

Ulrich Stache

# Besteuerung der GmbH

*2. Auflage*



Springer Gabler

---

# Besteuerung der GmbH

---

Ulrich Stache

# Besteuerung der GmbH

2., vollständig aktualisierte Auflage

Ulrich Stache  
Niedernhausen, Deutschland

ISBN 978-3-658-22588-9      ISBN 978-3-658-22589-6 (eBook)  
<https://doi.org/10.1007/978-3-658-22589-6>

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH, ein Teil von Springer Nature 2007, 2019

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften.

Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen. Der Verlag bleibt im Hinblick auf geografische Zuordnungen und Gebietsbezeichnungen in veröffentlichten Karten und Institutionsadressen neutral.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Springer Gabler ist ein Imprint der eingetragenen Gesellschaft Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH und ist ein Teil von Springer Nature

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

## Vorwort

Als Berater und Praktiker sind Sie im GmbH-Alltag stets mit der komplizierten und aufgrund einer aktiven Rechtsprechung sowie einer Vielzahl von Verwaltungsanweisungen nur mühsam überschaubaren Rechtslage im Gesellschafts- und Steuerrecht konfrontiert.

Ziel dieses Buches ist es, Ihnen eine aktuelle und kompetente Orientierung in den typischen Rechtsfragen der Besteuerung einer GmbH zu ermöglichen und gleichzeitig ein Wegweiser für eigene Problemlösungen zu sein. Um das gesteckte Ziel zu erreichen, werden typischerweise vorkommende Fallgestaltungen dargestellt und das einschlägige Gesellschafts- sowie Steuerrecht erläutert.

Durch eine optisch ansprechende Gliederung soll Ihnen das Studium des Buches erleichtert und das schnelle Auffinden von Lösungen ermöglicht werden. Dadurch wird das Buch zu einem praxisorientierten Begleiter.

Danken möchte ich dem Springer Gabler Verlag und insbesondere Frau Anna Pietras, Programmleiterin Finance, Banking, Controlling sowie Frau Catarina Gomes de Almeida, Springer Fachmedien, für die freundliche Unterstützung bei der Fertigstellung dieses Buches.

Ihnen als Steuerberater, Geschäftsführer oder Unternehmer wünsche ich viel Erfolg bei der täglichen Arbeit.

Niedernhausen  
im Mai 2018

Dipl.-Finw. Ulrich Stache

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1</b>	<b>Überblick</b> .....	1
<b>2</b>	<b>Grundlagen der Besteuerung – die Gewinnermittlung</b> .....	3
2.1	Buchführung als Voraussetzung .....	3
2.1.1	Gesetzliche Grundlagen und Grundregeln .....	3
2.1.2	Aufbewahrung der Unterlagen .....	5
2.1.3	Aufbewahrungsfristen .....	6
2.2	Rechnungslegungsinstrumente .....	7
2.3	Bilanzen .....	8
2.4	Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz .....	10
<b>3</b>	<b>Bilanzierungs- und Bewertungsregeln</b> .....	13
3.1	Bewertungsgrundsätze .....	13
3.2	Anlage- und Umlaufvermögen .....	15
3.3	Bewertungsregeln .....	15
3.3.1	Anschaffungskosten .....	16
3.3.1.1	Aktivierung von Aufwendungen als Anschaffungskosten .....	16
3.3.1.2	Anschaffungsnebenkosten .....	17
3.3.1.3	Zuschüsse .....	18
3.3.1.4	Rabatte und Skonti .....	18
3.3.1.5	Nachträgliche Anschaffungskosten .....	20
3.3.1.6	Geldbeschaffungskosten .....	20
3.3.1.7	Anschaffung mittels Ratenkauf .....	20
3.3.1.8	Anschaffung gegen Übernahme einer Rentenverpflichtung .....	20
3.3.1.9	Anschaffungsgeschäft in ausländischer Währung .....	21
3.3.1.10	Gemeinkosten .....	21

3.3.2	Herstellungskosten . . . . .	22
3.3.2.1	Aktivierung . . . . .	24
3.3.2.2	Einzelfälle . . . . .	26
3.3.3	Beizulegender Wert am Abschlussstichtag. . . . .	28
3.3.4	Abgeleiteter Wert aus dem Börsen- oder Marktpreis. . . . .	29
3.3.5	Wertansatz nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung . . . . .	29
3.3.6	Gemeiner Wert . . . . .	30
3.3.7	Teilwert. . . . .	30
3.3.7.1	Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens . . . . .	33
3.3.7.2	Abnutzbares Anlagevermögen. . . . .	33
3.3.7.3	Nichtabnutzbares Anlagevermögen. . . . .	34
3.3.7.4	Wertaufholungsgebot. . . . .	34
3.3.7.5	Zeitpunkt der Teilwertabschreibung . . . . .	35
3.3.7.6	Einzelfälle . . . . .	35
3.3.8	Nennwert, Nennbetrag, Nominalwert . . . . .	48
3.3.9	Barwert bei Rentenverpflichtungen . . . . .	48
3.4	Bewertung des Vorratsvermögens . . . . .	48
3.4.1	Einzelbewertung. . . . .	48
3.4.2	Gruppenbewertung . . . . .	49
3.4.3	Niedrigerer Teilwert . . . . .	49
3.4.4	Festwert . . . . .	52
3.4.5	Retrograde Bewertungsmethode . . . . .	52
3.4.6	Wertlose Wirtschaftsgüter . . . . .	53
3.5	Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen. . . . .	54
3.5.1	Zugelassenes Verfahren . . . . .	54
3.5.2	Lifo-Methode . . . . .	54
3.5.2.1	Voraussetzungen . . . . .	54
3.5.2.2	Gruppenbildung. . . . .	55
3.5.2.3	Methoden der Lifo-Bewertung . . . . .	56
3.5.2.4	Wechsel der Bewertungsmethoden . . . . .	56
3.5.2.5	Niedrigerer Teilwert . . . . .	56
3.5.2.6	Übergang zur Lifo-Methode . . . . .	56
3.6	Bewertung von Verbindlichkeiten . . . . .	56
3.6.1	Bewertungsgrundsätze . . . . .	56
3.6.2	Einzelfälle . . . . .	58
3.7	Bildung von Rückstellungen . . . . .	60
3.7.1	Periodengerechte Zuordnung von Ausgaben und Aufwand . . . . .	60
3.7.2	Gegenrechnung von Vorteilen . . . . .	62
3.7.3	Einzelfälle . . . . .	62

