedszahlen ausgelegt ist.

1. Kapitalgesellschaften

1.5 Stamm- oder Grundkapital

- Unterscheide: Stammkapital bei GmbH und UG, Grundkapital bei AG.
 - Stamm- oder Grundkapital bilden die wirtschaftliche Grundlage der KapG.
 - Das Mindestkapital beträgt bei einer UG 1 € (§ 5a GmbHG), bei einer GmbH 25 T€ (§ 5 GmbHG) und bei einer AG 50 T€ (§ 7 AktG).
 - Es wird bei Gründung der Gesellschaft in Form einer Sach- oder Bareinlage eingebracht, spätere Veränderung sind möglich.
 - Die KapG haftet unbeschränkt mit ihrem ganzen Vermögen; ist das Stamm- bzw. Grundkapital verbraucht, so ist sie überschuldet.
 - Die Gesellschafter werden nur bei nachgewiesenem Missbrauch des Kapitals herangezogen, beispielsweise bei der sog. Existenzvernichtungshaftung¹⁾ im Sinne des § 826 BGB.

¹⁾ BGH, Urteil v. 16.07.2007 – II ZR 3/04 (Trihotel), NJW 2007, 2689.

1. Kapitalgesellschaften

10

1.6 KapG vs. persönlich haftender Unternehmer

- Auch heute gibt es noch Unternehmer, die sich bewusst gegen die Gründung einer KapG entscheiden. Aus welchen Gründen wählen insbesondere Freiberufler und kleine selbständige Rechtsformen mit Vollhaftung?
 - Publizitätsvorschriften greifen nicht (§§ 325 ff. HGB).
 - In Branchen/Unternehmen mit geringem Risiko spielt die Haftung nur eine untergeordnete Rolle.
 - Großgläubiger wie Banken verlangen oft persönliche Sicherheiten der Gesellschafter; die Haftungsbeschränkung verliert an Wert.
 - Kosten der KapG im Vergleich zum Einzelkaufmann.

1. Kapitalgesellschaften

11

1.7 Größenklassen (I)

- Entsprechend folgender Einteilung gelten unterschiedliche Vorschriften für die Aufstellung des Jahresabschlusses (§§ 267, 267a HGB):

	Kleinst	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsumme	≤ 350 T€	≤ 6.000 T€	≤ 20.000 T€	> 20.000 T€
Umsatzerlöse	≤ 700 T€	≤ 12.000 T€	≤ 40.000 T€	> 40.000 T€
Arbeitnehmer	≤ 10	≤ 50	≤ 250	> 250

- Um einer Größenklasse anzugehören, sind zwei der drei Kriterien in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zu erfüllen.
- Kapitalmarktorientierte Gesellschaften gelten stets als große KapG (§ 267 III 2 i.V.m. § 264d HGB).
- Die Vorschriften gelten ebenso für sog. „§ 264a HGB Gesellschaften“ (z.B. GmbH & Co. KG).

1. Kapitalgesellschaften

12

1.7 Größenklassen (II) – Kleinstkapitalgesellschaften

- Mit Umsetzung der Micro-Richtlinie der EU in nationales Recht besteht ab dem 31.12.2012 (Stichtag) eine vierte Einteilung, deren Kriterien (§ 267a HGB) von mehr als 500.000 inländischen Unternehmen erfüllt werden (siehe vorherige Tabelle).
 - Denklogisch: alle Erleichterungen für kleine KapG gelten ebenso für Kleinstkapitalgesellschaften (§ 267a II HGB).
 - ✦ Somit entfällt beispielsweise die Aufstellung eines Lageberichts (§ 267a II i.V.m. § 264 I 4 HGB).
 - Erstellung des Anhangs entfällt, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz Erwähnung finden (z.B. Haftungsverhältnisse, § 251 i.V.m. § 264 I 5 HGB).
 - JA muss nicht mehr zwingend veröffentlicht werden → mindestens: dauerhafte Hinterlegung (§ 326 II HGB).

1. Kapitalgesellschaften

13

1.7 Größenklassen (III) – Kleinstkapitalgesellschaften

- Kleinstkapitalgesellschaften können darüber hinaus vereinfachte Schemata bei Bilanz und GuV anwenden:
 - Bilanz (§ 266 I 3 HGB):

Aktiva	Passiva
A. Anlagevermögen	A. Eigenkapital
B. Umlaufvermögen	B. Rückstellungen
C. Rechnungsabgrenzungsposten	C. Verbindlichkeiten
D. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensverrechnung	D. Rechnungsabgrenzungsposten

1. Kapitalgesellschaften

14

1.7 Größenklassen (IV) – Kleinstkapitalgesellschaften

- Kleinstkapitalgesellschaften können darüber hinaus vereinfachte Schemata bei Bilanz und GuV anwenden :
 - Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 V HGB):

1. Umsatzerlöse
2. Sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. Sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag

