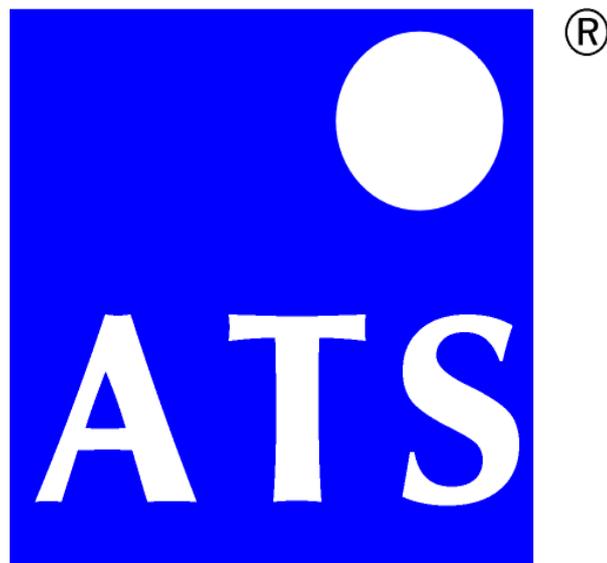


Rechtsformen von Unternehmen

Vor- und Nachteile



FOCUS-ATS CONSULTING Limited

vertreten durch den geschäftsführenden Direktor:
Thomas Spruck
Haselbacher Str.38, D-87757 Kirchheim i. Schw.

Fon 08266 / 86923310
Fax 08266 / 86923320

Welche Rechtsform ist die richtige für Gründungen? Sind wir gefragt worden. Keine einfache Frage, über die der eine oder andere Gründer mit Sicherheit länger gebrütet hat. Fragt man einen Anwalt oder Notar? Liest man selber nach? Wir haben die Vor- und Nachteile verschiedener Rechtsformen bei Gründungen zusammengefasst.

Eine Geschäftsidee kann noch so gut sein – aber sie steht und fällt allein mit einer wohlüberlegten und gut vorbereiteten Umsetzung. Vor Gründung eines Unternehmens sieht sich der Unternehmer wichtigen Fragen gegenüber: Welcher Standort? Persönliche Eignung? Welche Finanzierung/Investition? Wie ist die Konkurrenzsituation? usw. An dieser Stelle ist jetzt jedoch kein ausschweifender Leitfaden für Existenzgründer geplant mit gut gemeinten Ratschlägen zu all den gründungsrelevanten Fragestellungen, sondern vielmehr eine kurze und prägnante Gegenüberstellung zu einer der wichtigsten Gründerfragen: **Welche Rechtsform darf es sein?**

Die Auswahl scheint groß und die rechtlichen, steuerlichen und wirtschaftlichen Auswirkungen der Rechtsformen schier grenzenlos. Doch keine Panik, die wirklich relevanten Rechtsformen für Startups sind überschaubar. So werden wohl wenige Gründer ein Mindestkapital von 50.000 EUR aufbringen um seine Geschäftsidee von Beginn an in einer Aktiengesellschaft umzusetzen. Bei der Entscheidungsfindung sollte auf die Langfristigkeit der Rechtsform geachtet werden. Die Möglichkeit der Umgründung besteht zwar, verursacht aber zusätzliche Kosten. Zudem verschieben sich durch den Rechtsformwechsel die steuerlichen und rechtlichen Aspekte und können u.U. nachteilig wirken.

Grundsätzlich ist zu unterscheiden in Einzelunternehmen, Kapitalgesellschaften (u.a. GmbH*, AG* und UG haftungsbeschränkt*) sowie Personengesellschaften (u.a. GbR*, OHG* und KG*).

Einzelunternehmen bilden mit ihrem geringen Gründungsaufwand für einen einzelnen Unternehmer eine gute Rechtsformalternative, wenn er sich nicht von der unbeschränkten Haftung abschrecken lässt. Ähnlich ist es bei der **GbR**, wobei hier mindestens zwei Gesellschafter erforderlich sind, die unbeschränkt und gesamtschuldnerisch gegenüber Dritten haften. Da es keine rechtlichen Gründungsvorschriften und keinen Zwang zu einem Gesellschaftsvertrag gibt, bildet die GbR eine eher ungeeignete Rechtsform für Unternehmen mit wirtschaftlich bedeutsamem und mit Risiko behaftetem Geschäftsbetrieb.

Eine **OHG** sowie **KG** sind insbesondere für Unternehmen mit größerer wirtschaftlicher Bedeutung geeignet, da beide unter ihrer Firma Rechte erwerben und Pflichten eingehen kann. Nicht von der Hand zu weisen ist jedoch bei der OHG auch hier die unbeschränkte Haftung aller Gesellschafter mit ihrem Gesellschafts- als auch Privatvermögen. Zudem haften selbst ausgeschiedene Gesellschafter noch fünf Jahre lang für die bis zum Zeitpunkt des Ausscheidens entstandenen Verbindlichkeiten. Bei der KG haftet lediglich der Komplementär unbeschränkt, die Kommanditisten haften nur bis zur Höhe ihrer Einlagen.

Die aufgrund seiner Haftungsbegrenzung für Neugründer beliebteste Rechtsform ist die **GmbH**. Mit Eintragung in das Handelsregister haften hier die Gesellschafter nur mit dem Gesellschaftsvermögen, was in der Praxis aber auch häufig dazu führt, dass Banken, die Kredite an kleinere GmbHs nur dann geben, wenn eine Absicherung mit dem Privatvermögen der bonitätsmäßig einwandfreien Gesellschafter erfolgt.

Als Variante der GmbH ist die **UG haftungsbeschränkt** für Gründer kleinerer Unternehmen geeignet, wenn sie ihre Haftung beschränken möchten und ihre Unternehmung mit geringem Kapital auskommt. Für sie gelten dieselben Gesetze wie für die GmbH, wirkt aber vor allem attraktiv wegen des Mindeststammkapitals von 1 EUR. Die UG haftungsbeschränkt bildet

somit einen guten Einstieg für ein Startup, sollte aber eher als Vorstufe zur vollwertigen GmbH betrachtet werden.

Abschließend ein kleiner Exkurs an dieser Stelle zur „**Limited (kurz Ltd.)**“: Sie ist die in Großbritannien am häufigsten auftretende Rechtsform und zählt wie die AG und GmbH zu den Kapitalgesellschaften. Auch in Deutschland ist diese Gesellschaftsform zugelassen, doch trifft sie im allgemeinen Geschäftsverkehr auf erhebliche Zurückhaltung. Zudem sind bei der Entscheidung für diese Rechtsform zu beachten, dass gesellschaftliche Streitigkeiten zwingend vor englischen Gerichten auszutragen sind, und auch die vorteilhafte Haftungsbegrenzung aufgrund der sehr viel höheren Durchgriffshaftung des Geschäftsführers durchbrochen wird. Für rein auf Deutschland konzentrierte Unternehmen ist die Ltd. daher weniger empfehlenswert. Werden verstärkt Geschäfte mit Ländern gepflegt, die diese Form der Gesellschaft kennen und bestenfalls selber anwenden, mag die Ltd. eine zu erwägende Rechtsform sein.

Rechtsformen

Die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform wirkt sich wirtschaftlich, rechtlich und steuerlich auf das Unternehmen aus. Zu den Rechtsformen gehören Einzelunternehmen sowie Personengesellschaften (z. B. GbR, OHG, KG) und Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH, „Kleine“ AG). Folgende Fragen müssen Sie bei der Wahl der Rechtsform berücksichtigen:

- Notwendiges Grundkapital?
- Haftung?
- Entscheidungsspielraum für den Unternehmer?
- Formalitäten?
- Eintrag ins Handelsregister?
- Gründungskosten?

Übrigens: Stellt sich heraus, dass die ursprünglich gewählte Form nicht mehr zum Unternehmen passt, sollten Sie über einen Wechsel der Rechtsform nachdenken.

Beraten Sie sich eingehend mit Ihrem Steuerberater oder Ihrem Anwalt. Ausführliche Rechtsauskünfte dürfen nur Rechtsanwälte und Notare geben.

Einzelunternehmen (EF)

Wenn Sie ohne Partner oder Gesellschafter ein Geschäft eröffnen, handelt es sich um ein Einzelunternehmen. Ob Sie den Betrieb ins Handelsregister eintragen lassen müssen, hängt davon ab, ob Sie Kaufmann bzw. Kauffrau oder Kleingewerbetreibender sind. Erkundigen Sie sich dazu bei Ihrer Kammer.

Vorteile: Kein Mindestkapital notwendig. Volle Selbstständigkeit des Unternehmers, alleinige Geschäftsführung, ungeteilter Gewinn, einfache Gründung, geringe Gründungskosten.

Nachteile: Unbeschränkte Haftung mit Betriebs- und Privatvermögen.

Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)

Sobald Sie sich mit einem oder mehreren Partnern zusammenschließen, um ein gemeinsames Unternehmen zu gründen, bilden Sie eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR oder auch BGB-Gesellschaft). Die Mitglieder der Gesellschaft haften jeweils mit ihrem Privatvermögen für alle Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Im Gesellschaftervertrag (Innenverhältnis) können Sie Sonderregeln vereinbaren. Die GbR bzw. BGB-Gesellschaft ist ideal für jede unkomplizierte Form der Geschäftspartnerschaft (Kleingewerbetreibende, Praxisgemeinschaften, freie Berufe, Arbeitsgemeinschaften).

Der Abschluss des Gesellschaftervertrags ist formfrei möglich.

