

Ulrich Stache

Besteuerung der GmbH

Ulrich Stache

Besteuerung der GmbH



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

1. Auflage 2007

Alle Rechte vorbehalten

© Betriebswirtschaftlicher Verlag Dr. Th. Gabler | GWV Fachverlage GmbH, Wiesbaden 2007

Lektorat: RA Andreas Funk

Der Gabler Verlag ist ein Unternehmen von Springer Science+Business Media.

www.gabler.de



Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwertung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlags unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, 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.

Umschlaggestaltung: KünkelLopka Medienentwicklung, Heidelberg

Druck und buchbinderische Verarbeitung: Wilhelm & Adam, Heusenstamm

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier

Printed in Germany

ISBN 978-3-8349-0409-6

Vorwort

Als Berater und Praktiker sind Sie im GmbH-Alltag stets mit der komplizierten und aufgrund einer aktiven Rechtsprechung sowie einer Vielzahl von Verwaltungsanweisungen und einer 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 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 GABLER Verlag und insbesondere Herrn RA Andreas Funk, Lektor Management, Steuern und Wirtschaftsrecht, für die freundliche Unterstützung bei der Fertigstellung des Buches.

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

Niedernhausen, im Februar 2007

Ulrich Stache

Inhaltsübersicht

Vorwort	5
Inhaltsübersicht	7
Abkürzungsverzeichnis	15
Literaturverzeichnis	17
§ 1 Überblick	19
§ 2 Grundlagen der Besteuerung – die Gewinnermittlung	20
A. Buchführung als Voraussetzung	20
I. Gesetzliche Grundlagen	20
II. Aufbewahrung der Unterlagen	22
III. Aufbewahrungsfristen	22
B. Rechnungslegungsinstrumente	23
C. Bilanzen	24
I. Mindestgliederung	24
II. Anlagengitter	26
D. Maßgeblichkeit der Handels- für die Steuerbilanz	27
§ 3 Bilanzierungs- und Bewertungsregeln	28
A. Bewertungsgrundsätze	28
B. Anlage- und Umlaufvermögen	29
C. Bewertungsregeln	30
I. Anschaffungskosten	30
1. Aktivierung	30
2. Anschaffungsnebenkosten	31
3. Zuschüsse	31
4. Rabatte und Skonti	32
5. Nachträgliche Anschaffungskosten	33
6. Geldbeschaffungskosten	33
7. Anschaffung gegen Übernahme einer Rentenverpflichtung	33
8. Anschaffungsgeschäft in ausländischer Währung	33
9. Gemeinkosten	34
II. Herstellungskosten	34
1. Aktivierung	36
2. Einzelfälle	38
a) Abraumvorrat	38
b) Geldbeschaffungskosten	39
c) Kalkulatorische Kosten	39
d) Planungskosten	39
e) Vorsteuerbeträge	39
III. Beizulegender Wert am Abschlussstichtag	39
IV. Abgeleiteter Wert aus dem Börsen- oder Marktpreis	40
V. Wertansatz nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung	41

VI. Gemeiner Wert	41
VII. Teilwert	41
1. Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens	43
2. Abnutzbares Anlagevermögen	44
3. Nichtabnutzbares Anlagevermögen	44
4. Wertaufholungsgebot	45
5. Zeitpunkt der Teilwertabschreibung	45
6. Einzelfälle	45
a) Abbruchabsicht	45
b) Beteiligung an einer Gesellschaft	46
c) Einlagen	46
d) Ersatzteilverräte	47
e) Fehlmaßnahme	48
f) Forderungen	48
g) Forderungen aus Schuldscheindarlehen	50
h) Halbfertige Bauten	51
i) Investitionszuschüsse	51
j) Kapitalersetzende Darlehen	51
k) Retrograde Wertermittlung	53
l) Schätzung des Teilwerts	54
m) Überpreis	54
n) Unrentabler Betrieb	54
o) Verlustprodukt	55
p) Vorzugspreise	56
VIII. Nennwert, Nennbetrag, Nominalwert	57
IX. Barwert bei Rentenverpflichtungen	57
D. Bewertung des Vorratsvermögens	57
I. Einzelbewertung	57
II. Gruppenbewertung	58
III. Niedrigerer Teilwert	58
IV. Festwert	60
V. Retrograde Bewertungsmethode	61
VI. Wertlose Wirtschaftsgüter	62
E. Bewertung nach unterstellten Verbrauchs- und Veräußerungsfolgen	62
I. Zugelassenes Verfahren	62
II. Lifo-Methode	62
1. Voraussetzungen	62
2. Gruppenbildung	63
3. Methoden der Lifo-Bewertung	63
4. Wechsel der Bewertungsmethoden	64
5. Niedrigerer Teilwert	64
6. Übergang zur Lifo-Methode	64
F. Bewertung von Verbindlichkeiten	64
I. Bewertungsgrundsätze	64
II. Einzelfälle	65
1. Anschaffungskosten von Verbindlichkeiten	65