Feingliederung: Bilanzierung von KapG

15

- 1 Kapitalgesellschaften

- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
 - 2.1 Das HGB als Grundlage der Bilanzierung & Besteuerung
 - 2.2 Das Wesen der Bilanzierung
 - 2.3 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften
 - 2.4 Bilanz- und GuV-Schema für große KapG
 - 2.4.1 Bilanzschema für mittelgroße und große KapG
 - 2.4.2 GuV-Schema für große KapG
 - 2.5 Von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz
 - 2.5.1 Aktive latente Steuern
 - 2.5.2 Passive latente Steuern
 - 2.6 Ziel von Anhang und Lagebericht

- 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

16

2.1 HGB als Grundlage der Bilanzierung und Besteuerung

§ 7 KStG: Grundlagen der Besteuerung

- (1) Die KSt bemisst sich nach dem zu versteuerndem Einkommen
- (2) Zu versteuerndes Einkommen ist das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG

§ 8 KStG: Ermittlung des Einkommens

- (1) Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und dieses Gesetzes [...]

§ 5 EStG: Gewinn bei Kaufleuten und bestimmten anderen Gewerbetreibenden

- (1) [...] ist für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Satz 1), das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist [...]

§§ 238 ff. HGB: Handelsbücher – Vorschriften für alle Kaufleute

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

17

2.2 Das Wesen der Bilanzierung

- Bilanzierung heißt Vermögen und Schulden hinsichtlich folgender Punkte korrekt - nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung (GoB) - darzustellen:
 - Ansatz, §§ 246 - 251 HGB → z.B. Vollständigkeit, Bilanzierungswahlrechte und -verbote.
 - Bewertung, §§ 252 - 256a HGB → z.B. Stetigkeit, Einzelbewertung, spezielle Bewertungsvorschriften für die einzelnen Positionen der Bilanz (z.B. Anlagevermögen, Rückstellungen).
 - Ausweis → Gliederung (§ 265 HGB), Regelungen für Bilanz (§§ 266 ff. HGB), GuV (§§ 275 ff. HGB) und Anhang (§§ 284 ff. HGB) für Kapitalgesellschaften.

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

18

2.3 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (I)

- Grundlagen: §§ 238 - 263 HGB
- KapG sind im Rahmen der Bilanzierung folgenden ergänzenden Bestimmungen ausgesetzt (§§ 264 ff. HGB):
 - Vorgegebene Schemata für Bilanz sowie GuV.
 - Verpflichtende Erstellung eines Anhangs (§ 264 I 1 Hs. 1 HGB).
 - Mittelgroße und große KapG müssen zusätzlich einen Lagebericht erstellen (§ 264 I 1 Hs. 2 HGB).
 - Bei Kapitalmarktorientierung der Gesellschaft und Befreiung von der Konzernrechnungslegungspflicht ist darüber hinaus eine Kapitalflussrechnung und ein Eigenkapitalspiegel zu erstellen; freiwillig ist die Aufstellung einer Segmentberichtserstattung (§ 264 I 2 HGB).
 - Für einzelne Positionen gelten besondere Ausweisvorschriften, z.B. für die Restlaufzeiten von Forderungen und Verbindlichkeiten oder selbst erstellte immaterielle VG (§ 268 HGB).

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

19

2.3 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (II)

- Das Eigenkapital ist gesondert auszuweisen.
 - Beachte: Für Gesellschaften i.S.d. § 264a HGB (sie werden den KapG nahezu gleichgestellt) gilt ein abweichendes Ausweisschema (§ 264c HGB).
- Bei Aufstellung eines Anhang: Anlagespiegel ist gesondert aufzuführen (§ 284 III HGB).
- Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst erstellter immaterieller VG, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind (§ 268 VIII HGB).
- Bei Aufstellung des Jahresabschluss sind gesetzliche Fristen zu beachten: mittelgroße und große KapG müssen den JA innerhalb von 3 (§ 264 I 3 HGB), kleine KapG innerhalb von 6 Monaten aufstellen (§ 264 I 4 HGB).
- Weitere Vorschriften und Details siehe §§ 268 ff. HGB.

2.4.1 Bilanzschema für mittelgroße und große KapG

Kleine KapG müssen
die arabisch
nummerierten
Posten nicht
ausweisen
(§ 266 I 3 HGB)!