---

3.8	Bewertung von Einnahmen und Einlagen . . . . .	76
3.8.1	Allgemeines . . . . .	76
3.8.2	Einzelfälle . . . . .	76
3.8.3	Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter . . . . .	81
3.8.4	Selbstständige Nutzungsfähigkeit . . . . .	82
3.8.5	Wertgrenze . . . . .	85
3.8.6	Nachweis . . . . .	86
3.8.7	Einlage in das Betriebsvermögen . . . . .	86
3.8.8	Nachholung der Bewertungsfreiheit . . . . .	87
3.8.9	Private Mitbenutzung . . . . .	87
3.9	Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen zur Förderung kleiner und mittlerer Betriebe . . . . .	88
3.9.1	Investitionsabzugsbeträge . . . . .	88
3.9.2	Bildung der Rücklage . . . . .	89
3.10	Rechnungsabgrenzungen . . . . .	92
<b>4</b>	<b>Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .</b>	<b>95</b>
4.1	Bedeutung und Verfahren . . . . .	95
4.2	Vorgeschriebene Gliederung . . . . .	95
4.2.1	Gesamtkostenverfahren . . . . .	97
4.2.2	Umsatzkostenverfahren . . . . .	97
<b>5</b>	<b>Steuerliche Vorschriften zur Gewinnermittlung . . . . .</b>	<b>99</b>
5.1	Betriebseinnahmen . . . . .	99
5.2	Betriebsausgaben . . . . .	100
5.3	Wertverzehr . . . . .	104
5.3.1	Allgemeines . . . . .	104
5.3.2	Absetzungen für Abnutzung oder Substanzverringerung . . . . .	105
5.3.3	Bemessung der Absetzungen für Abnutzung . . . . .	106
5.3.3.1	Beginn der Absetzungen für Abnutzung . . . . .	106
5.3.3.2	Betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer . . . . .	107
5.3.3.3	Absetzungen für Abnutzung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten . . . . .	107
5.3.4	Sonderabschreibungen . . . . .	107
<b>6</b>	<b>Besteuerung der GmbH . . . . .</b>	<b>109</b>
6.1	Körperschaftsteuer . . . . .	109
6.1.1	Steuerpflicht und -befreiung . . . . .	109
6.1.2	Bemessungsgrundlage . . . . .	110



6.1.3	Ermittlung und Verwendung des zu versteuernden Einkommens. . . . .	111
6.1.3.1	Verdeckte Gewinnausschüttungen. . . . .	113
6.1.3.2	Voraussetzungen und Anwendungsfälle für verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	114
6.2	Einzelfälle . . . . .	136
6.3	Verdeckte Einlagen. . . . .	149
6.4	Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG. . . . .	155
6.5	Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG). . . . .	156
6.6	Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG . . . . .	157
6.7	Organschaft . . . . .	159
6.7.1	Unterordnungsverhältnis . . . . .	159
6.7.2	Finanzielle Eingliederung . . . . .	161
6.7.3	Zeitliche Voraussetzungen . . . . .	162
6.7.4	Gewinnabführungsvertrag . . . . .	163
6.7.5	Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft . . . . .	166
6.7.6	Einkommensermittlung beim Organträger. . . . .	167
6.7.7	Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft . . . . .	167
6.7.8	Steuerabzug beim Organträger. . . . .	168
6.7.9	Ausschüttungsverfahren, Befreiungstatbestände und ausschüttbarer Gewinn . . . . .	168
6.7.9.1	Gesetzliche Regelung . . . . .	168
6.7.9.2	Beteiligungsertragsbefreiung. . . . .	169
6.7.9.3	Veräußerungsgewinnbefreiung . . . . .	170
6.7.9.4	Ausschüttbarer Gewinn. . . . .	173
6.8	Körperschaftsteuer. . . . .	173
6.8.1	Entstehung der Körperschaftsteuer . . . . .	173
6.8.2	Zinsschranke . . . . .	174
6.8.3	Erklärungspflicht . . . . .	177
6.8.4	Steuersatz . . . . .	177
6.9	Kapitalertragsteuer. . . . .	177
6.10	Gewerbsteuer . . . . .	179
6.10.1	Steuergegenstand . . . . .	180
6.10.2	Beginn der Steuerpflicht. . . . .	180
6.10.3	Erlöschen der Steuerpflicht . . . . .	181
6.10.4	Steuerbefreiungen . . . . .	181
6.10.5	Heheberechtigte Gemeinde . . . . .	182
6.10.6	Steuerschuldner . . . . .	182
6.10.7	Bemessung der Gewerbesteuer . . . . .	182
6.10.7.1	Gewerbeertrag . . . . .	182
6.10.7.2	Hinzurechnungen. . . . .	184

	6.10.7.3 Kürzungen . . . . .	193
	6.10.7.4 Maßgebender Gewerbeertrag . . . . .	196
6.10.8	Steuermesszahl, Steuermessbetrag und Erhebung der Steuer . . . . .	197
6.10.9	Zerlegung . . . . .	198
6.11	Ausgewählte Themen zur Umsatzbesteuerung . . . . .	198
6.11.1	Steuerbare Umsätze . . . . .	198
6.11.2	Leistungsaustausch. . . . .	200
6.11.3	Leistungsaustausch mit Gesellschaftern . . . . .	201
6.11.4	Innergemeinschaftlicher Erwerb . . . . .	201
6.11.5	Unternehmer, Unternehmen . . . . .	202
6.11.6	Umsatzsteuerrechtliche Organschaft . . . . .	204
6.11.7	Lieferungen, sonstige Leistungen . . . . .	207
6.11.8	Einheitlichkeit der Leistung . . . . .	209
6.11.9	Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung . . . . .	210
6.11.10	Steuerbefreiungen und Steuervergütungen . . . . .	211
6.11.11	Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb . . . . .	211
6.11.12	Steuersätze . . . . .	212
6.11.13	Ermittlung der Haftungsquote für Umsatzsteuer . . . . .	213
<b>7</b>	<b>Besteuerung auf Gesellschafterebene . . . . .</b>	<b>215</b>
7.1	Kapitalerträge als Ertrag aus Gesellschaftsrechten . . . . .	215
7.2	Einnahmesachverhalte . . . . .	216
7.2.1	Gewinnanteile. . . . .	216
7.2.2	Sonstige Bezüge . . . . .	217
7.2.3	Zurückgewährte Einlagen . . . . .	217
7.2.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen . . . . .	218
7.2.5	Bezüge aus Kapitalherabsetzung oder Liquidation . . . . .	219
7.2.6	Korrektur einer unangemessenen Gewinnverteilung . . . . .	220
7.3	Werbungskosten . . . . .	220
7.3.1	Gesetzliche Regelung. . . . .	220
7.3.2	Anschaffung einer Beteiligung. . . . .	220
7.3.3	Aufwendungen aufgrund der Kapitalbeteiligung. . . . .	221
7.3.4	Aufwendungen in Ausübung von Gesellschafterrechten . . . . .	222
7.3.5	Werbungskosten-Pauschbetrag und Sparer-Pauschbetrag. . . . .	224
7.4	Veräußerung von Anteilen an einer GmbH . . . . .	224
7.4.1	Gesetzliche Regelung. . . . .	224
7.4.2	Eingeschränkter Anwendungsbereich . . . . .	227
7.4.3	Gewinnermittlung eigener Art . . . . .	227

