

# Bilanzierung und Besteuerung von Kapitalgesellschaften

TU Dortmund – 21. Januar 2016

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](mailto:OFFICE@DOSU.DE)

INTERNET: [WWW.DOSU.DE](http://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
- 3 Qualitätsanspruch

Appendix

# 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

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

# 1. Kapitalgesellschaften

5

## 1.2 Wesen von Kapitalgesellschaften

Konzeptionell bauen KapG auf dem Modell des Vereins auf

- KapG können zu jedem gesetzlich zugelassen Zweck betrieben werden
- Unabhängig vom Zweck ist eine KapG Formkaufmann
- KapG können durch eine oder mehrere Personen gegründet werden
  
- Eigenschaft als juristische Person mit Rechts- und Parteifähigkeit
- mehrteiliger Gründungsvorgang (Abschluss des Gesellschaftsvertrags, Feststellung der Satzung durch notarielle Beurkundung, Eintragung in ein Handelsregister)
- Kapitalaufbringungs- und Erhaltungsvorschriften für das Stamm- oder Grundkapital
- Vertretung und Geschäftsführung i.d.R. durch angestellte Geschäftsführer
- Willensbildung folgt dem Mehrheitsprinzip nach Maßgabe der Kapitalanteile
- keine unmittelbare Haftung der Mitglieder gegenüber Gesellschaftsgläubigern

# 1. Kapitalgesellschaften

6

## 1.3 Arten von Kapitalgesellschaften

Nach den gesetzlichen Regelungen gibt es in Deutschland folgende Arten von Kapitalgesellschaften:

- die Aktiengesellschaft (AG) sowie deren besondere Form der Europäischen Gesellschaft (SE)
- die Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA)
- die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)
- die Unternehmergesellschaft (UG haftungsbeschränkt)

# 1. Kapitalgesellschaften

7

## 1.4 Einfluss auf die Geschäftsführung

- am Beispiel GmbH:
  - Grundsätzlich obliegt bei der GmbH den Geschäftsführern die Führung der Geschäfte der Gesellschaft
  - Die Gesellschafterversammlung kann dem Geschäftsführer, soweit es der Gesellschaftervertrag zulässt, jederzeit Beschränkungen auferlegen (§ 37 I GmbHG)
- am Beispiel AG:
  - In der AG hat der Vorstand die Geschäftsführung zu betreiben (§ 77 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

8

## 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 eingebracht, spätere Veränderung möglich
- Die KapG haftet mit dem Stamm-/Grundkapital unbeschränkt; ist das Stamm-/Grundkapital verbraucht, so ist die KapG überschuldet
- Die Gesellschafter werden nur bei nachgewiesenem Missbrauch des Kapitals im Rahmen der Existenzvernichtungshaftung herangezogen



# 1. Kapitalgesellschaften

9

## 1.6 KapG vs. persönlich haftender Unternehmer

Auch heute gibt es noch Unternehmer, die sich bewusst gegen die Nutzung von Kapitalgesellschaften entscheiden.

Aus welchen Gründen wählen insbesondere Freiberufler und kleine Selbständige Rechtsformen mit Vollhaftung?

- Publizitätsvorschriften der KapG werden gescheut
- 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

10

## 1.7 Größenklassen (I)

Entsprechend folgender Einteilung gelten unterschiedliche Vorschriften für die Erstellung des Jahresabschlusses (§ 267 HGB):

	Kleinst	Klein	Mittelgroß	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€
Mitarbeiter	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

# 1. Kapitalgesellschaften

11

## 1.7 Größenklassen (II) - Kleinstgesellschaften

Mit Umsetzung der Micro-Richtlinie der EU in nationales Recht gilt für Jahresabschlüsse ab Stichtag 31.12.2012 eine vierte Größenklasse, deren Kriterien (§ 267a HGB) von mehr als 500.000 inländischen Unternehmen erfüllt werden:

	Kleinst-KapG
Bilanzsumme	< 350 T€
Umsatzerlöse	< 700 T€
Mitarbeiter	< 10

- Erstellung des Anhangs entfällt, wenn bestimmte Angaben unter der Bilanz Erwähnung finden (z.B. Haftungsverhältnisse, § 251 i.V.m. § 264 Abs.1 HGB)
- JA muss nicht mehr zwingend veröffentlicht, aber hinterlegt werden (§ 326 Abs. 2 HGB)