	2. Bürgschafts- und sonstige Kreditgebühren	66
	3. Kreditbedingungen	66
	4. Umschuldung	66
	5. Verjährung	66
	6. Vermittlungsprovision für Darlehen	67
	7. Zahlungsunfähigkeit	67
	8. Zinsfestschreibung	67
	G. Bildung von Rückstellungen	67
	I. Periodengerechte Zuordnung von Ausgaben und Aufwand	67
	II. Gegenrechnung von Vorteilen	68
	III. Einzelfälle	69
	1. Garantierückstellungen	69
	2. Gratifikationen	69
	3. Jubiläumsrückstellungen	70
	4. Pensionsrückstellungen	71
	5. Preisänderungen	73
	6. Rückgriffsansprüche	73
	7. Umweltschutzmaßnahmen	74
	8. Urlaubsverpflichtungen	76
	9. Verwendung von Wirtschaftsgütern	76
	10. Weihnachtsgeld	76
	H. Bewertung von Einnahmen und Einlagen	77
	I. Allgemeines	77
	II. Einzelfälle	77
	1. Bausparvertrag	77
	2. Forderungsverzicht eines Gesellschafters	78
	3. Verdeckte Einlagen	79
	I. Bewertungsfreiheit für geringwertige Wirtschaftsgüter	80
	1. Gesetzliche Regelung	80
	II. Selbstständige Nutzungsfähigkeit	80
	III. Wertgrenze	83
	IV. Nachweis	84
	V. Einlage in das Betriebsvermögen	84
	VI. Nachholung	85
	VII. Private Mitbenutzung	85
	J. Rücklage für Ersatzbeschaffung	86
	K. Rechnungsabgrenzungen	88
§ 4	Gewinn- und Verlustrechnung	89
	A. Bedeutung und Verfahren	89
	B. Gliederung	89
	I. Gesamtkostenverfahren	90
	II. Umsatzkostenverfahren	91
§ 5	Steuerliche Vorschriften zur Gewinnermittlung	92
	A. Betriebseinnahmen	92

	B. Betriebsausgaben	93
	C. Wertverzehr	96
	I. Allgemeines	96
	II. Absetzung für Abnutzung oder Substanzverringerung	97
	III. Bemessung der Absetzungen für Abnutzung	98
	1. Beginn der Absetzungen für Abnutzung	98
	2. Bemessung der Absetzungen für Abnutzung	98
	3. Absetzungen für Abnutzung bei nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten	99
	IV. Sonderabschreibungen	99
§ 6	Besteuerung der GmbH	100
	A. Körperschaftsteuer	100
	I. Steuerpflicht	100
	II. Bemessungsgrundlage	101
	III. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens	101
	1. Verdeckte Gewinnausschüttungen	102
	a) Anforderungen an Vereinbarungen	105
	b) Tatsächliches Handeln	107
	c) Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung	107
	– Darlehen	107
	– Vorteilsausgleich	107
	d) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis	108
	e) Beherrschende Gesellschafter	109
	f) Nahe stehende Personen	112
	g) Leistungen an einen Dritten	113
	h) Angemessenheit der Gesamtbezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers	114
	i) Tantiemen	116
	j) Einzelfälle	120
	– Auslandsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers	120
	– Auslegungsfähigkeit von Vereinbarungen	120
	– Beiträge zur gesetzlichen Unfallversicherung	120
	– Darlehensgewährung	121
	– Darlehenszinsen	123
	– Einbringung eines Unternehmens	123
	– Erstausrüstung der GmbH	123
	– Geburtstagsempfang	123
	– Gehaltsauszahlung „nach Lage der Firma“	124
	– Kapitalerhöhungskosten	124
	– Kfz-Nutzung	124
	– Markteinführungskosten	124
	– Nachträgliche Erhöhung der Gehaltsbezüge	125
	– Nutzungsüberlassungen	125
	– Rechtsverzicht	125
	– Rückforderungsanspruch	126
	– Schmiergeld	126