	7.4.3.1	Beteiligung . . . . .	227
	7.4.3.2	Bezugsrechte . . . . .	227
	7.4.3.3	Durchgangserwerb. . . . .	229
	7.4.3.4	Eigene Anteile . . . . .	230
	7.4.3.5	5-Jahres-Zeitraum . . . . .	230
	7.4.3.6	Kapitalersetzende Maßnahmen . . . . .	231
	7.4.3.7	Kurzfristige Beteiligung . . . . .	231
	7.4.3.8	Maßgeblicher Zeitpunkt der Veräußerung einer Beteiligung . . . . .	231
	7.4.3.9	Missbrauch . . . . .	232
	7.4.3.10	Mittelbare und nominelle Beteiligung. . . . .	232
	7.4.3.11	Rückübertragung . . . . .	233
	7.4.3.12	Rückwirkende Schenkung. . . . .	233
	7.4.3.13	Teilentgeltliche Übertragung. . . . .	234
	7.4.3.14	Unentgeltlicher Hinzuerwerb . . . . .	234
	7.4.3.15	Auflösungsverlust . . . . .	234
	7.4.3.16	Veräußerungskosten. . . . .	235
	7.4.3.17	Wertloser Anteil. . . . .	235
7.5		Anschaffungskosten einer Beteiligung. . . . .	236
	7.5.1	Nachträgliche Anschaffungskosten wegen Inanspruchnahme aus einer Bürgschaft . . . . .	237
	7.5.2	Drittaufwand . . . . .	238
	7.5.3	Haftungsinanspruchnahme. . . . .	241
	7.5.4	Kapitalerhöhung gegen Einlage . . . . .	241
	7.5.5	Rückbeziehung von Anschaffungskosten. . . . .	241
	7.5.6	Rückzahlungen. . . . .	242
	7.5.7	Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung . . . . .	242
	7.5.8	Rückabwicklung eines Anteilsverkaufs wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage als rückwirkendes Ereignis . . . . .	242
	7.5.9	Veräußerung einer Beteiligung. . . . .	243
7.6		Schadensersatzleistung eines Dritten . . . . .	244
<b>8</b>		<b>Schenkungssteuer . . . . .</b>	<b>245</b>
<b>9</b>		<b>Grunderwerbsteuer . . . . .</b>	<b>251</b>
<b>10</b>		<b>Grundsteuer. . . . .</b>	<b>253</b>
		<b>Anhang . . . . .</b>	<b>255</b>
		<b>Weiterführende Literatur . . . . .</b>	<b>257</b>
		<b>Sachverzeichnis . . . . .</b>	<b>259</b>

---

## Abkürzungsverzeichnis

AE	Anwendungserlass
AfA	Absetzung für Abnutzung
AktG	Aktiengesetz
AO	Abgabenordnung
AP	Arbeitsrechtliche Praxis (Zeitschrift)
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (mit allen amtlich und nicht amtlich veröffentlichten Entscheidungen)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesminister der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EK	Eigenkapital
ErbStG	Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium

---

FR	Finanz-Rundschau für Einkommensteuer mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer (Zeitschrift)
FVG	Finanzverwaltungsgesetz
GewO	Gewerbeordnung
GewSt	Gewerbesteuer
GewStG	Gewerbesteuergesetz
GewStR	Gewerbesteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
GrStG	Grundsteuergesetz
HGB	Handelsgesetzbuch
i. S. d.	im Sinne des/der
KfzSt	Kraftfahrzeugsteuer
KG	Kommanditgesellschaft
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
Lifo	Last-in-first-out (Bewertungsmethode)
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
NRW	Nordrhein-Westfalen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OFH	Oberster Finanzgerichtshof
R	Richtlinie(n)
RFH	Reichsfinanzhof
rkr.	Rechtskräftig
RStBl	Reichssteuerblatt
SGB	Sozialgesetzbuch
StRK	Steuerrecht in Karteiform
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
vEK	verwendbares Eigenkapital
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Die GmbH ist eine Kapitalgesellschaft und unterliegt daher der **Körperschaftsteuer**. Neben dieser Steuer sind für GmbHs als Steuerarten insbesondere die Gewerbesteuer, die Umsatzsteuer, die Kapitalertragsteuer, die Grundsteuer, die Grunderwerbsteuer und die Schenkungsteuer relevant.

GmbHs sind **unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig**, wenn sie ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben (§ 1 Abs. 1 KStG). Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte der Gesellschaft (§ 1 Abs. 2 KStG). Im Gegensatz hierzu sind GmbHs, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, nur mit ihren inländischen Einkünften, d. h. „beschränkt“ steuerpflichtig.

**Bemessungsgrundlage** für die **Körperschaftsteuer** ist das **zu versteuernde Einkommen**, das von der GmbH innerhalb eines Kalenderjahres bezogen wird (§ 7 Abs. 1 und 3 KStG). Dieses zu versteuernde Einkommen ist nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu ermitteln (§ 8 Abs. 1 KStG).

Voraussetzung für die **Ermittlung des Gewinnes** und damit der Besteuerungsgrundlage sind die **Bilanz** sowie die **Gewinn- und Verlustrechnung**. Dabei ist es von grundsätzlicher Bedeutung, nach welchen Kriterien die einzelnen Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung bemessen werden. Handels- und Steuerrecht sowie eine umfangliche Rechtsprechung geben dazu Maßstäbe und Auslegungsregeln vor.