Aktiva	Passiva
<p>A. Anlagevermögen</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten 2. Geschäfts- oder Firmenwert 3. geleistete Anzahlungen <p>II. Sachanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte und Bauten einschließlich der Bauten auf fremden Grundstücken 2. technische Anlagen und Maschinen 3. andere Anlagen, Betriebs- und Geschäftsausstattung 4. geleistete Anzahlungen und Anlagen im Bau <p>III. Finanzanlagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen 2. Ausleihungen an verbundene Unternehmen 3. Beteiligungen 4. Ausleihungen an Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 5. Wertpapiere des Anlagevermögens 6. Sonstige Ausleihungen <p>B. Umlaufvermögen</p> <p>I. Vorräte</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe 2. Unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen 3. Fertige Erzeugnisse und Waren 4. geleistete Anzahlungen <p>II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 4. Sonstige Vermögensgegenstände <p>III. Wertpapiere</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anteile an verbundenen Unternehmen 2. Eigene Anteile 3. Sonstige Wertpapiere <p>IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks</p> <p>C. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>D. Aktive latente Steuern</p> <p>E. Aktiver Unterschiedsbetrag aus der Vermögensberechnung</p>	<p>A. Eigenkapital</p> <p>I. Gezeichnetes Kapital</p> <p>II. Kapitalrücklage</p> <p>III. Gewinnrücklagen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. gesetzliche Rücklage 2. Rücklage für eigene Anteile 3. satzungsmäßige Rücklagen 4. andere Gewinnrücklagen <p>IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag</p> <p>V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>B. Rückstellungen</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen 2. Steuerrückstellungen 3. sonstige Rückstellungen <p>C. Verbindlichkeiten</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Anleihen, davon konvertibel 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen 4. Verbindlichkeiten auf Lieferungen und Leistungen 5. Verbindlichkeiten aus der Annahme gezogener Wechsel und der Ausstellung eigener Wechsel 6. Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen 7. Verbindlichkeiten gegenüber Unternehmen mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht 8. sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern, davon im Rahmen der sozialen Sicherheit <p>D. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>E. Passive latente Steuern</p>

2.4.2 GuV-Schema und große KapG

Kleine und mittelgroße Kapitalgesellschaften dürfen die Posten § 275 II Nr. 1 bis 5 (GKV) oder III Nr. 1 bis 3 und 6 (UKV) zu einem Posten unter der Bezeichnung "Rohergebnis" zusammenfassen

1. Umsatzerlöse
 2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen
 3. andere aktivierte Eigenleistungen
 4. sonstige betriebliche Erträge
 5. Materialaufwand
 - a) Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe und für bezogene Waren
 - b) Aufwendungen für bezogene Leistungen
 6. Personalaufwand
 - a) Löhne und Gehälter
 - b) Soziale Abgaben und Aufwendungen für Altersversorgung und für Unterstützung, davon für Altersversorgung
 7. Abschreibungen
 - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und Sachanlagen
 - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten
 8. sonstige betriebliche Aufwendungen
 9. Erträge aus Beteiligungen, davon aus verbundenen Unternehmen
 10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des Finanzanlagevermögens, davon aus verbundenen Unternehmen
 11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge, davon aus verbundenen Unternehmen
 12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des Umlaufvermögens
 13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen, davon an verbundene Unternehmen
 14. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
 15. Ergebnis nach Steuern
 16. sonstige Steuern
 17. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag
- } „Rohergebnis“

Darstellung nach dem Gesamtkostenverfahren, § 275 II HGB.

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

22

2.5 Von der Handels- zur Steuerbilanz

- Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftssteuer ist zunächst die Handelsbilanz in die Steuerbilanz zu überführen.
- Abweichungen zwischen den beiden Bilanzen entstehen, da einzelne Positionen in Handels- und Steuerrecht unterschiedlich anzusetzen oder zu bewerten sind (siehe nachfolgende Folien).
- Aus der unterschiedlichen Bewertung entstehen aktive oder passive latente Steuern, die ausschließlich in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (Wahlrecht für aktive, Passivierungspflicht für passive latente Steuern).
 - Kleinst und kleine KapG sind von der Bilanzierung der latenten Steuern befreit (§ 274a HGB).
- Ausführlichere Darstellungen finden sich z.B. bei:
 - Herzig/Fuhrmann: Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, IDW Verlag, 2012.
 - IDW, WP Handbuch Band I, 14. Auflage, Düsseldorf 2012.

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

23

2.5.1 Aktive latente Steuern

- Aktive latente Steuern stellen eine zukünftige steuerliche Entlastung dar und entstehen, wenn Passiva nur in der Handelsbilanz angesetzt oder dort höher bewertet werden bzw. Aktiva nur in der Steuerbilanz angesetzt oder dort höher bewertet werden. Ebenso können sie für steuerliche Verlustvorträge gebildet werden.
- Beispiele:
 - Bildung von Rückstellungen für Drohverluste aus schwebenden Geschäften sowie höherer Rückstellungsansatz in der Handelsbilanz.
 - Nicht-Aktivierung des Disagios in der Handelsbilanz (Wahlrecht).
 - Höhere Abschreibungen in der Handelsbilanz, da für bestimmte Positionen andere Methoden oder Nutzungsdauern gelten (z.B. Geschäftswert).
 - Außerplanmäßige Abschreibungen des UV in der Handelsbilanz bei nur vorübergehender Wertminderung.

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

24

2.5.2 Passive latente Steuern

- Passive latente Steuern stellen eine zukünftige steuerliche Belastung dar und entstehen, wenn Passiva nur in der Steuerbilanz angesetzt oder dort höher bewertet werden bzw. Aktiva nur in der Handelsbilanz angesetzt oder dort höher bewertet werden.
- Beispiele:
 - Bildung steuerfreier Rücklagen oder Ansatz des Investitionsabzugsbetrages in der Steuerbilanz.
 - Aktivierung selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstände in der Handelsbilanz.
 - Steuerrechtlich höhere Anschreibungen auf AV (Sonder-Afa).
 - Niedrigerer Rückstellungsansatz in der Handelsbilanz.
 - Verbrauchsfolgebewertung der Vorräte (steuerrechtlich nur LIFO zulässig).