Vorteile: Geringer Gründungsaufwand, kein Stammkapital notwendig

Nachteile: Alle Partner der BGB-Gesellschaft haften mit ihrem gesamten Privatvermögen.

Partnerschaftsgesellschaft (PartG)

Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine spezielle Rechtsform für Freiberufler (z.B. Psychotherapeuten, Rechtsanwälte, Unternehmensberater). Ein Mindestkapital ist nicht erforderlich. Die Partnerschaftsgesellschaft haftet mit ihrem Geschäftsvermögen und dem Privatvermögen der Gesellschafter. Das Besondere der PartG ist: Für Fehler in der Berufsausübung haftet jeweils nur der handelnde Partner.

Der Partnerschaftsvertrag unterliegt der Schriftform.

Die PartG muss beim Amtsgericht im Partnerschaftsregister eingetragen werden.

Vorteile: Kein Mindestkapital notwendig, besondere Form der Haftungsbeschränkung.

Nachteile: Gesellschafter haften ggf. mit ihrem gesamten Privatvermögen.

Offene Handelsgesellschaft (OHG)

Die OHG ist eine Rechtsform für Kaufleute, die mit einem Partner ein Handelsunternehmen gründen wollen. Mindestkapital ist nicht erforderlich. Die Gesellschafter haften für die Verbindlichkeiten der OHG mit ihren Gesellschaftsanteilen und ihrem Privatvermögen, wenn es im Gesellschaftsvertrag nicht anders vereinbart wurde. Alle Gesellschafter sind zur Führung der Geschäfte berechtigt. Sie können aber im Gesellschaftsvertrag einen Gesellschafter mit der Führung der Geschäfte beauftragen.

Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags ist formfrei möglich.

Die OHG muss in das Handelsregister eingetragen werden.

Vorteile: Kein Mindestkapital notwendig

Nachteile: Alle Partner der OHG haften mit ihrem gesamten Privatvermögen.

Kommanditgesellschaft (KG)

Die KG ist eine besondere Rechtsform für ein Handelsunternehmen. Sie ist für Unternehmer bzw. Unternehmerinnen geeignet, die zusätzliches Startkapital suchen, aber alleiniger Chef im Unternehmen bleiben wollen. Partner in der KG sind der Unternehmer (Komplementär) und weitere Gesellschafter (Kommanditisten). Diese beteiligen sich aber nur finanziell am Unternehmen. Der Komplementär führt (falls ein Vertrag dies nicht anders regelt) die Geschäfte allein. Er haftet mit seinem Privatvermögen. Seine Partner dagegen nur in Höhe ihrer Einlage.

Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags ist formfrei möglich.

Die KG muss in das Handelsregister eingetragen werden.

Vorteile: Kein Mindestkapital notwendig; zusätzliches Eigenkapital; große Unabhängigkeit des Unternehmers.

Nachteile: Komplementär haftet mit seinem gesamten Privatvermögen.

Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

Die GmbH ist die am häufigsten gewählte Gesellschaftsform.

Stammkapital: Das erforderliche Mindestkapital, das so genannte Stammkapital, beträgt 25.000 Euro. Es setzt sich aus den Kapitaleinlagen der Gesellschafter zusammen.

Haftung: Gegenüber Gläubigern haftet die GmbH - in der Regel - nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Die Gesellschafter haften für Verpflichtungen des Unternehmens nicht mit ihrem privaten Vermögen. Sie haften allerdings mit Privatvermögen für persönliche Kredite oder Bürgschaften. Sie haften auch persönlich bei Verstößen gegen die strengen Regeln über das GmbH-Kapital sowie bei der so genannten Durchgriffshaftung (Zur Erläuterung: Mit Durchgriffshaftung ist der Fall gemeint, dass jemand persönlich, unbeschränkt und gesamtschuldnerisch mit seinem eigenen Vermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet, obwohl die betreffende Gesellschaft eigentlich mit einer Haftungsbeschränkung ausgestattet ist wie z. B. bei bestimmten Schadenersatzansprüchen).

Formalitäten: Der Gesellschaftsvertrag muss notariell beurkundet werden. Die GmbH kann bei einfachen Standardgründungen (u. a. Bargründung, höchstens drei Gesellschafter) auch mit einem beurkundungspflichtigen Musterprotokoll gegründet werden. Das Musterprotokoll kombiniert Gesellschaftsvertrag, Gesellschafterliste und Bestellung des Geschäftsführers. Die Musterprotokolle - eines für Ein-Personen-Gründungen, ein weiteres für Mehr-Personen-Gründungen - stehen als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung.

Die GmbH ist ins Handelsregister einzutragen.

Vorteile: Beschränkte Haftung, steuerliche Vorteile bei höheren Gewinnen

Nachteile: Mindestkapital von 25.000 Euro notwendig. Gründungsformalitäten und Buchführung aufwändiger

Ein-Personen GmbH

Ein Einzelunternehmer kann sein Unternehmen auch als GmbH führen. Er wird in diesem Fall zum angestellten Geschäftsführer der GmbH. Diese so genannte Ein-Personen-GmbH vereint dabei die Vorteile beider Rechtsformen: Der Unternehmer kann allein entscheiden. Die Gesellschaft haftet in Höhe des Stammkapitals. Das Privatvermögen des Unternehmers wird nicht in die Haftung einbezogen. Das betrifft nicht die Haftung gegenüber der Bank: Hier haftet der Unternehmer auch mit seinen privaten Sicherheiten.

Formalitäten: Der Gesellschaftsvertrag muss notariell beurkundet werden. Die GmbH kann bei einfachen Standardgründungen (u. a. Bargründung, höchstens drei Gesellschafter) auch mit einem beurkundungspflichtigen Musterprotokoll gegründet werden. Das Musterprotokoll kombiniert Gesellschaftsvertrag, Gesellschafterliste und Bestellung des Geschäftsführers. Die Musterprotokolle - eines für Ein-Personen-Gründungen, ein weiteres für Mehr-Personen-Gründungen - stehen als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung.

Die Ein-Personen-GmbH ist ins Handelsregister einzutragen.

Vorteile: Große Unabhängigkeit des Unternehmers; Haftungsbeschränkung.

Nachteile: Mindestkapital von 25.000 Euro notwendig.

Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) / UG (haftungsbeschränkt)

Seit 1. November 2008 gibt es neben der "klassischen" GmbH auch eine neue GmbH-Variante: die Unternehmergesellschaft - UG - (haftungsbeschränkt). Sie ist für Gründerinnen und Gründer kleiner Unternehmen, insbesondere Dienstleister, geeignet, die ihre Haftung beschränken möchten und deren Unternehmen mit geringem Kapital auskommen.

Stammkapital: Das Stammkapital beträgt mindestens ein Euro pro Gesellschafter. Allerdings sollte sich die Kapitalausstattung immer am konkreten Bedarf orientieren, da eine unzureichende Kapitalausstattung immer auch eine hohe Insolvenzgefahr birgt. Das Mindeststammkapital bei der Unternehmergesellschaft muss in bar und vor der Anmeldung zum Handelsregister in voller Höhe aufgebracht werden. Sacheinlagen sind ausgeschlossen.

Haftung: Gegenüber Gläubigern haftet die UG - in der Regel - nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen. Die Gesellschafter haften für Verpflichtungen des Unternehmens nicht mit ihrem privaten Vermögen. Sie haften allerdings mit Privatvermögen für persönliche Kredite oder Bürgschaften. Sie haften auch persönlich bei Verstößen gegen die strengen Regeln über das UG bzw. GmbH-Kapital sowie bei der so genannten Durchgriffshaftung (Zur Erläuterung: Mit Durchgriffshaftung ist der Fall gemeint, dass jemand persönlich, unbeschränkt und gesamtschuldnerisch mit seinem eigenen Vermögen für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet, obwohl die betreffende Gesellschaft eigentlich mit einer Haftungsbeschränkung ausgestattet ist wie z. B. bei bestimmten Schadenersatzansprüchen).

Formalitäten: Der Gesellschaftsvertrag muss notariell beurkundet werden. Die UG kann bei einfachen Standardgründungen (u. a. Bargründung, höchstens drei Gesellschafter) auch mit einem beurkundungspflichtigen Musterprotokoll gegründet werden. Das Musterprotokoll kombiniert Gesellschaftsvertrag, Gesellschafterliste und Bestellung des Geschäftsführers. Die Musterprotokolle - eines für Ein-Personen-Gründungen, ein weiteres für Mehr-Personen-Gründungen - stehen als Anlage zum GmbH-Gesetz zur Verfügung.

Die UG (haftungsbeschränkt) ist ins Handelsregister einzutragen.

Rücklage bilden: Gewinne dürfen nicht in voller Höhe ausgeschüttet werden. 25 Prozent des Gewinns müssen so lange in eine gesetzliche Rücklage fließen, bis das Mindeststammkapital von 25.000 Euro aufgebracht ist. Eine zeitliche Frist gibt es dafür nicht.

GmbH & Co.KG

Die GmbH & Co KG ist eine Kommanditgesellschaft mit einer Besonderheit: Der Unternehmer (Komplementär), der bei einer einfachen KG mit seinem Privatvermögen haftet, ist eine GmbH. Dadurch können Sie Ihre Haftung als Komplementär beschränken. Die GmbH & Co KG ist ideal, wenn Sie ein Handelsunternehmen als Kommanditgesellschaft führen möchten, aber nicht das hohe Haftungsrisiko der KG eingehen wollen. Die Gesellschafter der GmbH sind meistens die Kommanditisten der KG.

Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags ist formfrei möglich.

Die GmbH & Co. KG muss in das Handelsregister eingetragen werden.

Vorteile: Beschränkte Haftung; zusätzliches Eigenkapital.