– Schuldübernahme	126
– Sonntags-, Nacht- und Feiertagszuschläge, Überstundenvergütung	126
– Stille Gesellschaft	127
– Treuhandverhältnis	128
– Verlustgeschäfte	128
– Vermittlungsprovision	128
– Verrechnungspreise zwischen Schwestergesellschaften	129
– Vertragliche Nebenpflicht	129
– Vertragsdurchführung	129
– Vorschüsse	129
– Vorteilsausgleich	129
– Warenlieferungen	130
2. Verdeckte Einlagen	130
a) Bürgschaftsübernahme	132
b) Erbfall	132
c) Forderungsverzicht	132
d) Forderungsverzicht gegen Besserungsschein	133
e) Geschäfts- oder Firmenwert	133
f) Nachträgliche Preissenkungen	133
g) Nutzungsvorteile	134
h) Verdecktes Leistungsentgelt	134
i) Verzicht auf Pensionsanwartschaftsrechte	134
j) Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen	135
k) Zuschuss zur Abdeckung eines Bilanzverlustes	135
3. Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG	135
4. Einlagen (§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG)	136
– Banküberweisung	136
– Gewillkürtes Betriebsvermögen	136
– Nutzungsrechte/Nutzungsvorteile	137
– Unterlassene Bilanzierung	137
– Vorbehaltsnießbrauch	137
5. Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG	137
IV. Organschaft	137
1. Unterordnungsverhältnis	137
2. Finanzielle Eingliederung	138
3. Zeitliche Voraussetzungen	139
4. Gewinnabführungsvertrag	139
5. Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft	141
6. Einkommensermittlung beim Organträger	142
7. Einkommensermittlung bei der Organgesellschaft	143
8. Steuerabzug beim Organträger	143
V. Ausschüttungsverfahren, Befreiungstatbestände und ausschüttbarer Gewinn	143
1. Gesetzliche Regelung	143
2. Beteiligungsertragsbefreiung	144

3. Veräußerungsgewinnbefreiung	145
4. Ausschüttbarer Gewinn	147
VI. Erhebung der Körperschaftsteuer	148
1. Entstehung	148
2. Erklärungspflicht	148
3. Steuersatz	148
4. Ergänzungsabgabe	149
VII. Kapitalertragsteuer	149
B. Gewerbesteuer	150
I. Steuergegenstand	150
II. Steuerpflicht	150
1. Beginn	150
2. Erlöschen	151
3. Befreiungen	151
4. Heheberechtigte Gemeinde	151
5. Steuerschuldner	152
III. Bemessung der Gewerbesteuer	152
1. Gewerbeertrag	152
2. Hinzurechnungen	153
a) Dauerschulden	154
b) Kontokorrentschulden	157
c) Wechselschulden	159
d) Verfahrensregeln zur Hinzurechnung von Schulden	160
e) Renten und dauernde Lasten	161
3. Kürzungen	161
4. Maßgebender Gewerbeertrag	163
5. Steuermesszahl, Steuermessbetrag und Erhebung	164
6. Zerlegung	164
C. Ausgewählte Themen zur Umsatzbesteuerung	164
I. Steuerbare Umsätze	164
1. Leistungsaustausch	166
2. Leistungsaustausch bei Gesellschaftsverhältnissen	167
3. Innergemeinschaftlicher Erwerb	167
4. Unternehmer, Unternehmen	168
5. Organschaft	169
a) Finanzielle Eingliederung	170
b) Wirtschaftliche Eingliederung	170
c) Organisatorische Eingliederung	171
6. Lieferungen, sonstige Leistungen	171
7. Einheitlichkeit der Leistung	173
8. Ort der Lieferung und der sonstigen Leistung	174
II. Steuerbefreiungen und Steuervergütungen	174
III. Bemessungsgrundlage für Lieferungen, sonstige Leistungen und bei dem innergemeinschaftlichen Erwerb	175
IV. Steuersätze	176