# 1. Kapitalgesellschaften

12

## 1.7 Größenklassen (III)

Kleinst-KapG können darüber hinaus vereinfachte Schemata anwenden:

- bei der Bilanz (§ 266 Abs. 1 HGB)

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

- bei der Gewinn- und Verlustrechnung (§ 275 Abs. 5 HGB)

1. Umsatzerlöse
2. sonstige Erträge
3. Materialaufwand
4. Personalaufwand
5. Abschreibungen
6. sonstige Aufwendungen
7. Steuern
8. Jahresüberschuss / -fehlbetrag

# Feingliederung: Bilanzierung von KapG

13

- 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 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

14

## 2.1 Das HGB als Grundlage der Bilanzierung & 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 [...]



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

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

15

## 2.2 Das Wesen der Bilanzierung

Bilanzierung heißt Vermögen und Schulden hinsichtlich folgender Punkte korrekt - nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchhaltung (GoB) - darzustellen:

- a) Ansatz  
§§ 246-251 HGB  
z.B. Vollständigkeit, Bilanzierungswahlrechte und –verbote
  
- b) Bewertung (GoB)  
§§ 252-256a HGB  
z.B. Stetigkeit, Einzelbewertung, spezielle Bewertungsvorschriften für die einzelnen Positionen der Bilanz (z.B. Rückstellungen)
  
- c) Ausweis  
Gliederung (§ 265 HGB), Schemata für Bilanz (§§ 266 ff. HGB), GuV (§§ 275 ff. HGB) und Anhang (§§ 284 ff. HGB) für Kapitalgesellschaften

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

16

## 2.3 Ergänzende Vorschriften für Kapitalgesellschaften (I)

Grundlagen: §§ 238-263 HGB

Kapitalgesellschaften sind im Rahmen der Bilanzierung folgenden ergänzenden Bestimmungen ausgesetzt (§§ 264 ff. HGB):

- Vorgegebene Schemata für Bilanz sowie GuV
- Verpflichtende Erstellung eines Anhangs
- (mittel-)große KapG müssen zusätzlich einen Lagebericht erstellen
- Bei Kapitalmarktorientierung der Gesellschaft ist darüber hinaus eine Kapitalflussrechnung und ein Eigenkapitalspiegel zu erstellen, freiwillig ist die Aufstellung einer Segmentberichtserstattung
- 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

17

## 2.3 Zusätzliche Vorschriften für Kapitalgesellschaften (II)

- Das Eigenkapital ist gesondert auszuweisen, zudem gilt für KGs ein abweichendes Ausweisschema (§ 264c HGB)
- Für (mittel-)große KapG zur Bilanz zugehörig ist ein Anlagengitter, welches die Entwicklung des AV aufzeigt (§ 268 Abs. 2)
- evtl. Ausschüttungssperre bei Aktivierung selbst erstellter immaterieller VG
- Aktivierungswahlrecht für Aufwendungen zur Geschäfts-Ingangsetzung
- Die Aufstellung des JA unterliegt Fristen: (Mittel-)Große KapG müssen den JA innerhalb von 3, kleine KapG innerhalb von 6 Monaten aufstellen
- Weitere Vorschriften und Details siehe §§ 268 ff. HGB

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

## 2.4.1 Bilanzschema für große KapG

Kleine KapG müssen die arabisch nummerierten Posten nicht ausweisen (§ 266 Abs. 1 HGB)

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

19

## 2.4.2 GuV-Schema für große KapG

1. Umsatzerlöse
2. Erhöhung oder Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen
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 davon für Altersversorgung
7. Abschreibungen:
  - a) auf immaterielle Vermögensgegenstände des Anlagevermögens und
  - b) auf Vermögensgegenstände des Umlaufvermögens, soweit diese die in der Kapitalgesellschaft üblichen Abschreibungen überschreiten

8. sonstige betriebliche Aufwendungen
9. Erträge aus Beteiligungen,
10. Erträge aus anderen Wertpapieren und Ausleihungen des
11. sonstige Zinsen und ähnliche Erträge,
12. Abschreibungen auf Finanzanlagen und auf Wertpapiere des
13. Zinsen und ähnliche Aufwendungen
14. Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit
15. außerordentliche Erträge
16. außerordentliche Aufwendungen
17. außerordentliches Ergebnis
18. Steuern vom Einkommen und vom Ertrag
19. sonstige Steuern
20. Jahresüberschuß/Jahresfehlbetrag.