2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

25

2.6 Anhang und Lagebericht

- Im Anhang sind diejenigen Angaben aufzunehmen, die zu den einzelnen Posten der Bilanz oder der GuV vorgeschrieben oder die im Anhang zu machen sind, weil sie in Ausübung eines Wahlrechts nicht in die Bilanz oder in die GuV aufgenommen wurden. Erläutert werden müssen z.B. die Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (für weitere Pflichtangaben vgl. §§ 284, 285 HGB)
- Der Lagebericht soll ein Gesamtbild des Unternehmens darstellen. In ihm sind der Geschäftsverlauf einschließlich des Geschäftsergebnisses und die Lage der KapG so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird. Er hat eine ausgewogene und umfassende, dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit entsprechende Analyse des Geschäftsverlaufs und der Lage der Gesellschaft zu enthalten. Ferner ist **die voraussichtliche Entwicklung** mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern; zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben (§ 289 HGB).

Feingliederung: Besteuerung von KapG

26

- 1 Kapitalgesellschaften
- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

- 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften
 - 3.1 Steuern im Allgemeinen
 - 3.2 Körperschaftssteuer
 - 3.2.1 Körperschaftssteuerpflicht
 - 3.2.2 Bemessungsgrundlage
 - 3.2.3 Steuertarif und Fälligkeit
 - 3.2.4 Berücksichtigung von Verlusten
 - 3.3 Gewerbesteuer
 - 3.4 Belastungsvergleich Ertragssteuern PersG vs. KapG 2015
 - 3.5 Wesentlicher Unterschied zwischen PersG und KapG
 - 3.6 Grunderwerbssteuer
 - 3.7 Umsatzsteuer

- 4 BilRUG

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

27

3.1 Steuern im Allgemeinen

- Legaldefinition in § 3 I AO:
 - „Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein.“
 - Damit sind Steuern Geldleistungen ohne bestimmte staatliche Gegenleistung, die alle Personen zahlen müssen, die den Tatbestand der Steuerpflicht erfüllen.
- Für KapG kommen folgende Steuern in Betracht:
 - Ertragsteuern (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer)
 - Verkehrssteuern (z.B. Grunderwerbs-, Umsatz-, Versicherungs- und KfZ-Steuer)
 - Substanzsteuern (Grundsteuer)
 - Verbrauchsteuern (z.B. Mineralöl-, Energie- und Stromsteuer)

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

28

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.1 Körperschaftsteuerpflicht (I)

- Neben den KapG sind Vereine (mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb nach § 64 AO), Genossenschaften, Versicherungs- und Pensionsfondsvereine, sonstige juristische Personen des privaten sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen und andere privatrechtliche Zweckvermögen uneingeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, wenn sie Ihre Geschäftsleitung (§ 10 AO) oder Ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland haben (§ 1 KStG).
- Beschränkt steuerpflichtig sind die in § 2 KStG genannten Gebilde, wenn sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland haben, aber inländische Einkünfte erzielen.
- Gemeinnützige Körperschaften (Vereine ohne wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb) und politische Parteien sind von der Körperschaftsteuer befreit (§ 5 KStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

29

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.1 Körperschaftsteuerpflicht (II) – Beginn und Ende

- Bezüglich des Beginns der Steuerpflicht unterscheidet man drei Stadien:

Beschluss zur Gründung einer KapG:	Vorgründungsgesellschaft = Personengesellschaft (GbR oder oHG) → Keine KSt.-Pflicht, sondern ESt.-Pflicht
Notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags:	Vor-Gesellschaft → KSt.-Pflicht!
Eintragung in das Handelsregister:	Gesellschaft entsteht erst mit Eintragung (konstitutiv) → KSt.-Pflicht!

- Die Steuerpflicht endet üblicherweise durch Liquidation, sofern die geschäftliche Tätigkeit eingestellt wird, keine Wirtschaftsgüter mehr bilanzierbar sind und ein etwaiges Sperrjahr nach der Liquidation verstrichen ist.

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

30

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.2 Bemessungsgrundlage

- Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen (zvE) gemäß § 8 I KStG, welches sich im Wesentlichen nach den Vorschriften des EStG berechnet (§ 7 KStG).
- Ferner gelten Sondervorschriften des KStG, welche auf den nachfolgenden Folien kurz erläutert werden.
- Die KSt. ist eine (Kalender-)Jahressteuer (§§ 7 III, 31 KStG). Weicht das Wirtschaftsjahr der KapG vom Kalenderjahr ab, wird der Gewinn dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 7 IV 2 KStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

31

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.2 Bemessungsgrundlage – Ermittlung zvE

- Ausgangspunkt der Ermittlung des zvE ist das steuerbilanzielle Ergebnis der Körperschaft (verkürzte Darstellung → Ausführlich R 7.1 KStR 2015).