Die GmbH ist kraft ihrer Rechtsform auch **gewerbesteuerpflichtig** (§ 2 Abs. 2 GewStG). **Besteuerungsgrundlage** der Gewerbesteuer ist der **Gewerbeertrag**, d. h. grundsätzlich der nach den Vorschriften des KStG ermittelte Gewinn, korrigiert um spezielle Hinzurechnungen und Kürzungen (§§ 8, 9 GewStG).

Die GmbH ist ferner Unternehmer i. S. d. § 2 UStG und unterliegt somit der **Umsatzsteuer**. Die Unternehmereigenschaft ist nur im Fall einer umsatzsteuerlichen Organschaft nicht gegeben, d. h. wenn die GmbH finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch derart

in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist, dass sie als unselbstständiges Unternehmen am Wirtschaftsleben teilnimmt.

Der Umsatzsteuer unterliegen sämtliche Lieferungen und sonstigen Leistungen der GmbH, die sie im Inland gegen Entgelt im Rahmen ihres Unternehmens ausführt und soweit diese nicht nach § 4 UStG steuerbefreit sind.

Zu den **Einkünften aus Kapitalvermögen** rechnen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG unter anderem **Gewinnanteile** aus der **Beteiligung an einer (anderen) GmbH**. Soweit eine GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern derartige Leistungen erbringt, muss sie nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG auch **Kapitalertragsteuer** entrichten.

Die GmbH kann ferner bei Rechtsvorgängen, die sich auf den Erwerb inländischer Grundstücke beziehen, Steuerschuldner der **Grunderwerbsteuer** sein. Daneben ist für Grundbesitz im Betriebsvermögen **Grundsteuer** zu entrichten.

Die GmbH und ihre Gesellschafter können ferner der **Schenkungsteuer** unterliegen, z. B. bei verdeckten Gewinnausschüttungen an den Gesellschaftern nahe stehende Personen.

Grundsätzlich unterliegen GmbH's auch der **Vermögensteuer**. Aufgrund des Beschlusses des BVerfG vom 22.6.1995 2 BvL 37/91 (BStBl 1995 II, 655) kann die Vermögensteuer wegen ihrer teilweisen Verfassungswidrigkeit ab dem Jahr 1997 jedoch nicht mehr erhoben werden.

Entsprechend dem Tätigkeitsfeld der GmbH kann eine Vielfalt weiterer Steuerarten in Betracht kommen. Dieses Buch beschränkt sich daher auf diejenigen Steuern und grundlegenden Steuerprobleme, die regelmäßig bei allen GmbHs auftreten können und häufig Zweifelsfragen aufwerfen.

Eine **Besonderheit** ist jedoch zu beachten, wenn eine GmbH (d.h. eine privatrechtlich strukturierte Körperschaft) im Auftrag ihres hoheitlichen Gesellschafters **selbstlos tätig** wird, z.B. den Rettungsdienst wahrnimmt. Derartige gemeinnützige GmbH's sind von der Pflicht zur Steuerzahlung befreit (FG Berlin-Brandenburg 7.2.2012, 6 K 6086/08, EFG 2012,1088; nachgehend BFH 27.11.2013, I R 17/12, BStBl 2016 II, 68). Stehen jedoch die öffentliche Trägerkörperschaft und deren gemeinnützige GmbH in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung i. S. d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigengesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zuzüglich eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. Die Voraussetzungen des § 58 Abs. 2 AO (Zuwendung der eigenen Mittel an eine andere Körperschaft zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke) sind in einem solchen Fall nicht erfüllt.

Als **Steuerberater** oder als **GmbH-Geschäftsführer** und damit als gesetzlichen Vertreter einer GmbH obliegt es Ihnen, die steuerlichen Pflichten zu erfüllen. Das umfasst auch die Abgabe von **Steuererklärungen**.

# Grundlagen der Besteuerung – die Gewinnermittlung

# 2

## 2.1 Buchführung als Voraussetzung

Grundlage für die Gewinnermittlung und damit für die Besteuerung der GmbH ist die **Buchführung**. Ihr kommt somit eine zentrale Bedeutung zu.

### 2.1.1 Gesetzliche Grundlagen und Grundregeln

Das **Dritte Buch des HGB** (§§ 238–342e HGB) enthält schwerpunktmäßig alle Vorschriften über den Einzel- und den Konzernabschluss, die Pflichten und Regelungen zur Aufstellung des Jahresabschlusses, des Konzernabschlusses sowie der sonstigen Unterlagen einschließlich der Aufstellungsfristen und der Pflichten zur Prüfung sowie Offenlegung des Jahresabschlusses. Es handelt sich dabei um die zentralen Regelungen der Rechnungslegung. Das GmbHG enthält dazu ergänzende Vorschriften, die speziell für Unternehmen in der Rechtsform der GmbH gelten. Steuerrechtlich sind zudem die Regelungen in §§ 140–148 AO betreffend Führung von Büchern und Aufzeichnungen zu beachten.

Die GmbH ist als **Formkaufmann** (§ 6 Abs. 1 HGB, § 13 Abs. 3 GmbHG) verpflichtet, **Bücher** zu führen (§ 238 Abs. 1 HGB). Diese Verpflichtung ist unabhängig von der Größe des Unternehmens und der ausgeübten Tätigkeit. Die Buchführung muss zur Erfüllung dieser Verpflichtung so beschaffen sein, dass sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit einen Überblick über die Geschäftsvorfälle und über die Lage des Unternehmens vermitteln kann. Dabei müssen sich die Geschäftsvorfälle in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen.



Ergänzend bestimmt § 140 AO: Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach den anderen Gesetzen obliegen, auch für die Besteuerung zu erfüllen.

Die **Eintragungen** in Büchern und die sonst erforderlichen **Aufzeichnungen** müssen **vollständig, richtig, zeitgerecht** und **geordnet** vorgenommen werden (§ 239 Abs. 2 HGB). Dabei bestimmt sich die Frage, welche Handelsbücher zu führen sind, nach den **Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung**.