Nachteile: Mindestkapital von 25.000 Euro für die GmbH notwendig. Gründungsformalitäten und Buchführung aufwändiger.

UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG

Die UG (haftungsbeschränkt) & Co KG ist eine Kommanditgesellschaft mit einer Besonderheit: Der Unternehmer (Komplementär), der bei einer einfachen KG mit seinem Privatvermögen haftet, ist eine GmbH. Dadurch können Sie Ihre Haftung als Komplementär beschränken. Die UG (haftungsbeschränkt) & Co KG ist ideal, wenn Sie ein Handelsunternehmen als Kommanditgesellschaft führen möchten, aber nicht das hohe Haftungsrisiko der KG eingehen wollen. Die Gesellschafter der UG sind meistens die Kommanditisten der KG.

Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags ist formfrei möglich.

Die UG (haftungsbeschränkt) & Co. KG muss in das Handelsregister eingetragen werden.

- Vorteile:** Beschränkte Haftung; zusätzliches Eigenkapital.
Behandlung wie GmbH und dies ab z.B. 1.000 Euro Grundkapital
- Wichtig:** Mindestkapital von 1 Euro für die UG notwendig. Gründungsformalitäten und Buchführung aufwändiger.
Die Gesellschaft darf keine Verluste machen bis das Kapital von 25.000 Euro durch Rückstellungen erreicht ist.

Limited (Ltd.)

Für deutsche Unternehmen kommt auch die Limited (Ltd.) in Frage. Sie ist eine britische Gesellschaftsform, bei der die Haftung der Gesellschafter grundsätzlich auf das Gesellschaftskapital beschränkt ist. Eine Limited wird nach britischem Recht in Großbritannien gegründet und hat dort ihren Hauptsitz. Sie kann auch in Deutschland eine Niederlassung oder eine Betriebsstätte gründen. Ein Mindestkapital oder die Einschaltung eines Notars bei der Gründung ist nicht vorgeschrieben. Allerdings sollte man sich bei der Wahl dieser Rechtsform klar machen, dass sämtliche Vorgänge in der Limited und die Pflichten der Gesellschafter dem britischen Recht unterliegen (Organisation der Limited, ihre Rechnungslegung, ihre Veröffentlichungspflichten im britischen Company Register, Haftung der Gesellschafter und der Geschäftsführer (directors) etc.) .

Aufwand und Kosten: Jede Limited muss in Großbritannien einen company secretary haben (und bezahlen), der u. a. dafür verantwortlich ist, dass alle Formalitäten erledigt werden. Das Unternehmen muss darüber hinaus ein Büro (registered office) in Großbritannien unterhalten. Ein annual return (Daten über directors, Gesellschafter, Anteile etc.) und ein account (Jahresabschluss nach britischem Recht, Testat eines britischen Wirtschaftsprüfers etc.) müssen jährlich erstellt und beim company register eingereicht werden.

Steuern: Eine Limited mit Niederlassung oder Betriebsstätte in Deutschland unterliegt der deutschen Körperschafts- und Gewerbesteuer.

Genehmigungen: Eine Limited benötigt bei in Deutschland erlaubnispflichtigen Tätigkeiten die gleichen Erlaubnisse und Genehmigungen (zum Beispiel Maklererlaubnis, Gaststättengenehmigung, Handwerksrolleneintragung) wie eine deutsche GmbH.

Kleine Aktiengesellschaft (Kleine AG)

Weniger für Existenzgründer, dafür aber für bereits bestehende mittelständische Unternehmen kann die "kleine AG" eine Alternative zu anderen Rechtsformen, vor allem zur GmbH, sein. Auch die kleine AG braucht ein bestimmtes Grundkapital: 50.000 Euro. Für die finanzielle Grundausstattung sorgt hier eine geringe Anzahl von Aktionären. Dabei können auch Mitarbeiter oder Kunden durch die Ausgabe von Aktien am Unternehmen beteiligt und so an das Unternehmen gebunden werden. Die Aktien der kleinen AG werden nicht an der Börse gehandelt.

Die Haftung der kleinen AG gegenüber Vertragspartnern geht nur bis zur Höhe des Grundkapitals. Zur Gründung ist eine notarielle Satzung erforderlich.

Die Kleine AG ist ins Handelsregister einzutragen.

Vorteile: Eigenkapital durch Aktionäre, beschränkte Haftung

Nachteile: Mindestkapital von 50.000 Euro notwendig

Eingetragene Genossenschaft (eG)

Die Rechtsform der eG ist sowohl eine Rechtsform für Gründungsteams als auch ein Kooperationsmodell für mittelständische Unternehmer. Sie kommt für einen gemeinschaftlichen und solidarischen Geschäftsbetrieb in Frage. Ziel der eG ist die Förderung ihrer Mitglieder (mindestens 3), z.B. beim günstigen Groß-Einkauf von Materialien oder dem Kosten sparenden gemeinsamen Vertrieb von Produkten.

Geschäftsgrundlage einer eG ist eine schriftliche Satzung. Diese Satzung legt auch die Höhe der Einlagen fest, die jedes Mitglied entrichten muss. Jedes Mitglied muss mindestens einen Geschäftsanteil zeichnen. Die Haftung der Mitglieder ist in der Regel auf die Höhe dieser Einlage beschränkt.

Die eG ist ins Genossenschaftsregister einzutragen. Zudem muss die eG dem zuständigen Genossenschaftsverband angehören.

Vorteile: Haftungsbeschränkung. Mitglieder profitieren von Förderung durch eG

Nachteile: Geringe Gewinnorientierung

GmbH vs. UG (haftungsbeschränkt)

Hintergründe zur Mini-GmbH

Während die „Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)“ als Gesellschaftsform bereits im Jahr 1892 in Deutschland entstand, breitete sich das Konzept schnell in andere Länder und Kontinente aus. Neben vielen kleineren und mittleren Änderungen im GmbH-Gesetz über die Zeit hat es 116 Jahre gedauert bis am 01. November 2008 mit dem “Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG)” die erste wirklich umfassende Reform des GmbH-Rechts vorgenommen wurde. Die GmbH bekam mit der „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ (UG) eine kleine Schwester, die vielzitierte “Mini-GmbH“.

Charakteristika der UG (haftungsbeschränkt)

GmbH und UG sind Kapitalgesellschaft und führen somit als juristische Person praktisch ein Eigenleben, welches grundsätzlich erst einmal von Ihren Gesellschaftern getrennt ist. Als Körperschaft sind GmbH und UG mit selbstständigen Organen ausgestattet, die für sie handeln. Dies sind ein oder mehrere Geschäftsführer/-innen, die Gesellschafterversammlung und je nach Gesellschaftsvertrag ein Aufsichts- oder Beirat. Das Recht der GmbH ist in dem anfangs eingeführten GmbH-Gesetz geregelt. Die UG als aus der GmbH abgeleitete Rechtsform unterliegt grundsätzlich erst einmal denselben Regelungen und Gesetzen.

Gegründet wird eine GmbH mit der notariellen Beurkundung eines Gesellschaftsvertrages (Satzung) und deren Anmeldung im Handelsregister. Im Gründungsprozess, der für beide Rechtsformen identisch ist, schließen sich also die gründungswilligen Gesellschafter zusammen und beschließen eine GmbH zu errichten und den Gesellschaftsvertrag zu verhandeln.

Sie bilden praktisch implizit eine mündliche GbR (in seltenen Fällen auch eine OHG), die auch als Vorgründungsgesellschaft bezeichnet wird, die zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags automatisch in eine "Vor-GmbH", eine GmbH in Gründung (GmbH i.G.), übergeht.

In der Vorgründungsgesellschaft haften sämtliche beteiligten Gesellschafter noch uneingeschränkt mit ihrem Privatvermögen für eingegangene Verbindlichkeiten. Die GmbH als solche ist noch nicht rechtsfähig. In der Phase der Vor-GmbH ist die Gesellschaft als solche bereits teilrechtsfähig und kann beispielsweise Eigentumsrechte erwerben und Verbindlichkeiten begründen. Die Haftung geht in diesem Stadium bereits auf die Vor-GmbH über, allerdings haften die Gesellschafter gemeinschaftlich dafür, dass der Vor-GmbH zum Tag ihrer Eintragung ins Handelsregister das volle Stammkapital ungemindert zur Verfügung steht.

Sollte das Stammkapital in der Zeit zwischen notarieller Beglaubigung des Gesellschaftsvertrages und der Eintragung ins Handelsregister also – aus welchen Gründen auch immer – reduziert werden, haften die Gesellschafter somit auch über Ihren eigenen Anteil am Stammkapital hinaus für die Tätigkeiten der Gesellschaft. Mit Eintragung der Gesellschaft ins Handelsregister wird aus der Vor-GmbH eine vollwertige GmbH, und die Haftungsbeschränkung für die Gesellschafter tritt in Effekt. Ab jetzt haftet ausschließlich die Gesellschaft mit ihrem Gesellschaftsvermögen für eingegangene Verbindlichkeiten.

Gegründet werden kann die GmbH von einer oder mehrerer natürlicher als auch juristischer Personen. Der der Gesellschaft zu Grunde liegende Gesellschaftsvertrag muss gewisse Mindestangaben enthalten (Firma, Sitz, Unternehmensgegenstand, Höhe des Stammkapitals, Betrag und Zuteilung der Geschäftsanteile), ist ansonsten aber verhältnismäßig frei gestaltbar.

Das Mindest-Stammkapital der GmbH beträgt 25.000 Euro, von dem mindestens die Hälfte vor Eintragung ins Handelsregister der Gesellschaft frei zur Verfügung stehen (beispielsweise auf ein Konto der Gesellschaft eingezahlt) sein muss.