- Darstellung nach Gesamtkostenverfahren, ohne davon-Vermerke (§ 275 Abs. 2 HGB)
- Kleine und mittelgroße KapG dürfen die Posten 1 bis 5 als Rohergebnis zusammenfassen, kleine KapG dürfen zudem auf den Ausweis der außerordentlichen Erträge und Aufwendungen verzichten (§ 276 HGB)

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

20

## 2.5 Von der Handelsbilanz zur Steuerbilanz

- Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer 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 (Beispiele auf den folgenden Folien)
- Aus der unterschiedlichen Bewertung entstehen aktive oder passive latente Steuern, die in der Handelsbilanz ausgewiesen werden (Wahlrecht für aktive, Passivierungspflicht für passive latente Steuern)
- Kleine KapG sind von der Bilanzierung der latenten Steuern befreit (§ 274a HGB)
  
- Ausführlichere Darstellungen finden sich z.B. in:  
IDW, Handbuch latente Steuern im Einzelabschluss, 2012.  
IDW, WP Handbuch Band I, 2012.

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

21

## 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
- 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 einzelne Positionen andere Methoden oder Nutzungsdauern gelten (z.B. Geschäftswert)
  - außerplanmäßige Abschreibungen des UV in der Handelsbilanz bei nur vorübergehender Wertminderung

# 2. Bilanzierung von Kapitalgesellschaften

22

## 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

23

## 2.6 Ziel von Anhang und Lagebericht

- In den 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 (Weitere Pflichtangaben §§ 284f. HGB)
- Der Lagebericht soll ein Gesamtbild des Unternehmens darstellen. Im Lagebericht 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 im Lagebericht **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

24

- 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

25

## 3.1 Steuern im Allgemeinen

- Als Steuer wird eine Geldleistung ohne Anspruch auf individuelle Gegenleistung bezeichnet, die ein öffentlich-rechtliches Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen Personen auferlegt, die einen steuerlichen Tatbestand verwirklichen, wobei die Erzielung von Einnahmen wenigstens Nebenzweck sein sollte (§ 3 AO). Damit sind Steuern Geldleistungen ohne bestimmte staatliche Gegenleistung, die alle Personen zahlen müssen, die den Tatbestand der Steuerpflicht erfüllen.
- Für Kapitalgesellschaften kommen folgende Steuern in Betracht:
  - Ertragssteuern (Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer)
  - Verkehrssteuern (Grunderwerbs-, Umsatz-, Versicherungs- und KfZ-Steuer)
  - Faktorsteuern (Grund- und Schankerlaubnissteuer)
  - Produktsteuern (Mineralöl- und sonstige Steuern)

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

26

## 3.2 Körperschaftsteuer

### 3.2.1 Körperschaftsteuerpflicht (I)

- Neben den KapG sind Vereine (mit dem wirtschaftlicher 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 oder Ihren Sitz im Inland haben (§ 1 KStG)
- Beschränkt steuerpflichtig sind ausländische Körperschaften (§ 2 KStG)
- Gemeinnützige Körperschaften (Vereine ohne wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb) und politische Parteien sind von der Körperschaftssteuer befreit (§ 5 KStG)

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

27

## 3.2.1 Körperschaftsteuerpflicht (II) – Beginn und Ende

- Bezüglich des Beginns der Steuerpflicht unterscheidet man drei Stadien:

<b>Beschluss der Gründung:</b>	<b>Vorgründungsgesellschaft, PersG keine KSt-, sondern ESt-Pflicht</b>
<b>notarielle Beurkundung des Gesellschaftsvertrags:</b>	<b>Vorgesellschaft KSt-Pflicht</b>
<b>Eintragung in das Register:</b>	<b>Vollgesellschaft KSt-Pflicht</b>

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

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

28

## 3.2.2 Bemessungsgrundlage

- Bemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen (zvE) gemäß § 8 Abs. 1 KStG, welches sich im Wesentlichen nach den Vorschriften des EStG berechnet (§ 7 KStG)
- Ferner gelten Sondervorschriften des KStG, welche auf den folgenden Folien kurz erläutert werden
- Die KSt ist eine (Kalender-)Jahressteuer (§§ 7 Abs. 3, 31 KStG)  
Weicht das Wirtschaftsjahr der KapG vom Kalenderjahr ab, wird der Gewinn dem Kalenderjahr zugeordnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet (§ 7 Abs. 4 S. 2 KStG)