Um die in § 239 HGB vorgeschriebene vollständige Erfassung aller Geschäftsvorfälle sicherzustellen, müssen diese in **Grundbüchern** chronologisch dokumentiert werden. Dies erfordert, dass für jeden Geschäftsvorfall regelmäßig folgende Daten festzuhalten sind: Datum, Beleghinweis, Vorgang, Konto, Gegenkonto und Betrag. Ferner sind die Geschäftsvorfälle nach sachlichen Kriterien in den sogenannten Hauptbüchern, die in der Regel aus den Sachbüchern bestehen, zu erfassen. Den Konten ist ein nach den individuellen Verhältnissen ausreichend tief gegliederter Kontenrahmen zugrunde zu legen. Neben den Hauptbüchern müssen **Nebenbücher** geführt werden, um bestimmte Einzelinformationen zu erfassen, z. B. die Kontokorrentbuchhaltung (Einzeldarstellung der Forderungen und Verbindlichkeiten), die Kassenbuchhaltung, die Lohn- und Gehaltsbuchhaltung, die Anlagen- und die Lagerbuchhaltung. Diese Grundsätze gelten entsprechend, wenn die Buchführung mittels Datenverarbeitung erfolgt.

Gesetzlich ist kein bestimmtes **Buchführungssystem** vorgeschrieben. Üblich ist jedoch, dass sich kaufmännische Unternehmen der **doppelten Buchführung** bedienen. Dieses Buchführungssystem gewährleistet, dass der Erfolg in einem geschlossenen System in zweifacher Weise ermittelt wird, nämlich erstens durch die Erfolgskonten und zweitens durch den Vergleich des Vermögens am Ende und am Anfang des Geschäftsjahres.

Zugelassen und heutzutage weitgehend üblich ist die Buchführung mittels **Datenverarbeitung**. Dazu sind im Handel verschiedene Programme verfügbar. Diese Programme sind so gestaltet, dass sie die vorstehenden Anforderungen für eine ordnungsgemäße Buchführung erfüllen.

Die in § 239 HGB festgelegte **Dokumentationspflicht** der Geschäftsvorfälle hat zum Inhalt, dass **keine Buchung ohne Beleg** vorgenommen werden darf (Belegprinzip). Dabei muss der Buchungsbeleg die notwendigen Informationen zu der vorzunehmenden Buchung als Nachweis des Geschäftsvorfalles enthalten.

Handelsrechtlich ist nicht vorgeschrieben, **wo** die Bücher zu führen sind. Für steuerliche Zwecke bestimmt jedoch § 146 Abs. 2 AO, dass dies im **Inland** zu geschehen hat. Dieser Grundsatz gilt aber nicht, soweit für Betriebsstätten außerhalb der Bundesrepublik Deutschland nach dortigem Recht eine gleiche Verpflichtung besteht und erfüllt wird; die Ergebnisse der dortigen Buchführung müssen dann jedoch in die Buchführung des inländischen Unternehmens übernommen werden, soweit sie für die inländische Besteuerung von Bedeutung sind.

Die **Buchungen** und die sonst erforderlichen **Aufzeichnungen** sind in einer **lebenden Sprache** vorzunehmen. Wird eine andere als die deutsche Sprache verwendet, kann die Finanzbehörde Übersetzungen verlangen. Werden Abkürzungen, Ziffern, Buchstaben oder Symbole verwendet, muss im Einzelfall deren Bedeutung eindeutig festliegen (§ 146 Abs. 3 AO).

Es ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, in welcher **Währung** die Buchungen erfolgen müssen. Lediglich der **Jahresabschluss** ist zwingend in **Euro** aufzustellen (§ 244 HGB).

Eintragungen oder Aufzeichnungen dürfen nicht in einer Weise verändert werden, dass der ursprüngliche Inhalt nicht mehr feststellbar ist (§ 239 Abs. 3 HGB).

Die **Handelsbücher** und die sonst erforderlichen Aufzeichnungen können auch in der **geordneten Ablage von Belegen** bestehen oder auf **Datenträgern** geführt werden, soweit diese Formen der Buchführung einschließlich des dabei angewendeten Verfahrens den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechen. Bei der Führung der Handelsbücher und der sonst erforderlichen Aufzeichnungen auf Datenträgern muss insbesondere sichergestellt sein, dass die Daten während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind und jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können (§ 239 Abs. 4 HGB). Zusätzlich regelt § 146 Abs. 5 AO, dass bei Aufzeichnungen, die allein nach den Steuergesetzen vorzunehmen sind, sich die Zulässigkeit des angewendeten Verfahrens nach dem Zweck bestimmt, den die Aufzeichnungen für die Besteuerung erfüllen sollen.

Im Hinblick darauf, dass die **Buchführung** inzwischen in der Praxis überwiegend **automatisiert** erfolgt und eine manuelle Buchführung nur noch in Ausnahmefällen anzutreffen ist, hat der Gesetzgeber in § 147 Abs. 6 AO für steuerliche Zwecke weitere Regelungen getroffen. Sind die Unterlagen (Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, Eröffnungsbilanz, Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen, Handels- und Geschäftsbriefe, Buchungsbelege, Zollanmeldungen und sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind) mithilfe eines **Datenverarbeitungssystems** erstellt worden, hat die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Das gilt vor allem dann, wenn eine **Betriebsprüfung** erfolgt.

## 2.1.2 Aufbewahrung der Unterlagen

§ 257 Abs. 3 HGB sieht lediglich für Eröffnungsbilanzen und Abschlüsse (Jahresbilanzen) die Aufbewahrung im Original vor. Handelsbücher, Inventare, Handelsbriefe und Buchungsbelege können auch auf einem Bildträger oder auf anderen Datenträgern aufbewahrt werden, wenn dies den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entspricht und sichergestellt ist, dass die Wiedergabe oder die Daten

- mit den empfangenen Handelsbriefen und den Buchungsbelegen bildlich sowie mit den anderen Unterlagen inhaltlich übereinstimmen, wenn sie lesbar gemacht werden, und
- während der Dauer der Aufbewahrungsfrist verfügbar sind sowie jederzeit innerhalb angemessener Frist lesbar gemacht werden können.

Wurden die Unterlagen auf Datenträgern erstellt, können statt des Datenträgers die Daten auch ausgedruckt aufbewahrt werden.

Das Steuerrecht enthält in § 147 Abs. 2 AO eine vergleichbare Regelung. Zusätzlich ist jedoch in § 147 Abs. 6 AO geregelt, dass die Finanzbehörde im Rahmen einer Außenprüfung das Recht hat, Einsicht in die gespeicherten Daten zu nehmen und das Datenverarbeitungssystem zur Prüfung dieser Unterlagen zu nutzen. Sie kann dabei auch verlangen, dass die Daten nach ihren Vorgaben maschinell ausgewertet oder ihr die gespeicherten Unterlagen und Aufzeichnungen auf einem maschinell nutzbaren Datenträger unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden.