Soweit die Grundzüge und die Definition der ursprünglichen Gesellschaft mit begrenzter Haftung. Dadurch, dass die UG weniger eine eigenständige Rechtsform, als vielmehr eine spezielle "Variante" der GmbH ist, ist sie der "altbekannten" GmbH in den oben beschriebenen Regelungen mit Ausnahme des Mindeststammkapitals exakt gleich. Der große Unterschied zwischen beiden Rechtsformen liegt auf der Seite der Kapitalintensität:

Unterschiede zwischen Mini-GmbH und UG (haftungsbeschränkt)

Das Mindeststammkapital für die Errichtung einer Mini-GmbH wurde gegenüber der altbekannten GmbH stark gesenkt und beträgt für die UG nur einen Euro. Die Zulässigkeit von Sacheinlagen und die Möglichkeit der hälftigen Einbringung wurde hingegen gestrichen. Das Stammkapital ist vor Eintragung der Gesellschaft in voller Höhe bar zu erbringen.

Für die Gründung einer UG mit bis zu drei Gesellschaftern und einem Geschäftsführer gibt es die Möglichkeit, dies in einem vereinfachten Verfahren mittels eines vom Gesetzgeber zur Verfügung gestellten vorgedruckten Musterprotokolls durchzuführen. Die Vereinfachung wird vor allem durch die Zusammenfassung von drei Dokumenten (Gesellschaftsvertrag, Geschäftsführerbestellung und Gesellschafterliste) in einem bewirkt. Bei der haftungsbeschränkten Unternehmergesellschaft mit geringem Stammkapital führt die Gründung unter Verwendung eines Musterprotokolls aufgrund einer kostenrechtlichen Privilegierung zu einer echten Kosteneinsparung gegenüber der Gründung einer GmbH.

Im Rechtsverkehr darf die Unternehmergesellschaft nur mit dem Rechtsformzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ auftreten. Eine Abkürzung des Zusatzes haftungsbeschränkt ist nicht zulässig.

Eine UG darf ihre Gewinne nicht voll ausschütten. Um das Mindeststammkapital der “regulären” GmbH nach und nach anzusparen, muss sie jährlich 25% ihres Gewinns rückerlegen, bis das Stammkapital einer GmbH in Höhe von 25.000€ erreicht ist. Dann kann die Rücklage in echtes Stammkapital umgewandelt werden, wodurch die UG auch den Status und die Firmierung einer “regulären” GmbH erhält.

Einschätzung und Wertung

Ob GmbH und UG die richtige Rechtsform für das eigene Gründungsvorhaben sind, hängt wie beschrieben stark von der eigenen Interessenlage und Prioritätensetzung ab.

Für Einzelkämpfer, Freiberufler auf dem Weg zur Gründung der ersten eigenen Agentur und typische Nebenerwerbsgründungen, mag der generell höhere Aufwand bei der Gründung einer Kapital- im Vergleich zur Gründung einer Personengesellschaft nicht in jedem Fall gerechtfertigt sein.

Grundsätzlich gilt jedoch, dass StartUps die im Bereich der Neuen Medien arbeiten sich in einem Kontext bewegen, in dem noch längst nicht alle Fragen nach rechtlicher Zuordnung, Rechten und Haftung abschließend geklärt sind. Durch ihre innovativen Geschäftsmodelle und insbesondere in Urheber- und Datenschutzrechtlich relevanten Gebieten sind sie regelmäßig substantiellen Haftungsrisiken ausgesetzt. Um allzu große persönliche Haftungsrisiken auszuschließen, ist die Gründung einer Kapitalgesellschaft für viele wachstumsorientierte Gründer(-teams) daher nachvollziehbarerweise die erste Wahl und durchaus ratsam.

Innerhalb der Gruppe der Kapitalgesellschaften zeichnen sich die GmbH und insbesondere die UG als die “günstigeren” Varianten aus, deren Gründungs- und Verwaltungsaufwand sowohl finanziell als auch vom zeitlichen Aufwand vertretbar ist. Für jede Internet-Teamgründung mit starken Wachstumsambitionen und der etwaigen Absicht einmal Wagniskapital aufzunehmen, sind daher die GmbH und die UG sicherlich am Besten geeignet.

Die Gründung einer AG ist – wie wir in weiteren Folgen dieser Reihe sehen werden – für die meisten StartUps überdimensioniert und lähmt kleinere Teams mit hohem Verwaltungsaufwand und hohen Gründungskosten. Die englische “Limited (Ltd.)” hingegen ist der deutschen UG für Gründungsvorhaben mit Fokus auf dem deutschen Markt auf Grund eines klar höheren Verwaltungsaufwandes und einigen weiteren Aspekten unterlegen. Im Fazit behauptet der Platzhirsch der GmbH seine herausragende Stellung also zu Recht. Doch welche der beiden existenten Varianten sollte es denn nun sein?

GmbH vs. UG (haftungsbeschränkt): Normale oder kleine GmbH?

Erstmals gehört hatte ich von den Plänen zur Modernisierung des GmbH-Gesetzes irgendwann in 2007. Damals hieß es noch das Stammkapital sollte nur von 25.000 auf 10.000 Euro gesenkt werden. Die Nachricht, dass im MoMiG eine vollständige Aufhebung des Mindeststammkapitalgebots beschlossen werden sollte, hatte mich wie sicherlich auch viele andere Gründer dann ordentlich überrascht. Und diese Überraschung war auf meiner Seite sehr positiv! Was man dem Gesetzgeber nach 116 Jahren halbherzigen Reförmchen schon kaum mehr zugetraut hatte, hat er mit dem MoMiG doch vollbracht. Das GmbH-Gesetz ist nicht nur deutlich Unternehmerfreundlicher in der Handhabung geworden (Beschleunigte Eintragung, erleichterte Anteilsübertragung etc.), sondern hat uns Gründern mit der UG auch endlich eine wirkliche deutsche Alternative zur Limited beschert. Und um es vorweg zu nehmen – mich hat die UG voll überzeugt! Aber nun zu dem Für und Wider der neuen “Mini-GmbH”:

Kosten einer UG- gegenüber einer GmbH-Gründung

Die Notarkosten bei dem vereinfachten Verfahren einer UG-Gründung liegen mit weniger als 200 Euro deutlich unter den normalen Gründungskosten einer GmbH (in der Regel zwischen 1500 bis 2000 Euro) und bringen somit eine hohe direkte Kosteneinsparung. “Aufgebraucht” wird diese Einsparung jedoch zum Teil wieder durch den Nachteil, dass viele wichtige und wesentliche Bestandteile einer professionellen Satzung in den Mustervorlagen nicht enthalten sind.

Für wachstumsorientierte StartUps, die mit der Aufnahme von Wagniskapital planen, oder einen weiteren Gesellschafterkreis bzw. Mitgründer haben, die sie noch nicht ein Leben lang kennen, ist es daher ratsam, zusätzliche Gesellschaftervereinbarungen zu beschließen, um die “Regelungslücken” gegenüber einer professionellen Satzung zu schließen. Je nachdem in welchem Umfang man diese Gesellschaftervereinbarungen ebenfalls beglaubigen läßt, wird der Kostenvorteil reduziert. Dass die Gründung einer UG mehr Notarkosten hervorruft, als die Gründung einer GmbH ist jedoch extrem unwahrscheinlich.

Der größte Vorteil einer UG gegenüber einer GmbH liegt in dem geringeren Kapitalbedarf zur Gründung. Für Gründungsteams frisch von der Universität oder generell in jüngeren Jahren kann die Bereitstellung von 25.000 Euro Mindestkapital ein nicht zu unterschätzender Stolperstein werden. Insbesondere wenn die Geschäftsanteile zu Zwecken der steuerlichen Optimierung nicht privat, sondern über eine weitere eigene Kapitalgesellschaft gehalten werden sollen. Dieses Problem wird durch die UG nahezu vollständig gelöst. Für eine Gesellschaft mit beispielsweise einem oder 1.000 Euro Stammkapital sollte jeder engagierte Gründer die notwendigen Einlagen aufbringen können.

Bei all der Euphorie über die neuen Möglichkeiten der 1-Euro-GmbH, ist allerdings zu beachten, dass die Vorschriften des bestehenden Insolvenzrechts für die UG ebenfalls volle Gültigkeit besitzen. Bei der Festlegung eines besonders niedrigen Stammkapitals besteht somit die Gefahr, dass die Gesellschaft unmittelbar nach Gründung (bei Eintreffen der ersten Notarrechnung oder der ersten Kontoführungsgebühren) überschuldet und somit insolvenzreif sind. Ratsam ist daher entweder das Stammkapital etwas zu erhöhen, oder zumindest unmittelbar nach Gründung eine Einlage zu tätigen.

Von vielen Autoren (zumeist mittleren Alters) skeptisch betrachtet wird oftmals der Aspekt, dass eine GmbH durch ihre Haftungsbeschränkung von Banken, Leasinggesellschaften und Geschäftspartnern als wenig kreditwürdig angesehen werden könnte und sich daraus Nachteile im täglichen Geschäft ergeben. Im Falle einer UG – die mit noch weniger Kapital ausgestattet ist – potenziert sich aus Sicht dieser Autoren dieser Nachteil.