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

29

## Ermittlung des zvE (nach R 29 KStR) (I)

- Ausgangspunkt der Ermittlung ist das steuerbilanzielle Ergebnis

Steuerbilanzergebnis		
+	nichtabziehbare Aufwendungen	(§ 3c EStG, § 10 KStG)
	z.B. Investitionszulagen, Aufwendungen zur Erfüllung der Satzung	
-	steuerfreie Betriebseinnahmen	(§ 3 EStG, InvZul, § 8b Abs. 1, 2 KStG)
	z.B. Beteiligungsgewinne, Veräußerung von Anteilen	
+/-	verdeckte Gewinnausschüttung / Einlagen	(§ 8 Abs. 3 KStG)
+/-	Korrekturen bei Organschaften	(§§ 14,17, 18 KStG)
+/-	Weitere Hinzurechnungen u. Kürzungen	(siehe R 29 KStR)
=	Körperschaftssteuerrechtlicher Gewinn	(§ 8 Abs. 2 KStG)

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

30

## Ermittlung des zvE (nach R 29 KStR) (II)

Körperschaftsteuerrechtlicher Gewinn		
-	abzugsfähige Zuwendungen	(§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
	z.B. Spenden, Beiträge	
+/-	Einkommensverrechnung mit Organschaften	(§§ 14-19 KStG)
=	Gesamtbetrag der Einkünfte	
-	Verlustabzug	(§ 10d EStG)
=	Einkommen	
-	Freibeträge	(§§ 24, 25 KStG)
	z.B. für Wirtschaftsgenossenschaften und Vereine	
=	zu versteuerndes Einkommen	

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

31

## 3.2.3 Steuertarif und Fälligkeit

- Seit 2008 beträgt der Steuersatz 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG)
- Zusätzlich fällt der SolZ an (5,5 % auf die KSt)
- 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

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

32

## 3.2.4 Berücksichtigung von Verlusten

- Anders als bei PersG können Verluste von KapG nicht mit anderen Einkunftsarten verrechnet werden. Lediglich die Verrechnung mit eigenen Gewinnen fremder Perioden ist möglich
- Die Behandlung von Verlusten ist in § 10d EStG geregelt. Demnach mindern die Verluste per Verlustabzug die später zu versteuernden Einkünfte
- Alternativ ist ein Verlustrücktrag auf die vorherige Periode möglich
- Der Verlustabzug ist beschränkt: Ab einer Verlusthöhe von 1 Mio. € sind nur noch 60 % zu berücksichtigen (§ 10d Abs. 2 EStG), d.h. nur 40% zu versteuern
- Der Verlustabzug wird durch bestimmte Anteilseignerwechsel (sog. Mantelkauf) oder die Aufnahme zusätzlicher Gesellschafter eingeschränkt (§ 8c KStG)



# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

33

## 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 Steuersatz für die Gewerbesteuer durch Beschluss selbst festlegen (§§ 1ff. GewStG)
- **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

34

## 3.3 Gewerbesteuer (II)

- **Hinzurechnungen/Kürzungen nach §§ 8f. GewStG:**  
Der Gewerbebetrag wird u.a. um Entgelte für Schulden, Miet- und Pachtzinsen, Rentenzahlungen, Leasingraten und Lizenzaufwendungen erhöht sowie um einen Teil des Einheitswertes, Gewinnanteile aus qualifizierten Beteiligungen und ausländische Gewinnanteile gekürzt.
- **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 beträgt mindestens 200 % (§ 16 GewStG).

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

35

## 3.3 Gewerbesteuer (III)

Ermittlung der GewSt 2015 am Beispiel der Stadt Dortmund:

St. Gewinn	x	Messzahl	x	Hebesatz	=	GewSt
100 GE	x	3,5 %	x	485 %	=	16,975 GE

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

36

## 3.4 Belastungsvergleich Ertragsteuern PersG vs. KapG 2015

	PersG		KapG		
	Thesaurierung (Gewinn € 100)		Anteile		
	nicht 0	voll ohne Steuern -37,68	im PV	im 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	0,00	0,00	-15,00	-15,00	-15,00
/ . ESt (regulärer Tarif 42 %)	-42,00	-15,83	0	0	0
/ . ESt (Thesaurierungstarif 28,25 %)	0,00	-17,61	0	0	0
+ GewSt-Anrechnung	13,30	13,30	0	0	0
/ . SolZ	-1,58	-1,11	-0,83	-0,83	-0,83
	52,75	61,79	67,19	67,19	67,19
<b>Steuerbelastung</b>	<b>47,25</b>	<b>38,21</b>	<b>32,81</b>	<b>32,81</b>	<b>32,81</b>
<b>Ausschüttung</b>			67,19	67,19	67,19
nachzuversteuernde Entnahme	0	61,79			
/ . darauf gezahlte ESt (Tarif 28,25 %)		-17,61			
/ . darauf gezahlter SolZ		-0,97			
Nachversteuerungsbetrag	0	43,21			
/ . ESt auf den Nachversteuerungsbetrag	0	-10,80			
/ ESt auf Ausschüttung (25% Abgeltungsteuer)			-16,80		
/ . ESt (Teileinkünfteverfahren 60% x 42%)				-16,93	
/ . Freistellung § 8b KStG (Ausnahme 67,19 x 5% x 32,81%)					-1,10
/ . SolZ	0	-0,59	-0,92	-0,93	-0,06
Steuerbelastung der Ausschüttung / Entnahme	0	11,40	17,72	17,86	1,16
<b>Gesamtsteuerbelastung</b>	<b>47,25</b>	<b>49,61</b>	<b>50,53</b>	<b>50,67</b>	<b>33,97</b>

\* berechnet mit Hebesatz der Stadt Dortmund (485 %)

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

37

## 3.5 Wesentlicher Unterschied zwischen PersG und KapG

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

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

38

## 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 4,5 % und 6,5 % (NRW 6,5 % seit 01/2015) der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage entspricht dem Wert der Gegenleistung (§ 8 Abs.1 GrEStG). Zur Gegenleistung rechnet alles, was der Erwerber aufwendet, um das Grundstück zu erwerben.

# 3. Besteuerung von Kapitalgesellschaften

39

## 3.7 Umsatzsteuer

- Die Umsatzsteuer (USt) ist eine Steuer, die den Austausch von Lieferungen und Leistungen (= Umsatz) besteuert. Bemessungsgrundlage ist der Erlös, den ein Unternehmer für seine Leistungen im Inland erzielt (§ 1 UStG).  
Die Umsatzsteuer wird prozentual vom Nettoerlös berechnet und bildet zusammen mit diesem den vom Lieferungs-/Leistungsempfänger zu entrichtenden Preis (§ 10 Abs. 1 UStG).
- Der Steuersatz beträgt seit 2007 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG).
- Der ermäßigte Steuersatz (für z.B. Lebewild, Lebensmittel, Zeitschriften und ÖPNV-Tickets – vollst. Auflistung § 12 Abs. 2 und Anlage 2 UStG) beträgt 7 %.

# Feingliederung: Abschließendes Beispiel

40

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

---

- 4 BilRUG

---

- 5 Abschließendes Beispiel
- 6 Qualitätsanspruch

Appendix



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

41

## 4.1 Ziele

- Das BilRUG ist am 23.07.2015 in Kraft getreten.
  
- Ziele sind u.a.
  - Verringerungen von bürokratischen Belastungen kleiner und mittelgroßer Unternehmen („small business act“) durch
    - Anhebung der Schwellenwerte für die Einstufung als mittelgroße Unternehmen um ca. 20 % (s.o.) sowie
    - Erleichterungen von Rechnungslegungsvorgaben für Kleinstkapitalgesellschaften
  - Stärkung des verantwortungsvollen Unternehmertums
  
- Die Veränderungen betreffen zum Teil alle Kaufleute, im Wesentlichen aber Kapitalgesellschaften sowie haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

# Feingliederung: Abschließendes Beispiel

42

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

---

- 5 Abschließendes Beispiel

---

- 6 Qualitätsanspruch

Appendix

# 5. Abschließendes Beispiel (1)

43

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, die 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		
Aufteilung auf die Gesellschafter		40%	60%
Verbindlichkeiten (Fremdkapitalzinssatz 8%)	850.000		
Miet-, Leasingzahlungen (80.000 bewgl. WG, 80.000 unbewgl. WG, 20.000 Lizenzzahlungen)	180.000		
Einheitswert der Grundstücke	100.000		
Gewerbesteuerhebesatz (H)	420		
(h)	4,2		

# 5. Abschließendes Beispiel (2)

44

## weitere Angaben:

- A hat zusätzlich noch 21.600 € Einkünfte aus VuV
- 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 Vollausschüttung aus!