Steuerbilanzergebnis

+	nicht abziehbare Aufwendungen (z.B. Investitionszulagen)	§§ 3c EStG, 10 KStG
-	steuerfreie Betriebseinnahmen (z.B. Beteiligungserträge, Veräußerungsgewinne)	§§ 3 EStG, 8b I, II KStG
+/-	Verdeckte Gewinnausschüttung/Einlagen	§ 8 III KStG
+/-	Korrekturen bei Organschaften	§§ 14, 17, 18 KStG
+/-	Weitere Hinzurechnungen und Kürzungen	Siehe R 7.1 KStR 2015
=	Körperschaftssteuerrechtlicher Gewinn	§ 8 II KStG

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

32

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.2 Bemessungsgrundlage – Ermittlung zvE

Körperschaftsteuerlicher Gewinn		
-	abzugsfähige Zuwendungen (z.B. Spenden, Beiträge)	§ 9 I Nr. 2 KStG
+/-	Einkommensverrechnung mit Organschaften	§§ 14 - 19 KStG
=	Gesamtbetrag der Einkünfte	
-	Verlustabzug	§ 10d EStG
=	Einkommen	
-	Freibeträge (z.B. für Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine)	§§ 24, 25 KStG
=	zu versteuerndes Einkommen	

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

33

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.3 Steuertarif und Fälligkeit

- Seit 2008 beträgt der Steuersatz 15 % (§ 23 I KStG).
- Zusätzlich fällt der SolZ an (5,5 % auf die KSt., §§ 1 I , 2 Nr. 3, 4 S. 1 SolZG).
- Insgesamt ergibt sich somit eine Belastung von 15,825 % auf das zvE.
- Die Zahlung wird einen Monat nach Festsetzung durch den Steuerbescheid fällig, sofern sie nicht durch Vorauszahlungen bereits ausgeglichen ist.
- Vorauszahlungen sind zum 10.03., 10.06., 10.09. und 10.12. fällig (§ 31 KStG i.V.m. § 37 EStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

34

3.2 Körperschaftsteuer

3.2.4 Berücksichtigung von Verlusten

- Anders als bei PersG können Verluste von KapG nicht mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden (unbeschränkt steuerpflichtige KapG erzielen nur Einkünfte aus Gewerbebetrieb). Lediglich die Verrechnung mit eigenen Gewinnen fremder Perioden ist möglich.
- Die Behandlung von Verlusten ist in § 10d EStG geregelt.
 - Verlustvortrag (§ 10d II EStG): Verluste werden in künftige Perioden vorgetragen.
 - ✦ Unbeschränkte Verrechnung bis 1 Mio. € möglich, darüber hinaus nur zu 60%.
 - Verlustrücktrag (§ 10d I EStG): Aktuelle Verluste des VZ werden ins vorangegangene Jahr zurückgetragen.
 - ✦ Beschränkt auf 1 Mio. €.
- Der Verlustabzug wird durch bestimmte Anteilseignerwechsel (sog. Mantelkauf) oder die Aufnahme zusätzlicher Gesellschafter eingeschränkt (§ 8c KStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

35

3.3 Gewerbesteuer (I)

- Definition: Die Gewerbesteuer ist eine Ertragssteuer. Steuergegenstand ist der Gewerbebetrieb und seine objektive Ertragskraft. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird. Besteuerungsgrundlage ist der Gewerbeertrag. Heheberechtigt sind die Gemeinden, die den Gewerbesteuersatz durch Beschluss selbst festlegen.
- Bemessungsgrundlage: Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des KStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um Hinzurechnungen und Kürzungen (§ 7 GewStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

36

3.3 Gewerbesteuer (II)

- Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
 - Der Gewerbebetrag wird u.a. um Entgelte für Schulden, Miet- und Pachtzinsen, Rentenzahlungen, Leasingraten und Lizenzaufwendungen erhöht.
- Kürzungen (§ 9 GewStG):
 - Kürzung u.a. beim Einheitswertes von Gebäuden, Gewinnanteile aus qualifizierten Beteiligungen oder ausländische Gewinnanteile.
- Das Produkt aus Gewerbeertrag und Steuermesszahl (3,5 %) ergibt den Steuermessbetrag für den Erhebungszeitraum (§ 11 GewStG).
- Hebesatz: Die Steuer wird auf Grund des Steuermessbetrags mit einem Hebesatz festgesetzt und erhoben, der von der heheberechtigten Gemeinde zu bestimmen ist. Er muss mindestens 200 % betragen (§ 16 GewStG).