Aus meiner eigenen (noch relativ jungen) Erfahrung als Gründer kann ich jedoch nur entgegenen, dass Banken (von KfW, Investitions- und Förderbanken einmal abgesehen) einen ohnehin nicht mit dem Hintern ansehen, wenn man als junges Unternehmen – auch noch im Internet, oh mein Gott! – vor Ihre Türe tritt. Bei Leasinggesellschaften und ähnlichen Finanzgesellschaften ist es genau dasselbe. Ob man also eine GmbH oder eine UG hat, ist in diesem Sinne herzlich egal. Ohne Sicherheiten geht in den ersten ein bis drei Jahren Geschäftstätigkeit ohnehin nichts.

In punkto Rechtssicherheit liegen GmbH und UG gleich auf. Da die UG als “Variante” der GmbH erschaffen wurde, gelten für sie nicht nur dieselben geschriebenen Gesetze, sondern auch sämtliches für GmbH relevantes so genanntes “Richterrecht”, welches sich aus gültigen Rechtsprechungen deutscher Gerichte bei Einzelverfahren zusammensetzt und den relevanten Rechtskanon substantiell erweitert. Der eigentliche Coup, der den Gesetzgebern mit dem MoMiG somit gelungen ist, ist eine echte Alternative zur englischen Limited eingeführt zu

haben, ohne die Nachteile der Schaffung einer völlig neuen Rechtsform in Kauf nehmen zu müssen.

Diese Gründe führen dazu, dass in meinen Augen die UG für viele geplante Vorhaben der direkten Gründung einer GmbH ebenbürtig und durch den niedrigeren Kapitalbedarf ggf. auch vorzuziehen ist.

Besteuerung der KG

Einleitung

Die Kommanditgesellschaft (KG) ist eine Personengesellschaft, die im Wesentlichen der Offenen Handelsgesellschaft (OHG) entspricht. Es gibt jedoch den entscheidenden Unterschied, dass bei der KG ein Teil der Gesellschafter für Schulden der Gesellschaft nur begrenzt bis zur Höhe der jeweiligen Einlagen haftet (so genannte Kommanditisten), während die Haftung der anderen Gesellschafter - der Komplementäre - unbeschränkt ist. Diese beschränkte Haftung hat auch Auswirkungen auf das Steuerrecht, weil sich Verluste eines Kommanditisten nicht unbeschränkt verrechnen lassen.

Traditionell wird diese Gesellschaftsform vor allem von Familiengesellschaften - meist mittelständischen Unternehmen - sowie geschlossenen Fondsbeteiligungen - wie etwa Immobilienfonds - gewählt.

Im Folgenden wird ein Überblick über die Steuerpflichten der KG und der einzelnen Mitunternehmer gegeben. Dabei wird insbesondere auf die drei Unternehmensphasen Gründung, laufende Geschäftstätigkeit und Einstellung des Geschäftsbetriebs eingegangen.

Steuerfolgen bei Unternehmensgründung

Mit der Aufnahme einer unternehmerischen Tätigkeit entstehen für die KG, aber auch für die Mitunternehmer der KG zahlreiche steuerliche Konsequenzen. Dabei ist von Interesse, bei wem eine Besteuerung erfolgt, welche Steuern zu zahlen sind und wie die Bemessungsgrundlage zu ermitteln ist.

In den nachfolgenden Abschnitten wird insbesondere auf folgende Steuerarten eingegangen:

- Einkommensteuer
- Gewerbesteuer
- Umsatzsteuer
- Grunderwerbsteuer
- Einkommensteuer

Die KG unterliegt als solche nicht der Einkommensteuerpflicht. Wie bei der GbR und der OHG sind auch bei der KG Träger des Unternehmens und des Gesellschaftsvermögens die Gesellschafter; die im Rahmen einer KG erzielten Einkünfte sind deshalb den Gesellschaftern zuzurechnen und von ihnen zu versteuern.

Wird zum Beispiel von vier Personen (Mitunternehmern) eine KG ins Leben gerufen, so ist nicht die KG einkommensteuerpflichtig, sondern die Mitunternehmer "Mayer", "Schulze", "Schmitt" und "Krause" werden zur Einkommensteuer veranlagt. Dies hat zur Folge, dass der Gewinn bzw. Verlust entsprechend eines im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Verteilungsschlüssels (meist orientieren sich die Mitunternehmer an den erbrachten Einlagen) auf die Mitunternehmer zu verteilen ist und bei diesen der Einkommensteuer unterliegt.

In der Gründungsphase muss insbesondere der Beginn der Steuerpflicht, die Bewertung der Einlagen sowie die Behandlung der Gründungskosten beachtet werden.

Steuerpflicht: Die Gesellschaft selbst ist nicht einkommensteuerpflichtig. Die Gewinne oder Verluste werden bei den Gesellschaftern berücksichtigt, die im Regelfall unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind. Sind Gesellschafter nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (z. B. bei einem Wohnsitz im Ausland), unterliegen diese mit ihren Einkünften aus der Beteiligung an der KG der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

Einlagen: Bei Gründung eines Unternehmens leisten die Mitunternehmer Kapital- oder Sacheinlagen. Dabei können die zugeführten Wirtschaftsgüter materieller oder immaterieller Art sein. So werden beispielsweise auch Nutzungsrechte als Einlage anerkannt. Anders ist es jedoch bei erbrachten Arbeitsleistungen. Diese können nicht als Einlage berücksichtigt werden. Wird eine Kapitaleinlage erbracht, spricht man von einer Bargründung. Werden hingegen Sacheinlagen in das Unternehmen eingebracht, liegt eine Sachgründung vor. In einer KG hat in der Regel jeder Mitunternehmer ein eigenes Kapitalkonto. Diesem Konto sind in der Gründungsphase die eingebrachten Wirtschaftsgüter zu schreiben. Wird Kapital eingebracht, ist der Geldbetrag zu aktivieren. Sacheinlagen sind hingegen - von Ausnahmen abgesehen - mit dem Teilwert (§ 6 Absatz 1 Nr. 5 Einkommensteuergesetz, EStG) zu bilanzieren. Eine Mindesteinlage ist bei der KG nicht zu erbringen.

Gründungskosten: Aufwendungen, die bei Gründung der KG entstanden sind, können bei der steuerlichen Gewinnermittlung uneingeschränkt und sofort als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Zu den Gründungskosten können beispielsweise. Beratungskosten, Besichtigungskosten, Gebühren (Notargebühren, Kosten für die Gewerbeanmeldung und für die Eintragung in das Handelsregister), Vergütungen für eine Gründungsprüfung, Bankgebühren oder Kosten für die Gründerveranstaltung gehören.

Eine KG ist nicht nur dann gewerblich, wenn sie betrieblich tätig ist. Über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist eine Abfärbtheorie gesetzlich normiert, wonach die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Untergesellschaft auf Ebene der beteiligten freiberuflich oder vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft in vollem Umfang zur Gewerblichkeit führt (R 15.8 Abs. 5 EStR).

Gewerbsteuer

Gewerbsteuerpflichtig sind nicht die einzelnen Mitunternehmer einer KG, sondern die KG selbst, was aus § 2 Absatz 1 Sätze 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) hervorgeht. Gewerbesteuer ist zu zahlen, falls ein gewerbliches Unternehmen vorliegt. Dies ist gegeben, wenn eine Tätigkeit selbstständig, nachhaltig, mit Gewinnerzielungsabsicht und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr durchgeführt wird.

Entscheidendes Kriterium für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht ist dabei die Beteiligung am laufenden wirtschaftlichen Verkehr. Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen werden beispielsweise die Anmietung eines Geschäftslokals oder die Errichtung einer Betriebsstätte gerechnet. Die Aufnahme von Kundenbesuchen oder aber erste Werbemaßnahmen sind dagegen Indizien für die Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr.

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer wird auf die Bemessungsgrundlage der Einkommenssteuer (§ 7 GewStG) zurückgegriffen.

Umsatzsteuer

In die Unternehmung eingebrachte Sach- oder Kapitaleinlagen sind in den meisten Fällen von der Umsatzsteuer befreit. Werden beispielsweise Zahlungsmittel, Wertpapiere, Gesellschaftsrechte oder Grundstücke eingebracht, greift die Umsatzsteuerbefreiung gemäß § 4 Nr. 8 und 9 des Umsatzsteuergesetzes (UStG).

Eine Umsatzsteuerpflicht kann sich jedoch ergeben, wenn eine Sacheinlage nicht aus dem Privatvermögen, sondern aus einem Unternehmen geleistet wird.

Grunderwerbsteuer

Wird ein Grundstück in das Gesamthandsvermögen der KG eingebracht, so löst die Grundstückseinbringung gemäß § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG) Grunderwerbsteuer aus, falls die Bemessungsgrundlage die Freigrenze von 2.500 Euro übersteigt.

Eine Steuerbefreiung kann jedoch greifen, wenn der das Grundstück einbringende Mitunternehmer am Gesellschaftsvermögen der KG beteiligt ist. Gemäß § 5 Absatz 2 GrEStG greift eine Steuerbefreiung in Höhe des Anteils, mit dem der Veräußerer am Vermögen der KG beteiligt ist. Zu beachten ist, dass sich der Anteil des Mitunternehmers am Vermögen der Gesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Übergang des Grundstücks nicht vermindern darf (§ 5 Abs. 3 GrEStG). Auf die ermittelte Bemessungsgrundlage kommt ein Steuersatz von 3,5 (Berlin und Hamburg: 4,5) Prozent zur Anwendung.

Hinweis: Der BFH hatte mit Urteil vom 7.10.2009 (II R 58/08) entgegen dem Wortlaut des § 5 Abs. 3 GrEStG entschieden, dass die Steuerbefreiung trotz der Verminderung der vermögensmäßigen Beteiligung innerhalb von fünf Jahren nicht entfällt. Die Finanzverwaltung wendet dies an, sofern eine Steuerumgehung scheidet aufgrund einer Anteilsschenkung objektiv ausscheidet (FinMin Baden-Württemberg 14.1.2010, 3 - S - 451.4/25).