§ 7	Besteuerung auf Gesellschafterebene	177
	A. Kapitalerträge als Ertrag aus Gesellschaftsrechten	177
	I. Einnahmesachverhalte	178
	1. Gewinnanteile	178
	2. Sonstige Bezüge	179
	3. Zurückgewährte Einlagen	179
	4. Verdeckte Gewinnausschüttungen	179
	5. Bezüge aus Kapitalherabsetzung oder Liquidation	181
	II. Werbungskosten	181
	1. Gesetzliche Regelung	181
	2. Anschaffung einer Beteiligung	182
	3. Aufwendungen aufgrund der Kapitalbeteiligung	182
	a) Inanspruchnahme als Gesellschafter	182
	b) Inanspruchnahme als Gesellschafter-Geschäftsführer	183
	4. Aufwendungen in Ausübung von Gesellschafterrechten	183
	5. Werbungskosten-Pauschbetrag und Sparer-Freibetrag	185
	B. Veräußerung von Anteilen an einer GmbH	186
	I. Gesetzliche Regelung	186
	II. Eingeschränkter Anwendungsbereich	187
	III. Gewinnermittlung eigener Art	188
	1. Beteiligung	188
	a) Bezugsrechte	188
	b) Durchgangserwerb	189
	c) Eigene Anteile	190
	d) Fünf-Jahres-Zeitraum	190
	e) Kapitalersetzende Maßnahmen	191
	f) Kurzfristige Beteiligung	191
	g) Maßgeblicher Zeitpunkt der Beteiligung	191
	h) Missbrauch	192
	i) Mittelbare und nominelle Beteiligung	192
	j) Rückübertragung	193
	k) Rückwirkende Schenkung	193
	l) Teilentgeltliche Übertragung	194
	m) Unentgeltlicher Hinzuerwerb	194
	n) Wertloser Anteil	194
	2. Anschaffungskosten der Beteiligung	195
	a) Auswirkungen einer Bürgschaft	195
	b) Drittaufwand	197
	c) Haftungsinanspruchnahme	199
	d) Kapitalerhöhung gegen Einlage	199
	e) Rückbeziehung von Anschaffungskosten	199
	f) Rückzahlungen	199
	g) Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung	200
	3. Veräußerung	200
§ 8	Schenkungsteuer	202
	Stichwortverzeichnis	205

Abkürzungsverzeichnis

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
BMF	Bundesminister der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
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)
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
HGB	Handelsgesetzbuch
i.S.d.	im Sinne des
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)
u.Ä.	und Ähnliches
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
vEK	verwendbares Eigenkapital
ZIP	Zeitschrift für Wirtschaftsrecht

Literaturverzeichnis

Altfelder/Hellmer/Grobshäuser, Die Besteuerung der GmbH, 2006, Schäffer-Poeschel Verlag;

Brinkmeier/Mielke, Die Limited (Ltd.) – Recht, Steuern, Beratung, 2007, Gabler Verlag;

Dötsch/Geiger/Klingebiel/Lang/Rupp/Wochinger, Verdeckte Gewinnausschüttung, Verdeckte Einlage, Kommentar, 2004, Schäffer-Poeschel Verlag;

Eilers/Winands, StSenkG: Anteilsveräußerungen durch Körperschaften nach der Neufassung des § 8b Abs. 2 KStG, GmbHR 2000, 1229;

Fehrenbacher/Tavakoli, Besteuerung der GmbH & Co. KG, 2007, Gabler Verlag;

Gosch/Schwedhelm/Spiegelberger, GmbH-Beratung, Gesellschaftsrecht und Steuerrecht, Handbuch und Datenbank, Verlag Dr. Otto Schmidt;

Jurowsky/Graetz/von Campenhausen, Bilanzsteuerrecht, *Betriebliche Steuern*, Band 3, 2006, Schäffer-Poeschel Verlag;

Lademann, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Loseblattwerk, Richard Boorberg Verlag GmbH & Co. KG;

Niehaus/Wilke, Die Besteuerung der Kapitalgesellschaften, 2006, Schäffer-Poeschel Verlag;

Schiffers, Steuervergünstigungsabbaugesetz: Geänderte Rahmenbedingungen für die Ausschüttungspolitik der GmbH, GmbHR 2003, 673;

Schindler, Steuerbefreite Körperschaften nach dem StSenkG, DB 2001, 448;

Schmidt u.a., Die Organschaft, 6. Auflage 2003, nwb Verlag;

Schuhmann, Die Organschaft, 2001, Erich Schmidt Verlag.

Stache, GmbH-Recht, 2006, Gabler Verlag.

§ 1 Überblick

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

GmbH's 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 GmbH's, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben, nur mit ihren inländischen Einkünften 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 umfängliche Rechtsprechung geben dazu Maßstäbe und Auslegungsregeln vor.

Die GmbH ist kraft ihrer Rechtsform auch **gewerbsteuerpflichtig** (§ 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 im Sinne des § 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 u.a. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einer GmbH. Soweit eine GmbH gegenüber ihren Gesellschaftern derartige Leistungen erbringt, muss sie nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG **Kapitalertragsteuer** entrichten.

Die GmbH kann bei Rechtsvorgängen, die sich auf den Erwerb inländischer Grundstücke beziehen, Steuerschuldner der **Grunderwerbsteuer** sein.