Für einzelne Fälle oder für bestimmte Gruppen von Fällen können die Finanzbehörden Erleichterungen bewilligen, wenn die Einhaltung der durch die Steuergesetze begründeten Buchführungs-, Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten Härten mit sich bringt und die Besteuerung durch die Erleichterung nicht beeinträchtigt wird.

- **Praxishinweis** Wenn Sie eine Buchführung neu einrichten, sollten Sie dies mit dem zuständigen Finanzamt besprechen und dabei klären, welche Erleichterungen sinnvoll sind und vom Finanzamt zugestanden werden.

### 2.1.3 Aufbewahrungsfristen

Die Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz, Arbeitsanweisungen und Organisationsunterlagen, Buchungsbelege und Zollanmeldungen sind 10 Jahre, die übrigen Unterlagen 6 Jahre aufzubewahren (§ 257 Abs. 4 HGB, § 147 Abs. 3 AO). Die einzelnen Steuergesetze können kürzere Aufbewahrungsfristen zulassen.

Die jeweilige **Aufbewahrungsfrist** beginnt mit dem Schluss des Geschäftsjahres, in dem die Eintragungen in das Handelsbuch erfolgt, die Bilanzen erstellt oder die Buchungsbelege entstanden sind. Sie endet nicht, soweit und solange die Unterlagen für Steuern von Bedeutung sind, für welche die Festsetzungsfrist noch nicht abgelaufen ist (§ 147 Abs. 3 AO). Kürzere Aufbewahrungsfristen nach außersteuerlichen Gesetzen lassen diese Frist unberührt (§ 147 Abs. 3 AO).

## 2.2 Rechnungslegungsinstrumente

Für Zwecke der Rechnungslegung werden die GmbHs zunächst nach **Größenmerkmalen** differenziert. Diese bemessen sich nach

- Bilanzsumme,
- Umsatzerlösen in den letzten 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag,
- Zahl der Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.

Danach werden im Einzelnen folgende **Größenklassen** unterschieden:

- **Kleine GmbHs**

Mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale werden nicht überschritten:

- 6 000 000 EUR Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB);
- 12 000 000 EUR Umsatzerlöse in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

- **Mittelgroße GmbHs**

Mindestens 2 der 3 vorstehend bezeichneten Merkmale werden überschritten und jeweils mindestens zwei oder drei der nachstehenden Merkmale werden nicht überschritten:

- 20 000 000 EUR Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 2 HGB);
- 40 000 000 EUR Umsatzerlöse in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag;
- im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

- **Große GmbHs**

- Mindestens 2 der für mittelgroße GmbHs bezeichneten Merkmale werden überschritten.

**Rechtsfolgen** der vorstehenden Merkmale treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden (§ 267 Abs. 4 HGB).

Die **Rechnungslegungsinstrumente** der GmbH sind **Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung** sowie der **Anhang**. Dieser Anhang bildet zusammen mit der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit (§ 264 Abs. 1 HGB). Mit Ausnahme der kleinen GmbHs ist zusätzlich ein **Lagebericht** aufzustellen, der zwar der Rechnungslegung dient, für die Besteuerung aber nicht von grundlegender Bedeutung ist.

Für Zwecke der Besteuerung werden die Bilanz sowie die Gewinn- und Verlustrechnung, mit Abstrichen bisweilen auch der Anhang durch Bereitstellen zusätzlicher Informationen zur Interpretation der Zahlen in der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung benötigt.

Im Einzelnen sind entsprechend den GmbH-Größenklassen folgende Rechnungslegungsinstrumente gesetzlich vorgeschrieben:

- **Bilanz**
  - Große GmbH: Bilanz gemäß der Gliederungsvorschrift § 266 Abs. 2 und 3 HGB.
  - Mittelgroße GmbH: Regelung wie bei der großen GmbH.
  - Kleine GmbH: Verkürzte Bilanz (§§ 266 Abs. 1 Satz 3, 274a Nr. 1 und 4 HGB).
- **Gewinn- und Verlustrechnung**
  - Große GmbH: Die Gewinn- und Verlustrechnung ist in Staffelform nach dem Gesamtkostenverfahren oder dem Umsatzkostenverfahren aufzustellen (§ 275 HGB).
  - Mittelgroße GmbH: Verkürzte Gewinn- und Verlustrechnung (§ 276 HGB), beginnend mit dem zusammengefassten Posten „Rohergebnis“.
  - Kleine GmbH: Wie bei der mittelgroßen GmbH, jedoch mit Ausnahme der Erläuterungen zu den Posten „außerordentliche Erträge“ und „außerordentliche Aufwendungen“ (§ 276 Satz 2 HGB).
- **Anhang**
  - Große GmbH: Pflicht zur Aufstellung eines Anhangs (§§ 284–287 HGB).
  - Mittelgroße GmbH: Pflicht zur Aufstellung eines verkürzten Anhangs (§ 288 Satz 2 HGB).
  - Kleine GmbH: Pflicht zur Aufstellung eines stark verkürzten Anhangs (§ 288 Satz 1 HGB).

---

## 2.3 Bilanzen

Nach § 265 HGB gilt allgemein, dass die Form der Darstellung, insbesondere die Gliederung der aufeinander folgenden Bilanzen beizubehalten ist, soweit nicht in Ausnahmefällen wegen besonderer Umstände Abweichungen erforderlich sind (Grundsatz der Ausweisstetigkeit). Dieser Grundsatz gilt auch im Steuerrecht.

Ferner ist nach § 265 HGB in der Bilanz zu jedem Posten der entsprechende Betrag des vorhergehenden Geschäftsjahres anzugeben (Vergleichsprinzip).

Fällt ein Vermögensgegenstand oder eine Schuld unter mehrere Posten der Bilanz, so ist die Mitzugehörigkeit zu anderen Posten bei dem Posten, unter dem der Ausweis erfolgt ist, zu vermerken oder im Anhang anzugeben, wenn dies zur Aufstellung eines klaren und übersichtlichen Jahresabschlusses erforderlich ist (Mitzugehörigkeitsvermerk).

### Mindestgliederung

Die allgemeinen Grundsätze vorausgeschickt, sind die nachstehenden Mindestgliederungsvorschriften für Bilanzen zu beachten.