Gehört zum Vermögen einer KG ein Grundstück und ändert sich innerhalb von fünf Jahren der Gesellschafterbestand, indem mindestens 95 Prozent der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen, gilt dies gem. § 1 Abs. 2a GrEStG steuerpflichtiges Rechtsgeschäft. Gleiches gilt nach § 1 Abs. 2a GrEStG, sofern durch die Übertragung mindestens 95 Prozent der Anteile in der Hand des Erwerbers vereinigt werden. Hierbei gehört die Grunderwerbsteuer in beiden Fällen nicht zu den sofort abzugsfähigen Betriebsausgaben, sondern stellt Anschaffungsnebenkosten dar (Bayerisches Landesamt für Steuern 20.08.2007, Az. S 2171 - 4 St 3203).

Hinweis: Grundstücks- oder Anteilsübertragungen im Rahmen bestimmter betrieblicher Umstrukturierungen sind ab 2010 von der Grunderwerbsteuer befreit. Das gilt bei Änderungen des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft, Anteilsvereinigung bzw. -übertragung und beim Übergang der Verwertungsbefugnis.

Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit

In den vorgehenden Abschnitten wurde dargestellt, ab wann bei den einzelnen Steuerarten die Kommanditgesellschaft (KG) steuerpflichtig ist.

In den folgenden Abschnitten geht es um die Besteuerung der laufenden Geschäftstätigkeit, insbesondere Berechnung und Höhe der Steuern, insbesondere:

- Einkommensteuer
- Gewerbesteuer
- Umsatzsteuer

Einordnung der Gewerblichkeit

Eine KG muss nicht immer gewerblich sein, wenn sie sich beispielsweise um die Immobilienverwaltung kümmert oder lediglich Wertpapiere verwaltet. Sie erzielt aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine Betätigung, wenn

- sie selbstständig und nicht weisungsgebunden ist sowie Erfolgsrisiko trägt.
- sie nachhaltig aktiv ist.
- sie ihre Geschäfte mit Gewinnerzielungsabsicht betreibt.
- sie sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt und ihre Dienste öffentlich anbietet.
- ihre Tätigkeit keiner anderen Einkunftsart zuzuordnen ist, also weder der Land- und Forstwirtschaft noch der selbstständigen Arbeit.
- ihre Tätigkeit den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Werden einem Dritten lediglich Kapital, Immobilien oder sonstige Gegenstände zur Nutzung überlassen, handelt es sich noch nicht um einen Gewerbebetrieb.

Ein wichtiges Kriterium zur Einordnung einer Tätigkeit ist die Gewinnerzielungsabsicht. Einkünfte aus Gewerbebetrieb kann nur erzielen, wer mit der Absicht vorgeht, aus seiner Tätigkeit per Saldo ein positives Ergebnis zu erzielen. Dieses Argument prüft das Finanzamt immer dann, wenn jemand Verluste geltend macht, um damit Einkommensteuer zu sparen. Maßgebend ist dabei jedoch nicht das Plus oder Minus eines Jahres, sondern ein Gewinnsaldo. Der muss sich in der Zeit der von Gründung bis zur Einstellung oder dem Verkauf der Firma ergeben. Gewinn bedeutet dabei ein positives Ergebnis. Sollen mit der Tätigkeit lediglich die Selbstkosten gedeckt werden, handelt es sich nicht um einen Gewerbebetrieb.

Hinweis: Während bei Gewerbetreibenden die Erzielung von Gewinnen maßgebend ist, hängt die Prüfung für die Umsatzsteuer von den Einnahmen (Umsätzen) ab. Daher kann die Eingruppierung als Gewerbebetrieb infolge von Verlusten scheitern, während auf der anderen Seite eine Unternehmereigenschaft besteht.

Berechnung der Einkommensteuer

Zur Einkommensteuer wird nicht die KG veranlagt, die einzelnen Mitunternehmer der Gesellschaft unterliegen dieser Besteuerung. Bevor dies möglich ist, muss der Gewinn oder Verlust der KG ermittelt werden. Erst danach erfolgt, entsprechend eines zwischen den Gesellschaftern vereinbarten Verteilungsschlüssels, eine Zurechnung des Gewinns oder Verlusts beim Mitunternehmer und unterliegt dann bei ihm der Besteuerung.

Gewinnermittlungsmethode: Eine KG ist aus § 140 der Abgabenordnung (AO) verpflichtet, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Beim Betriebsvermögensvergleich ist nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung das Betriebsvermögen auszuweisen. Danach erfolgt die Gewinnermittlung entsprechend nachfolgendem Schema.

Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres

- Betriebsvermögen am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres

+ Wert der Entnahmen im Wirtschaftsjahr

- Wert der Einlagen im Wirtschaftsjahr

= Gewinn / Verlust

Wurde der Gewinn / Verlust ermittelt, so werden die Gewinn- oder Verlustanteile den einzelnen Mitunternehmern einer KG zugerechnet. Bei den Mitunternehmern entsteht dann ein Gewinn oder Verlust aus Gewerbebetrieb.

Die Gesellschafter einer KG - und zwar sowohl die persönlich haftenden Gesellschafter als auch die Kommanditisten - sind Mitunternehmer im Sinne von § 15 Absatz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das hat zur Folge, dass ihnen als gewerbliche Einkünfte außer ihren Anteilen am Gewinn und Verlust der Gesellschaft auch die so genannten Sondervergütungen zuzurechnen sind. Es handelt sich dabei um Vergütungen, die sie von der Gesellschaft für Dienstleistungen, Darlehensgewährungen oder für die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern erhalten.

Der Gewinn / Verlust der KG wird im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung auf die einzelnen Gesellschafter verteilt. Möchte man sich gegen die Höhe der festgestellten Gewinnanteile / Verlustanteile wehren, ist ein Einspruch gegen den Feststellungsbescheid und nicht gegen den Einkommensteuerbescheid notwendig. Der Gewinnanteil und die Sondervergütungen unterliegen mit dem persönlichen Einkommensteuersatz des jeweiligen Mitunternehmers der Besteuerung. Gegebenenfalls ist die Beschränkung des § 15a EStG zu beachten (siehe Abschnitt "Verlustausgleich").

Berechnung der Gewerbesteuer

Steuerschuldner für die Gewerbesteuer ist die KG.

Grundlage für die Berechnung der Gewerbesteuer ist der nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ermittelte Gewinn. Dieser wird um Hinzurechnungen nach § 8 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) erhöht und um Kürzungen nach § 9 GewStG vermindert (siehe nachfolgende Tabelle). Wurde in Vorjahren ein Verlust erzielt, vermindert sich der Betrag zudem um den Gewerbeverlust-Vortrag. Seit 2004 können vorgetragene Verluste nur noch bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro verrechnet werden. Der verbleibende Betrag an positiven Einkünften kann bis zu 60 % um vorgetragene Verluste gemindert werden.

Voraussetzung für den Verlustvortrag ist bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften die Unternehmensidentität und die Unternehmeridentität, R 66 Absatz 1 Satz 3 Gewerbesteuer-Richtlinien, GewStR).

Unternehmensidentität bedeutet, dass der Betrieb in dem Jahr, in dem der Verlustvortrag durchgeführt werden soll, identisch ist mit dem Betrieb, der im Jahr der Entstehung des Verlustes bestanden hat (R 67 Absatz 1 Satz 1 GewStR).

Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlustabzug in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person (wirtschaftlich) erlitten haben muss (R 68 Absatz 1 Satz 1 GewStR).

Zu beachten ist, dass der Gewerbeverlust nicht mehr berücksichtigt werden kann, wenn der gesamte Gewerbebetrieb an einen anderen Unternehmer veräußert wird. Denn der Erwerber kann bestehende gewerbesteuerliche Verlustvorträge nicht mehr nutzen.

Der Verlustvortrag geht anteilig verloren, wenn ein Mitunternehmer der KG ausscheidet. Der Anteil, der auf den ausscheidenden Gesellschafter entfällt, kann dann steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden. Für die Berechnung des bei Ausscheidens eines Personengeschafters auf diesen entfallenden vortragsfähigen Gewerbeverlusts ist nicht auf die Beteiligungsquote, sondern auf die Zuordnung des positiven/negativen Gewerbebeitrags nach dem Gewinnverteilungsschlüssel und die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der einzelnen Mitunternehmer in den Anrechnungs- und Verlustentstehungsjahren abzustellen (Urteil des Bundesfinanzhofs vom 17.01.2006, Aktenzeichen: VIII R 96/04, nachzulesen in: BFH/NV 2006, Seite 885).

Scheidet bei einer KG ein Gesellschafter zwar nicht aus, überträgt er aber einen Teil seines Anteils, und bleibt er weiterhin Mitunternehmer (Änderung der Beteiligungsquote), hat dies keinen Einfluss auf die Höhe des insgesamt vortragsfähigen Verlustes nach § 10 a GewStG. Allerdings kann der Verlust nur von dem Teil des Gewerbeertrags abgezogen werden, der nach dem Gewinnverteilungsschlüssel auf die bereits beteiligten Gesellschafter entfällt (FG des Saarlandes 22.1.2008, 1 K 1058/03).