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

37

3.3 Gewerbesteuer (III)

- Vereinfachte Vorgehensweise am Beispiel des Hebesatzes der Stadt Dortmund:

Steuerlicher gewinn	x	Hebesatz	x	Messzahl	=	GewSt
100	x	485%	x	3,5	=	16,975

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

38

3.4 Belastungsvergleich PersG vs. KapG in 2015

	PersG		KapG		
	Thesaurierung (Gewinn 100 €)		Anteile		
	nicht 0	voll ohne Steuern -37,68	PV	BV	
			PersG	KapG	
Steuerlicher Gewinn	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00
./. GewSt	-16,98	-16,98	-16,98	-16,98	-16,98
./. KSt.			-15,00	-15,00	-15,00
./. ESt (regulärer Tarif 42%)	-42,00	-15,83			
./. Est (Thesaurierung 28,25%)		-17,61			
+ GewSt.-Anrechnung	13,30	13,30			
./. SolZ	<u>-1,58</u>	<u>-1,11</u>	<u>-0,83</u>	<u>-0,83</u>	<u>-0,83</u>
Steuerbelastung	-47,26	-38,23	-32,81	-32,81	-32,81
Ausschüttung			67,20	67,20	67,20
nachzuversteuernde Einnahme	0,00	61,79			
./. darauf gezahlte ESt. (Tarif 28,25%)		-17,61			
./. darauf gezahlter SolZ		<u>-0,97</u>			
Nachversteuerungsbetrag		43,21			
./. ESt. auf den Nachversteuerungsbetrag		-10,80			
./. ESt. auf Ausschüttung (25% KapESt.)			-16,80		
./. ESt. Teileinkünfteverfahren (60% x 42%)				-16,93	
./. Freistellung § 8b KStG (Ausnahme: 67,20 x 5% x 32,81%)					-1,10
./. SolZ			-0,92	-0,93	-0,06
Steuerbelastung der Ausschüttung/Entnahme	0,00	-11,40	-17,72	-17,86	-1,16
Gesamtsteuerbelastung	-47,26	-49,63	-50,53	-50,67	-33,97

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

39

3.5 Wesentlicher Unterschied zwischen PersG und KapG

- Gewinne von Personengesellschaften werden unabhängig vom Thesaurierungsverhalten mit Einkommenssteuer belegt, die der jeweilige Gesellschafter abzuführen hat.
- KapitalG hingegen sind selber Steuersubjekte und haben auf Ihren Gewinn die Körperschaftsteuer abzuführen.
- Die Ebene des Gesellschafters wird erst bei Ausschüttung von Gewinnen angesprochen (siehe Appendix).
- Ermittlung der Gewerbesteuerzahllast ergibt sich ebenso wie bei den Personengesellschaften aus den Einkünften aus Gewerbebetrieb; KapG können keinen Freibetrag (T€ 24,5) in Anspruch nehmen.

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

40

3.6 Grunderwerbsteuer

- Die Grunderwerbsteuer (GrESt) ist eine Steuer, die beim Erwerb eines Grundstücks anfällt. Sie wird in der Bundesrepublik Deutschland auf Grundlage des Grunderwerbsteuergesetzes erhoben und steht den Bundesländern zu, die diese an die Kommunen weiterreichen können.
- Der Steuersatz beträgt in Deutschland je nach Bundesland zwischen 3,5% und 6,5% (in NRW seit 01/2015: 6,5%) der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Wert der Gegenleistung (§ 8 I GrEStG). Zur Gegenleistung zählt alles, was der Erwerber aufwendet, um das Grundstück zu erwerben.

3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

41

3.7 Umsatzsteuer

- Die Umsatzsteuer (USt.) ist eine Steuer, die den Austausch von Lieferungen und Leistungen (= Umsatz) besteuert. Bemessungsgrundlage ist das Entgelt, den ein Unternehmer für seine Leistungen im Inland erzielt (§ 1 UStG). Die Umsatzsteuer wird prozentual vom Entgelt berechnet und bildet zusammen mit diesem den vom Lieferungs-/Leistungsempfänger zu entrichtenden Preis (§ 10 I UStG).
- Der Steuersatz beläuft sich seit 2007 auf 19% (§ 12 I UStG).
- Der ermäßigte Steuersatz (z.B. für Lebendvieh, Lebensmittel, Bücher etc. → vollständige Auflistung in § 12 II UStG und Anlage 2 zum UStG) beträgt 7%.

Feingliederung: BilRUG

42

- 1 Kapitalgesellschaften
- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
- 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften

- 4 BilRUG
 - 4.1 Ziele
 - 4.2 Wesentliche Änderungen

- 5 Abschließendes Beispiel
- 6 Qualitätsanspruch
- 7 Appendix/Sonderthemen

4. BilRUG (Bilanz-Richtlinie-Umsetzungs-Gesetz)

43

4.1 Ziele

- Das BilRUG ist am 23.07.2015 in Kraft getreten und findet vollumfänglich für Geschäftsjahre seine Anwendung, die nach dem 31.12.2015 beginnen. Einzelne Neuerungen konnten schon vorher angewendet werden.
- Ziele waren u.a.
 - Verringerungen von bürokratischen Belastungen kleiner und mittelgroßer Unternehmen („small business act“) durch Anhebung der Schwellenwerte für die Einstufung als kleine KapG um ca. 25% (s.o.) sowie
 - Erleichterungen von Rechnungslegungsvorgaben für Kleinstkapitalgesellschaften.
- Die Veränderungen betreffen zum Teil alle Kaufleute, im Wesentlichen aber KapG sowie haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