Die **Bilanz** ist in **Kontoform** aufzustellen. **Große** und **mittelgroße GmbHs** haben auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz die nachstehenden Posten gesondert und in der vorgeschriebenen Reihenfolge auszuweisen (§ 266 Abs. 2 und 3 HGB):

Aktivseite	Passivseite
<p>A. Anlagevermögen:</p> <p>I. Immaterielle Vermögensgegenstände:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte;</li> <li>2. Entgeltlich erworbene Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;</li> <li>3. Geschäfts- oder Firmenwert;</li> <li>4. 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. Umlaufvermögen:</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. Sonstige Wertpapiere;</li> </ol> <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 Vermögensverrechnung</p>	<p>A. Eigenkapital:</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 Anteile an einem herrschenden oder mehrheitlich beteiligten Unternehmen;</li> <li>3. Satzungsmäßige Rücklagen;</li> <li>4. Andere Gewinnrücklagen;</li> </ol> <p>V. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;</p> <p>VI. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag</p> <p>B. Rückstellungen:</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>C. Verbindlichkeiten:</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 aus 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>D. Rechnungsabgrenzungsposten</p> <p>E. Passive latente Steuern</p>

**Kleine GmbHs** brauchen nur eine **verkürzte Bilanz** aufzustellen (§ 266 Abs. 1 Satz 3 HGB). Dabei ist jedoch zu beachten, dass Sonderposten und Vermerke, die aus anderen Vorschriften des HGB sowie aus § 42 GmbHG herrühren, auch in die verkürzte Bilanz zu übernehmen sind.

Nach § 266 Abs. 1 Satz 3 HGB ist folgende Gliederung der Bilanz für kleine GmbHs vorgeschrieben:

Aktivseite	Passivseite
A. Anlagevermögen: I. Immaterielle Vermögensgegenstände II. Sachanlagen III. Finanzanlagen B. Umlaufvermögen: I. Vorräte II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände III. Wertpapiere IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks C. Aktive latente Steuern  <b>Latente Steuern:</b> Aus der unterschiedlichen Zwecksetzung im Handels- und im Steuerrecht ergeben sich punktuelle Unterschiede: – Ein Aktivposten ist in der Steuerbilanz höher als in der Handelsbilanz – Ein Aktivposten ist in der Steuerbilanz niedriger als in der Handelsbilanz – Ein Passivposten ist in der Steuerbilanz höher als in der Handelsbilanz – Ein Passivposten ist in der Steuerbilanz niedriger als in der Handelsbilanz	A. Eigenkapital: I. Gezeichnetes Kapital II. Kapitalrücklage III. Gewinnrücklagen IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag B. Rückstellungen C. Verbindlichkeiten D. Rechnungsabgrenzungsposten E. Passive latente Steuern

## 2.4 Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz

Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen (§ 7 Abs. 1 KStG). Was als Einkommen gilt und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, müssen alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) behandelt werden. Entsprechend regelt § 5 Abs. 1 EStG, dass bei diesen Gewerbetreibenden – das gilt auch für GmbHs – für den Schluss des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen angesetzt werden muss, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz).

Durch die gesetzliche Verankerung des Maßgeblichkeitsprinzips der Handelsbilanz für die Steuerbilanz verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, die Handelsbilanz als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung zu nutzen. Zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns wird der Handelsbilanzgewinn nach den besonderen im Steuergesetz enthaltenen Regelungen vermehrt oder vermindert. Die bilanzierende GmbH ist daher nicht verpflichtet, neben der Handelsbilanz eine besondere Steuerbilanz aufzustellen, muss aber für steuerliche Zwecke die Ansätze der Beträge, die den steuerlichen Vorschriften nicht entsprechen, durch Zusätze oder Anmerkungen den steuerlichen Vorschriften anpassen (§ 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV). Unbenommen ist die Möglichkeit, die Handelsbilanz bereits so aufzustellen, dass sie den steuerlichen Vorschriften entspricht und dann als Steuerbilanz gilt (§ 60 Abs. 2 Satz 3 EStDV).

Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz umfasst auch die Bewertung der einzelnen Bilanzposten. Daher lässt sich das Maßgeblichkeitsprinzip wie folgt zusammenfassen:

- Bei einem handelsrechtlichen Aktivierungswahlrecht gilt in der Regel steuerrechtlich eine Aktivierungspflicht, bei einem handelsrechtlichen Passivierungswahlrecht gilt in der Regel steuerrechtlich ein Passivierungsverbot;
- lässt das Steuerrecht Ausnahmen von diesen Regeln zu, greift wieder das Maßgeblichkeitsprinzip mit der Folge, dass die in der Handelsbilanz gewählten Wertansätze für die Steuerbilanz maßgeblich sind.
- Abweichend von der früheren Rechtsprechung im Rahmen der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung sind die Finanzämter aktuell nach BFH GrS 1/10 31.01.2013 (BStBl II, 317) auch dann nicht an die rechtliche Beurteilung gebunden, die der vom Steuerpflichtigen aufgestellten Bilanz (und deren einzelnen Ansätzen) zugrunde liegt, wenn diese Beurteilung aus der Sicht eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns im Zeitpunkt der Bilanzaufstellung vertretbar ist. Das gilt auch für eine in diesem Zeitpunkt von Finanzverwaltung und Rechtsprechung praktizierte, später aber geänderte Rechtsprechung.



## 3.1 Bewertungsgrundsätze

§ 252 HGB enthält allgemeine Bewertungsgrundsätze, die den Vorschriften über die Wertansätze der Vermögensgegenstände und der Schulden vorangestellt sind. Das Steuerrecht enthält daneben teilweise abweichende Bewertungsregeln.

Die allgemeinen handelsrechtlichen Bewertungsgrundsätze werden wie folgt unterteilt (§ 252 Abs. 1 HGB):

- Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz des Geschäftsjahrs müssen mit denen der Schlussbilanz des vorhergehenden Geschäftsjahrs übereinstimmen (Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs);
- bei der Bewertung ist von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit auszugehen, sofern dem nicht tatsächliche oder rechtliche Gegebenheiten entgegenstehen (Going-Concern-Grundsatz);
- die Vermögensgegenstände und Schulden sind zum Abschlussstichtag einzeln zu bewerten (Grundsatz der Einzelbewertung und des Stichtagsprinzips);
- es ist vorsichtig zu bewerten (Grundsatz der Vorsicht), namentlich sind alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Abschlussstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen, selbst wenn diese erst zwischen dem Abschlussstichtag und dem Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses bekannt geworden sind (Grundsatz der Wertaufhellung); Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind (Realisationsprinzip);
- Aufwendungen und Erträge des Geschäftsjahrs sind unabhängig von den Zeitpunkten der entsprechenden Zahlungen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (Grundsatz der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung);
- die auf den vorhergehenden Jahresabschluss angewendeten Bewertungsmethoden sind beizubehalten (Grundsatz der Bewertungsstetigkeit).