Allerdings hatte der BFH eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts darüber eingeholt, ob die zu § 10 a S. 4 GewStG durch das Jahressteuergesetz 2007 ergangene Rückwirkung mit dem Grundgesetz insoweit unvereinbar ist, als danach für alte Jahre bei einer Mitunternehmerschaft der gewerbesteuerrechtliche Verlustabzug im Falle des Ausscheidens eines Mitunternehmers in größerem Umfang gekürzt wird, als es das im Zeitpunkt des Ausscheidens des Mitunternehmers geltende Gesetz vorsah (BFH 19.4.2007, IV R 4/06, BStBl 2008 II S. 140). Allerdings wurde der Vorlagebeschluss aufgehoben, nachdem das Finanzamt seine Revision zurückgenommen hat (BFH 30.10.2008, IV R 4/06, BFH/NV 2009 S. 214).

Nach § 10 a GewStG ist der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel im Entstehungsjahr des gewerbesteuerlichen Fehlbetrags Maßstab für die Ermittlung des dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnenden Anteils. Kommt es in Jahren mit einem positiven Gewerbeertrag bei der Mitunternehmerschaft zu einer Minderung durch Fehlbeträge, so vermindern sich die den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnenden Fehlbeträge entsprechend ihrem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel im Abzugsjahr zu bemessenden Anteil am Gewerbeertrag.

Der steuerpflichtige Gewerbeertrag wird entsprechend nachfolgendem Schema ermittelt:

laufender Gewinn des Gewerbebetriebs

+ Hinzurechnungen

- Kürzungen

- Gewerbeverlust

= Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 Euro)

- Freibetrag (24.500 Euro)

= bereinigter Gewerbeertrag

x Steuermesszahl 3,5

= Gewerbesteuermessbetrag

x Hebesatz der Gemeinde

= Gewerbesteuer

Der sich dann ergebende Betrag ist mit dem in der jeweiligen Gemeinde geltenden Hebesatz zu multiplizieren. Der Hebesatz wird von der Gemeinde / Stadt bestimmt.

Beispiele für Hebesätze verschiedener Gemeinden für 2009:

Gemeinde	Hebesatz Gewerbesteuer in %
Berlin	410
Bonn	450
Bremen /Bremerhaven	440/395
Dresden	450
Düsseldorf	445
Erfurt	400
Flensburg	375
Frankfurt (Main)	460

Gelsenkirchen	480
Hamburg	470
Hannover	460
Köln	450
Leipzig	460
Mainz	440
München	490
Nürnberg	447
Saarbrücken	428
Stuttgart	420
Würzburg	420

Steuertipp: Die Gesellschafter der KG können - im Gegensatz zu Beteiligten an einer GmbH - seit 2008 das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrages auf die Einkommensteuer anrechnen (§ 35 Einkommensteuergesetz, EStG). Damit wird eine weitgehende Entlastung gewerblicher Einkünfte von der Gewerbesteuer bewirkt. Dies gilt seit 2003 nur noch dann, wenn der Hebesatz der Gemeinde mindestens 200 Prozent beträgt.

Der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag von Mitunternehmern ist gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nach Maßgabe des allgemeinen handelsrechtlichen Gewinnverteilungsschlüssels zu ermitteln. Dieser ergibt sich entweder aus den gesetzlichen Regelungen des HGB oder aus abweichenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen. Auf die Verteilung im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb kommt es dabei nicht an. Dies gilt auch für Fälle der atypisch stillen Gesellschaft.

Hinweis: Die Finanzverwaltung hatte Anwendungsschreiben zu der Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG neu herausgegeben. Die beantworteten wichtige Detailfragen aus Sicht der Finanzverwaltung-Bundesfinanzministerium 24.2.2009; IV C 6 - S 2296-a/08/10002, BStBl 2009 I S. 440; Oberfinanzdirektion Münster 14.7.2009, DStR 2009 S. 1698

Verfahren bei Umsatzsteuer

Die KG ist selbst Steuerpflichtiger und Steuerschuldner der Umsatzsteuer.

Die Umsatzsteuer errechnet sich dadurch, dass der in Betracht kommende Steuersatz auf die jeweilige Bemessungsgrundlage (= Entgelt) angewendet wird. Entgelt ist alles, was der Leistungsempfänger aufwendet, um die Leistung zu erhalten, jedoch abzüglich der Umsatzsteuer.

Der allgemeine Steuersatz beträgt 19 Prozent (vor 2007: 16 Prozent), der ermäßigte Steuersatz 7 Prozent. Die dem ermäßigten Steuersatz unterliegenden Leistungen ergeben sich aus § 12 Absatz 2 Umsatzsteuergesetz (UStG) in Verbindung mit der entsprechenden Anlage zum Umsatzsteuergesetz. Von dieser Regelung sind vor allem die Lebensmittel sowie seit dem 1.1.2010 die Übernachtungsleistungen betroffen.

Mit der Umsatzsteuer soll letztendlich der Verbrauch von Gütern und Dienstleistungen beim Endverbraucher belastet werden. Ein Unternehmer kann die ihm in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen.

Voraussetzungen für den Abzug sind:

- Es muss sich um Leistungen eines anderen Unternehmens handeln, die für das Unternehmen ausgeführt werden.
- Es muss eine Rechnung vorliegen, in der die Steuer gesondert ausgewiesen ist.

Eine Rechnung muss folgende Angaben erhalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers und des Leistungsempfängers (FG Köln 22.10.2008, 4 K 1367/05). Der Abzug der in einer Rechnung gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer als Vorsteuer ist nur möglich, wenn der in der Rechnung angegebene Sitz des leistenden Unternehmers tatsächlich bestanden hat. Die Angabe einer Anschrift, an der keinerlei geschäftliche Aktivitäten stattfinden, reicht hierfür nicht aus (BFH 26.3.2009, V S 8/07, BFH/NV 2009 S. 1467).
- die dem leistenden Unternehmer vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundesamt für Finanzen erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (Einzelheiten zu dieser Identifikationsnummer enthält die Homepage vom Bundeszentralamt für Steuern [www.bzst.bund.de])
- das Ausstellungsdatum eine fortlaufende Nummer mit einer oder mehreren Zahlenreihen, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben wird (Rechnungsnummer) die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung (BMF 1.4.2009, IV B 8 - S 7280-a/07/10004); den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung (BFH 17.12.2008, XI R 62/07) das nach Steuersätzen und einzelnen Steuerbefreiungen aufgeschlüsselte Entgelt für die Lieferung oder die sonstige Leistung, den anzuwendenden Steuersatz sowie den auf das Entgelt entfallenden Steuerbetrag oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung vorliegt.

Hinweis: Enthält eine Rechnung nicht alle Pflichtangaben, kann der Rechnungsempfänger die Bezahlung verweigern und auf eine berichtigte bzw. ergänzte Rechnung pochen, wenn ihm aus der fehlerhaften Rechnung ein ihm zustehender Vorsteuerabzug verloren gehen würde. Dieses Zurückbehaltungsrecht nach § 273 BGB besteht aber nicht, wenn der Rechnungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (Landgericht Potsdam, Beschluss vom 22.3.2009, 13 T 9/09).

Als Vorsteuer ist nur die in Rechnung gestellte deutsche Umsatzsteuer abzugsfähig. Von ausländischen Unternehmen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer ist nur im Rahmen eines gesonderten Vorsteuer-Vergütungsverfahrens möglich. Das wurde 2010 auf ein elektronisches Verfahren umgestellt. Dabei werden die Vergütungsanträge nicht mehr in den anderen Mitgliedstaat gesandt, sondern es wird beim Bundeszentralamt für Steuern ein elektronisches Portal eingerichtet, bei dem der Antrag zu stellen ist. Die Vorlage von Originalrechnungen bzw. Einfuhrdokumenten entfällt. Ab einem Betrag von 1.000 Euro ist aber eine elektronische Rechenkopie nötig. Der Vergütungsantrag ist bis spätestens 30.9. (bisher: 30.6.) des Folgejahres zu stellen. Bei überlanger Bearbeitungsdauer (grundsätzlich 4 Monate, bei Rückfragen bis zu 8 Monate) wird der Vergütungsbetrag verzinst. Nähere Informationen hierzu erhalten Sie auf der Homepage des Bundeszentralamtes für Steuern (www.bzst.bund.de).

Neben einer Umsatzsteuerjahreserklärung ist die Kommanditgesellschaft - wie jedes Unternehmen in einer anderen Rechtsform auch - dazu verpflichtet, während des Jahres die Umsätze in so genannten Umsatzsteuer-Voranmeldungen zu erklären. Von der Pflicht zur Abgabe dieser Voranmeldungen kann der Unternehmer befreit werden, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 Euro beträgt. In diesem Fall hat der Unternehmer nur eine Umsatzsteuerjahreserklärung abzugeben.

Die Voranmeldung hat der Unternehmer bis zum 10. Tag nach Ablauf des Voranmeldungszeitraums auf elektronischem Weg beim Finanzamt einzureichen und die Zahllast zu begleichen. Eine Abgabe-Schonfrist wird nicht mehr gewährt. Zur Vermeidung von unbilligen Härten kann das Finanzamt auf eine elektronische Übermittlung verzichten; in diesem Fall hat der Unternehmer eine Voranmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck abzugeben (§ 18

Abs. 1 UStG). Diese Ausnahme ist für Unternehmen in der Rechtsform einer KG jedoch nicht von Interesse, weil sie in der Regel über die technischen Voraussetzungen verfügen. Besitzt das Unternehmen nämlich einen internetfähigen Computer, ist es verpflichtet, die Umsatzsteuer-Voranmeldungen elektronisch zu übermitteln. Die Übermittlung der Daten im ELSTER-Verfahren ist nicht manipulationsanfälliger als das papiergebundene System (FG Niedersachsen 17.3.2009, 5 K 303/08). Nähere Informationen zur elektronischen Übermittlung hält die Internetseite www.elster.de bereit.