# 5. Abschließendes Beispiel (3)

45

Unter den gegebenen Annahmen soll zunächst die durchschnittliche jährliche Steuerbelastung der Gesellschaft sowie der Gesellschafter bei der Wahl

- 1. einer OHG**
- 2. einer GmbH**

berechnet werden.

---

Beispiel und Lösung entnommen König/Maßbaum/Sureth: Besteuerung und Rechtsformwahl, nwb-Verlag Herne (5.Auflage 2011), S.88 ff.

Für den Lösungsweg der Aufgabe oder sonstige fachliche Rückfragen kontaktieren Sie bitte:  
Frau Bachelor of Arts Nina Loddenkötter  
E-Mail: [Loddenkoetter@dosu.de](mailto:Loddenkoetter@dosu.de) Tel.: 0231/880599-12

# 5. Abschließendes Beispiel (4)

46

## Ergebnis:

	OHG, Ausschüttung	GmbH, Ausschüttung
GewSt	107.457,00 €	81.658,50 €
KSt		82.500 €
SolZ GmbH		4.537,50 €
Abg.St.		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	309.226,80 €	326.562,23 €

# Feingliederung: Qualitätsanspruch

47

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

---

- 6 Qualitätsanspruch

---

Appendix

# 6. Qualitätsanspruch

48

- **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](mailto:dsu@dosu.de)**

■ **Telefon: 0231/880599-0**

■ **Telefax: 0231/880599-511**

■ **Frau Bachelor of Arts Nina Loddenkötter:**

■ **E-Mail: [loddenkoetter@dosu.de](mailto:loddenkoetter@dosu.de)**

■ **Telefon: 0231/880599-12**

■ **Telefax: 0231/880599-19**



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

**[www.dosu.de](http://www.dosu.de)**

**Vielen Dank  
für**

**Ihre Aufmerksamkeit**

**Dipl.-Kfm. Dirk Schulte-Uebbing**

**Wirtschaftsprüfer/Steuerberater**

# Feingliederung: Appendix

50

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

---

Appendix

# Appendix

51

## Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: die 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 Abs. 6 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 Abs. 2 Nr. 3, 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, siehe auch folgende Folie)

# Appendix

52

## Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: die Gesellschafter (II)

### ■ Übersicht der Steuerbelastungen auf Dividenden

<b>Anteile werden gehalten im</b>	<b>Privatvermögen natürlicher Person</b>	<b>Betriebsvermögen</b>	
<b>Rechtsform</b>		PersonenU	KapG
<b>Besteuerung</b>	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 EStG	Freistellung, § 8b KStG
<b>Stpfl. Dividende</b>	100% der Dividende	60% der Dividende	5% der Dividende
<b>Abzug WK/BA</b>	Kein WK-Abzug	BA-Abzug zu 60%	BA-Abzug zu 100%
<b>Steuersatz</b>	25% + SolZ	Pers. Est-Satz des Anteilseigners (ggf. Anw. § 34a EStG) + SolZ + GewSt	15% + GewSt + SolZ

# Appendix

53

## Zweite Ebene der KapG-Besteuerung: die Gesellschafter (III)

### ■ Übersicht der Steuerbelastungen auf Dividenden (Beispiel)

Anteile gehalten im	Privatvermögen		Betriebsvermögen	
	Natürliche Person	Personenunter-nehmen	Kapitalgesellschaft	
Anteilseigner	Abgeltungsteuer	Teileinkünfteverfahren	Freistellung, § 8b KStG (wie bisher)	
Gewinn der Kapitalge-sellschaft nach Steuern	70,17 €	70,17 €	70,17 €	
steuerpflichtige Divi-dende	70,17 € (100 %)	42,10 € (60 %)	3,51 € (5 %)	
Steuerliche Bemessungsgrundlage	70,17 €	42,10 €	3,51 €	
Steuer (ESt / KSt)	-17,54 € (25 %)	-17,68 € (42 %)	-1,02 € (29 %)	
Solidaritätszuschlag (5,5 % der Steuer)	- 0,97 €	- 0,97 €	- 0,03 €	
Gewinn nach Steuern	51,66 €	51,52 €	69,12 €	
Gesamtsteuerbelastung	48,34 %	48,48 %	30,88 %	

Gewinn vor Steuern:  
100,00 €

42% = pers. ESt-Satz  
29% = 15 % KSt +  
14 % GewSt

# Sonderthemen

54

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