Von diesen Grundsätzen darf nur in begründeten Ausnahmefällen abgewichen werden (§ 252 Abs. 2 HGB).

Der **Grundsatz des Bilanzenzusammenhangs** soll sicherstellen, dass alle einmal erfassten aktiven und passiven Bilanzposten fortgeführt werden, ohne dass im Laufe mehrerer Gewinnermittlungsperioden etwas außerhalb der Buchführung hinzukommt oder verloren geht.

Der **Going-Concern-Grundsatz** hat die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit als Grundlage. Auswirkung dieses Grundsatzes ist, dass das Anschaffungswertprinzip uneingeschränkt gilt.

Der **Grundsatz der Einzelbewertung** beinhaltet die Verbote einer Pauschalwertberichtigung des gesamten Unternehmens oder des gesamten Betriebsvermögens, eines Wertausgleichs zwischen verschiedenen Vermögensgegenständen (z. B. Kompensation von Werterhöhungen einzelner Gegenstände mit Wertminderungen anderer Gegenstände) und der Saldierung von Aktiv- sowie Passivposten. Dieser Grundsatz ist verknüpft mit dem **Stichtagsprinzip**, wonach die Bilanzaufstellung, die Bilanzierung und die Bewertung auf der Grundlage der tatsächlichen Verhältnisse zu erfolgen haben, wie sie am Abschlussstichtag bestehen und nach dem Informationsstand am Abschlussstichtag gerechtfertigt sind.

Der **Grundsatz der Vorsicht** bezweckt, dass ein Kaufmann seinen Vermögensbestand und seinen Gewinn nicht günstiger ausweisen darf, als dies tatsächlich der Fall ist. Dabei wird dieser Grundsatz konkretisiert durch

- das Realisationsprinzip,
- das Imparitätsprinzip,
- das Niederstwertprinzip und
- das Höchstwertprinzip.

Nach dem **Realisationsprinzip** dürfen Gewinne und Verluste erst dann ausgewiesen werden, wenn sie durch den Umsatzprozess in Erscheinung getreten sind. Das **Imparitätsprinzip** schränkt dies allerdings ein, denn nach diesem Prinzip dürfen bei der Bilanzierung nicht realisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden; drohende, aber noch nicht realisierte Verluste müssen dagegen berücksichtigt werden. Das **Niederstwertprinzip** fordert, dass von mehreren möglichen Wertansätzen auf der Aktivseite der Bilanz der niedrigste angesetzt werden muss (strenges Niederstwertprinzip) oder angesetzt werden darf (eingeschränktes Niederstwertprinzip). Das **Höchstwertprinzip** hat demgegenüber die Aufgabe, die Bewertungsmindestgrenze der Verbindlichkeiten festzulegen und ist damit das Gegenstück zum Niederstwertprinzip.

Der **Grundsatz der sachlichen und zeitlichen Abgrenzung** soll sicherstellen, dass Aufwendungen derjenigen Periode zugerechnet werden, in der die durch sie bewirkten Erträge entsprechend dem Realisationsprinzip als realisiert gelten.

Der **Grundsatz der Bewertungsstetigkeit** hat zur Aufgabe, die Vergleichbarkeit aufeinanderfolgender Jahresabschlüsse sicherzustellen. Soll aus zwingenden Gründen davon abgewichen werden, muss dies erläutert werden.

---

## 3.2 Anlage- und Umlaufvermögen

Für die Bewertung ist es von grundsätzlicher Bedeutung, ob Wirtschaftsgüter dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzurechnen sind.

Das **Anlagevermögen** umfasst diejenigen Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen. Ob ein Wirtschaftsgut zum Anlagevermögen gehört, ergibt sich grundsätzlich aus dessen Zweckbestimmung, nicht aus seiner Bilanzierung. Ist die Zweckbestimmung nicht eindeutig feststellbar, kann die Bilanzierung Anhaltspunkt für die Zuordnung zum Anlagevermögen sein. Zum Anlagevermögen können immaterielle Wirtschaftsgüter, Sachanlagen und Finanzanlagen gehören.

Zum **abnutzbaren Anlagevermögen** rechnen die auf Dauer dem Betrieb gewidmeten Gebäude, technischen Anlagen und Maschinen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung.

Zum **nichtabnutzbaren Anlagevermögen** gehören insbesondere Grund und Boden, Beteiligungen und andere Finanzanlagen, wenn diese dazu bestimmt sind, dauernd dem Betrieb zu dienen.

Ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens, dessen Veräußerung beabsichtigt ist, bleibt solange Anlagevermögen, wie sich seine bisherige Nutzung nicht ändert, auch wenn bereits vorbereitende Maßnahmen zu seiner Veräußerung getroffen worden sind.

Bei Grundstücken des Anlagevermögens, die bis zu ihrer Veräußerung unverändert genutzt werden, ändert somit selbst eine zum Zwecke der Veräußerung vorgenommene Parzellierung des Grund und Bodens oder Aufteilung des Gebäudes in Eigentumswohnungen nicht die Zugehörigkeit zum Anlagevermögen.

Zum **Umlaufvermögen** gehören die Wirtschaftsgüter, die zur Veräußerung, Verarbeitung oder zum Verbrauch angeschafft oder hergestellt worden sind, insbesondere Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, Erzeugnisse und Waren, Kassenbestände.

---

## 3.3 Bewertungsregeln

Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die sich im Betriebsvermögen einer GmbH befinden und der Abnutzung unterliegen, sind mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder dem an deren Stelle tretenden Wert, vermindert um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen, Sonderabschreibungen, Abzüge nach § 6b EStG und ähnliche Abzüge, anzusetzen (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG).

**Wirtschaftsgüter** sind definiert als Sachen, Rechte oder tatsächliche Zustände, konkrete Möglichkeiten oder Vorteile für den Betrieb der GmbH, deren Erlangung sich der