4. BilRUG (Bilanz-Richtlinie-Umsetzungs-Gesetz)

44

4.2 Wesentliche Änderungen (I)

- Konkretisierung der Erleichterungsvorschriften für bestimmte, in einen Konzernabschluss einbezogenen Tochterunternehmen nach § 264 III und § 264b HGB.
- Streichung der außerordentlichen Posten in der GuV-Gliederung (s.o.), dafür aber postenweise Nennung von Betrag und Art im Anhang (§§ 275, 285 Nr. 31 HGB).
- Änderung der Umsatzdefinition, nach der „als Umsatzerlöse (...) die Erlöse aus dem Verkauf und der Vermietung oder Verpachtung von Produkten sowie aus der Erbringung von Dienstleistungen der Kapitalgesellschaft nach Abzug von Erlösschmälerungen und der Umsatzsteuer sowie sonstiger direkt mit dem Umsatz verbundener Steuern auszuweisen“ sind (§ 277 I HGB).
- Festlegung der Nutzungsdauer für Geschäfts- oder Firmenwert, bei denen keine verlässliche Schätzung vorgenommen werden kann, auf 10 Jahre (§ 253 III HGB).

4. BilRUG (Bilanz-Richtlinie-Umsetzungs-Gesetz)

45

4.2 Wesentliche Änderungen (II)

- Anlagespiegel und die Haftungsverhältnisse sind im Anhang und nicht mehr wahlweise in oder unter der Bilanz anzugeben - zudem wurde die Aufgliederung der Abschreibungen im Anlagespiegel erweitert (§ 284 III HGB).
- Erweiterung der Erleichterungen für kleine KapG (§ 288 I HGB).
- Deutliche Erhöhung der Angabepflichten für mittelgroße KapG (§ 288 II HGB).
- Verbindliche Bezeichnung der Minderheitsanteile als „nicht beherrschende Anteile“ in Bilanz und GuV (§ 307 HGB).
- [...]

Feingliederung: Abschließendes Beispiel

46

- 1 Kapitalgesellschaften
- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
- 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften
- 4 BilRUG

- 5 Abschließendes Beispiel

- 6 Qualitätsanspruch
- 7 Appendix/Sonderthemen

5. Abschließendes Beispiel (I)

47

- Abschließend ein ausführliches Beispiel für die ruhigen Minuten zu Hause:
 - Anton und Berta (beide 35 Jahre alt) beschließen, eine Gesellschaft zu gründen.
 - Für die nächsten Jahre wird mit folgenden durchschnittlichen Größen gerechnet, welche die Grundlage für die Steuerbelastungsrechnungen darstellen:

	€	A	B
Gesellschaftsanteile		40%	60%
Gewinn (vor Steuern und vor Abzug von Vergütungen an Gesellschafter)	750.000		
Gewinnverteilungsschlüssel		40%	60%
Gehalt der geschäftsführenden Gesellschafter A und B	200.000		
Auteilung auf die Gesellschafter		40%	60%
Verbindlichkeiten (Fremdkapitalzinssatz 8%)	850.000		
Miet-, Leasingzahlungen			
-> bewegliche WG: 80.000 €			
-> unbewegliche WG: 80.000 €			
-> Lizenzzahlungen: 20.000 €			
	180.000		
Einheitswert der Grundstücke	100.000		

Gewerbesteuersatz: 480%

5. Abschließendes Beispiel (II)

48

- Weitere Angaben:
 - A hat zusätzlich noch 21.600 € Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
 - Familienstand der Gesellschafter:
 - ✦ Anton ist ledig und kinderlos,
 - ✦ Berta ist verheiratet und hat 2 Kinder (jeweils unter 15 Jahre alt).
 - Sonderausgaben:
 - ✦ Auf Grund von speziellen Regelungen im Gesellschaftsvertrag besteht für A wie auch für B keine Sozialversicherungspflicht. Vereinfachend wird angenommen, dass Sonderausgaben in folgender Höhe geltend gemacht werden können: Anton: 6.000 €, Berta: 11.000 €
 - ✦ Die Kirchensteuer bleibt außer Betracht.
 - Die Ehepartner und Kinder haben keine Einkünfte und kein Vermögen.
 - Gehen Sie von einer Vollausschüttung aus!

5. Abschließendes Beispiel (III)

49

- Unter den gegebenen Annahmen soll zunächst die durchschnittliche jährliche Steuerbelastung der Gesellschaft sowie der Gesellschafter bei der Wahl
 - einer OHG
 - einer GmbHberechnet werden.
- Beispiel und Lösung entnommen aus König/Maßbaum/Sureth: Besteuerung und Rechtsformwahl, 5. Auflage, Herne 2011, S. 88 ff.
- Für den Lösungsweg der Aufgabe oder sonstige fachliche Rückfragen kontaktieren Sie bitte:
 - Nina Loddenkötter (B.A.)
 - E-Mail: Loddenkoetter@dosu.de
 - Telefon: 0231/880599-25

5. Abschließendes Beispiel (IV)

50

- Ergebnis:

	OHG, Ausschüttung	GmbH, Ausschüttung
GewSt.	107.457,00 €	81.658,50 €
KSt.	-	82.500,00 €
SolZ GmbH	-	4.537,50 €
Abgeltungssteuer	-	95.326,00 €
ESt. A	87.436,80 €	31.392,75 €
ESt. B	103.814,20 €	23.917,50 €
SolZ A	4.809,02 €	1.726,59 €
SolZ B	5.709,78 €	1.260,46 €
Gesamt	<u>309.226,80 €</u>	<u>322.319,30 €</u>