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

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 GmbH's auftreten können und häufig Zweifelsfragen aufwerfen.

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

§ 2 Grundlagen der Besteuerung – die Gewinnermittlung

A. Buchführung als Voraussetzung

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

I. Gesetzliche Grundlagen

- 2 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 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.

- 3 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.

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.

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 jedoch nicht, soweit für Betriebsstätten außerhalb der Bundesrepublik Deutschland nach dortigem Recht eine solche 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 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 angewandten 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) mit Hilfe 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.

II. Aufbewahrung der Unterlagen

- 5 § 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 hergestellt, können statt des Datenträgers die Daten auch ausgedruckt aufbewahrt werden.

- 6 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 verwertbaren 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 abklären, welche Erleichterungen sinnvoll sind und vom Finanzamt zugestanden werden.

III. Aufbewahrungsfristen

- 7 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 festgestellt 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).

B. Rechnungslegungsinstrumente

Für Zwecke der Rechnungslegung werden die GmbH's nach **Größenmerkmalen** differenziert. 8
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 GmbH's

Mindestens 2 der 3 nachstehenden Merkmale werden nicht überschritten:

4.015.000 € Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB);

8.030.000 € Umsatzerlöse in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag;
im Jahresdurchschnitt 50 Arbeitnehmer.

■ Mittlere GmbH's

Mindestens 2 der 3 vorstehend bezeichneten Merkmale betreffend kleine GmbH's werden überschritten und jeweils mindestens 2 oder 3 der nachstehenden Merkmale werden nicht überschritten:

16.060.000 € Bilanzsumme nach Abzug eines auf der Aktivseite ausgewiesenen Fehlbetrags (§ 268 Abs. 3 HGB);

32.120.000 € Umsatzerlöse in den 12 Monaten vor dem Abschlussstichtag;
im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer.

■ Große GmbH's

Mindestens 2 der für mittelgroße GmbH's bezeichneten Merkmale werden überschritten.

Die Rechtsfolgen der Merkmale treten nur ein, wenn sie an den Abschlussstichtagen von 2 aufeinander folgenden Geschäftsjahren über- oder unterschritten werden (§ 267 Abs. 4 HGB). 9

Die **Rechnungslegungsinstrumente** der GmbH sind Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang. Der Anhang bildet zusammen mit der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung eine Einheit (§ 264 Abs. 1 HGB). Mit Ausnahme der kleinen GmbH's 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. |
| Mittlere 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).

C. Bilanzen

- 10 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).

I. Mindestgliederung

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

Die Bilanz ist in Kontoform aufzustellen. **Große** und **mittelgroße GmbH's** 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
A. Anlagevermögen:	A. Eigenkapital:
I. Immaterielle Vermögensgegenstände	I. Gezeichnetes Kapital;
1. Konzessionen, gewerbliche Schutzrechte	II. Kapitalrücklage;

- und ähnliche Rechte und Werte sowie Lizenzen an solchen Rechten und Werten;
2. Geschäfts- oder Firmenwert;
 3. geleistete Anzahlungen;
- II. Sachanlagen:
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;
- III. Finanzanlagen:
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.
- B. Umlaufvermögen:
- I. Vorräte:
1. Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
 2. unfertige Erzeugnisse, unfertige Leistungen;
 3. fertige Erzeugnisse und Waren;
 4. geleistete Anzahlungen;
- II. Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände:
1. Forderungen aus Lieferungen und Leistungen;
 2. Forderungen gegen verbundene Unternehmen;
 3. Forderungen gegen Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht;
 4. sonstige Vermögensgegenstände;
- III. Wertpapiere:
1. Anteile an verbundenen Unternehmen;
 2. eigene Anteile;
 3. sonstige Wertpapiere;
- IV. Kassenbestand, Bundesbankguthaben, Guthaben bei Kreditinstituten und Schecks.
- C. Rechnungsabgrenzungsposten.
- III. Gewinnrücklagen:
1. gesetzliche Rücklage;
 2. Rücklage für eigene Anteile;
 3. satzungsmäßige Rücklagen;
 4. andere Gewinnrücklagen;
- IV. Gewinnvortrag/Verlustvortrag;
- V. Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag.
- B. Rückstellungen:
1. Rückstellungen für Pensionen und ähnliche Verpflichtungen;
 2. Steuerrückstellungen;
 3. sonstige Rückstellungen.
- C. Verbindlichkeiten:
1. Anleihen, davon konvertibel;
 2. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten;
 3. erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen;
 4. Verbindlichkeiten aus 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.
- D. Rechnungsabgrenzungsposten.