Feingliederung: Qualitätsanspruch

51

- 1 Kapitalgesellschaften
- 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
- 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften
- 4 BilRUG
- 5 Abschließendes Beispiel

- 6 Qualitätsanspruch

- 7 Appendix/Sonderthemen

6. Qualitätsanspruch

52

- **Haben Sie zusätzliche Fragen?**
 - **Beachten Sie hierzu unseren Zufriedenheitsguide zu diesem Vortrag**
 - **Für künftig auftretende Fragen stehen wir Ihnen natürlich auch gern zur Verfügung. Scheuen Sie sich nicht uns zu kontaktieren.**
-
- Herrn Dipl.-Kfm. Dirk Schulte-Uebbing:
 - E-Mail: dsu@dosu.de
 - Telefon: 0231/880599-0
 - Telefax: 0231/880599-511
 - Frau Bachelor of Arts Nina Loddenkötter:
 - E-Mail: loddenkoetter@dosu.de
 - Telefon: 0231/880599-12
 - Telefax: 0231/880599-19

**Weitere Informationen über uns finden Sie im Internet
unter:**

www.dosu.de

**Vielen Dank
für
Ihre Aufmerksamkeit
Dipl.-Kfm. Dirk Schulte-Uebbing
Wirtschaftsprüfer/Steuerberater**

Feingliederung: Appendix

54

- 1 Kapitalgesellschaften
 - 2 Bilanzierung von Kapitalgesellschaften
 - 3 Besteuerung von Kapitalgesellschaften
 - 4 BilRUG
 - 5 Abschließendes Beispiel
 - 6 Qualitätsanspruch
-
- 7 Appendix/Sonderthemen

7. Appendix/Sonderthemen

55

Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: Gesellschafter (I)

- Ausschüttungen an die Gesellschafter stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar, die seit 2009 der Kapitalertragssteuer als Sonderform der ESt. Unterliegen.
- Die KapG führt diese (25 % zzgl. SolZ) bei Ausschüttung an das FA ab; die Steuerschuld der Gesellschafter ist damit in der Regel abgegolten.
- Ausnahmen:
 - Hält der Gesellschafter weniger als 25 % der Anteile im Privatvermögen, liegt sein persönlicher Steuersatz unter 25 % und ist der Gesellschafter nicht in der Gesellschaft beruflich tätig, besteht die Möglichkeit die Einkünfte individuell zu versteuern (§ 32d VI EStG).
 - Bei einer höheren Beteiligung oder einer Tätigkeit in der Gesellschaft und gleichzeitigem Halten von mind. 1 % der Anteile, kann alternativ das Teileinkünfteverfahren zum Einsatz kommen (§§ 32d II Nr. 3, 3 Nr. 40, 3c II EStG, siehe auch folgende Folie).

7. Appendix/Sonderthemen

56

Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: Gesellschafter (II)

Anteile werden gehalten im	Privatvermögen Natürlicher Person	Betriebsvermögen	
		PersG	KapG
Rechtsform			
Besteuerung	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG	Freistellung, § 8b KStG
Stpfl. Dividende	100% der Dividende	60% der Dividende	5% der Dividende
Abzug WK/BA	Kein WK-Abzug (nur Pauschbetrag)	BA-Abzug zu 60%	BA-Abzug zu 100%
Steuersatz	25% + SolZ	ESt.-Satz des Anteilseigners (ggf. Anwendung § 34a EStG) + SolZ + GewSt.	15% + GewSt + SolZ

7. Appendix/Sonderthemen

57

Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: Gesellschafter (III)

- Ausgangslage: Gewinn vor Steuern = 100.
- Steuerbelastung: KSt. (15%) + SolZ (0,825%) + GewSt (14%)

Anteile gehalten im	Privatvermögen		Betriebsvermögen			
	Natürliche Person Abgeltungsteuer		Personenunternehmen Teileinkünfteverfahren		Kapitalgesellschaft Freistellung, § 8b KStG	
Gewinn der Kapitalgesellschaft nach Steuern	70,18 €		70,18 €		70,18 €	
Steuerpflichtige Dividende	70,18 €	100%	42,11 €	60%	3,51 €	5%
Steuerliche Bemessungsgrundlage	70,18 €		42,11 €		3,51 €	
Steuer (ESt./KSt.)	-17,54 €	25%	-17,68 €	42%	-1,02 €	29%
SolZ (5,5% der Steuer)	-0,96 €	5,5%	-0,97 €	5,5%	-0,06 €	5,5%
Gewinn nach Steuern	51,67 €		51,52 €		69,10 €	
Gesamtsteuerbelastung	48,33%		48,48%		30,90%	

7. Appendix/Sonderthemen

58

Sonderthemen

- Steuerpflichtige Dividenden
- Gesellschafterfinanzierung
- Aktuelles zur Organschaft
- Einzelfragen zu § 8c KStG