Der Voranmeldungszeitraum richtet sich nach der Steuer des vorangegangenen Jahres. Beträgt die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr:

- mehr als 6.136 (ab 2009: 7.500) Euro, ist der Kalendermonat der Voranmeldungszeitraum.
- mehr als 512 (ab 2009: 1.000) Euro, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum.

Für die ersten beiden Jahre hat die Kommanditgesellschaft allerdings unabhängig von der Zahllast eine monatliche Umsatzsteuervoranmeldung abzugeben. Diese Regelung wurde eingeführt um Umsatzsteuerbetrügereien vorzubeugen.

Steuertipp: Die Frist zur Abgabe der Voranmeldungen kann um einen Monat verlängert werden. Diese Verlängerung der Abgabe- und Zahlungsfrist wird als Dauerfristverlängerung bezeichnet. Hierzu ist es notwendig, dass einmalig ein Antrag auf einem amtlichen Vordruck gestellt wird. Dieser Antrag kann jederzeit gestellt werden, aber spätestens bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die Voranmeldung abzugeben ist, für den die Fristverlängerung gelten soll.

Beispiel: Unternehmer A ist Vierteljahreszahler (Monatszahler) und möchte für das gesamte Kalenderjahr eine Dauerfristverlängerung erhalten. A muss den Antrag auf Dauerfristverlängerung bis zum 10.04. (bei Monatszahler bis 10.02.) beim Finanzamt gestellt haben.

Die Dauerfristverlängerung wird durch das Finanzamt stillschweigend gewährt, es ergeht also kein gesonderter Bescheid. Die Dauerfristverlängerung wirkt auch für die folgenden Jahre und muss somit nicht jährlich beantragt werden.

Bei den Monatszahlern ist eine Besonderheit zu beachten. Hier wird die Dauerfristverlängerung nur dann gewährt, wenn jedes Kalenderjahr eine so genannte Sondervorauszahlung bezahlt wird. Diese Sondervorauszahlung beträgt 1/11 der Summe der Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr und ist auf dem amtlichen Vordruck für die Dauerfristverlängerung zu erklären. Diese Sondervorauszahlung geht nicht verloren, sondern wird bei der letzten Voranmeldung für das entsprechende Jahr angerechnet. Im Ergebnis hat der Unternehmer somit keinen Liquiditätsvorteil, sondern lediglich einen zeitlichen Vorteil.

Verlustausgleich

Erzielt die KG Verluste, so sind diese den einzelnen Mitunternehmern zuzurechnen. Die einzelnen Mitunternehmer können ihre anteiligen Verluste aus Gewerbebetrieb mit positiven Einkünften anderer Einkunftsarten (z. B. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) verrechnen. Ist mangels anderer Einkünfte ein Verlustausgleich in dem entsprechenden Jahr nicht möglich, so kann ein Ausgleich entstandener Verluste mit Einkünften des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres erfolgen.

Die negativen Einkünfte können jedoch nur bis zu einem Gesamtbetrag von 511.500 Euro zurück getragen werden. Ein dann noch verbleibender Verlust kann vorgetragen werden (§ 10d Einkommensteuergesetz, EStG) und folglich in den künftigen Jahren genutzt werden. Seit 2004 können vorgetragene Verluste nur noch bis zu einem Betrag von 1.000.000 Euro verrechnet werden. Der verbleibende Betrag an positiven Einkünften kann bis zu 60 Prozent um vorgetragene Verluste gemindert werden.

Hinweis: Mit Beschluss vom 17.12.2007 (Az. GrS 2/04) hatte der BFH entschieden, dass der Erbe einen vom Erblasser nicht ausgenutzten Verlustabzug gemäß § 10 d EStG nicht bei seiner eigenen Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen kann. Der nicht ausgenutzte Verlustvortrag verpufft also, wenn er beim Erblasser nicht noch im Jahr des Todes vollständig verrechnet werden kann. Die geänderte Rechtsprechung gilt ab dem Tag nach der Veröffentlichung der Entscheidung im Bundessteuerblatt (BMF 24.7.2008, IV C 4 - S 2225/07/0006, BStBl I 2008, S. 809). Da der Beschluss dort am 18.8.2008 abgedruckt ist, sind ab dem 19.8.2008 eintretende Erbfälle betroffen.

Für negative Einkünfte eines Kommanditisten gilt jedoch eine Sonderregelung (§ 15a EStG). Hiernach darf der einem beschränkt haftenden Gesellschafter (Kommanditisten) zuzurechnende Anteil am Verlust einer Kommanditgesellschaft mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb oder mit anderen Einkunftsarten nur insoweit ausgeglichen werden, als seine Haftungssumme nicht betragsmäßig überschritten wird (§ 15a Absatz 1 EStG). Zu beachten ist weiterhin, dass Verluste insoweit auch nicht in vorangegangene Jahre zurückgetragen werden können (§§ 15a Absatz 1 Satz 1, 2. Halbsatz, 10d EStG). Die so nicht berücksichtigten Verluste gehen jedoch nicht verloren. Sie mindern vielmehr die Gewinne, die der Kommanditist in späteren Jahren aus seiner Beteiligung an der KG erzielt (§ 15a Absatz 2 EStG).

Der erweiterte Verlustausgleich des Kommanditisten mindert sich in dem Umfang, in dem ein anderer an seinem Kommanditanteil atypisch still unterbeteiligt ist (BFH 19.4.2007, IV R 70/04, BStBl 2007 II S. 868).

Hinweis: Nachträgliche Einlagen führen bei negativen Kapitalkonten nach § 15a Abs. 1a EStG nicht zur nachträglichen Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit eines vorhandenen verrechenbaren Verlustes Ausgleichs- oder Abzugsfähigkeit des dem Kommanditisten zuzurechnenden Anteils am Verlust eines zukünftigen Wirtschaftsjahres soweit durch den Verlust ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht. Damit führen nachträgliche Einlagen nur noch insoweit zu einem Ausgleichsvolumen, als es sich um Verluste des Wirtschaftsjahrs der Einlage handelt. Soweit der Verlust nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, mindert er die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren zuzurechnen sind. Diese Einschränkung wurde durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführt.

Hinweis: Nach dem ab dem 11.11.2005 geltenden § 15b EStG können Verluste aus so genannten Steuersparmodellen in Form von Personengesellschaften nur noch mit späteren Gewinnen derselben Einkunftsquelle verrechnet werden. Die Verlustverrechnungsbeschränkung gilt für Verluste aus Steuerstundungsmodellen, denen ein Gesellschafter nach dem 10.11.2005 beigetreten ist oder für die nach dem 10.11.2005 mit dem Außenvertrieb begonnen wurde. Betroffen sind in erster Linie Verluste aus gewerblichen Steuerstundungsmodellen (z. B. Alternativenenergie-Beteiligungen, Medienfonds, Leasingfonds). Diese Einschränkung betrifft die normal tätige Personengesellschaft in der Regel nicht, sodass sie z.B. Verluste aus der Investitionsphase weiterhin geltend machen kann und § 15b EStG insoweit nicht beachten muss.

Familien-KG

Mit der Gründung einer so genannten Familien-KG besteht die Möglichkeit, Unternehmensgewinne von den Eltern auf die Kinder zu übertragen. Die steuerliche Gesamtbelastung erzielter Unternehmensgewinne kann so verringert werden.

Das setzt allerdings voraus, dass ein echtes Gesellschaftsverhältnis eingeräumt wurde, welches die Mitunternehmereigenschaft (§ 15 Absatz 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz, EStG) nicht in Frage stellt. Bei einem als Kommanditisten aufgenommenen Kind dürfte die Mitunternehmerschaft hinterfragt werden, wenn Gewinnanteile nicht entnommen werden dürfen oder wenn alle wesentlichen Kontroll- und Widerspruchsrechte abbedungen wurden.

Vorsicht ist ferner geboten, wenn der Gewinnverteilungsschlüssel unter den Angehörigen eine durchschnittliche Rendite von mehr als 15 Prozent des tatsächlichen Wertes der Beteiligung ergibt, da die dann in der Regel angenommene unangemessene Beteiligung am Gewinn als private Zuwendung behandelt wird und steuerlich dem Zuwendenden zugerechnet werden muss.

Beachte: Bei volljährigen Kindern in der Berufsausbildung kann durch entsprechende Einkünfte das Kindergeld bzw. die Freibeträge für Kinder gefährdet sein.

Einstellung des Geschäftsbetriebes

In den nachfolgenden Abschnitten werden die wichtigsten Fälle dargestellt:

- Verkauf von Mitunternehmeranteilen / Veräußerung eines Betriebs oder Teilbetriebs
- Veräußerung von Bruchteilen einer Mitunternehmerschaft
- Realteilung
- Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft
- Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder von Miteigentumsanteilen

Einkommensteuer:

Bei der Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils wird der Veräußerungspreis, der über dem steuerlichen Kapitalkonto des Mitunternehmers liegt, steuerpflichtig. Nach § 16 Absatz 4 Einkommensteuergesetz (EStG) ist der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn um einen Freibetrag von 45.000 Euro zu kürzen, wenn der Veräußerer das 55. Lebensjahr bereits vollendet hat oder wenn er dauerhaft berufsunfähig ist. Dieser Freibetrag ermäßigt sich um den Betrag, um den der Veräußerungsgewinn 136.000 Euro übersteigt. Damit wird bei einem Gewinn von über 181.000 Euro kein Freibetrag mehr gewährt.

Der Freibetrag wird nur einmal im Leben zuerkannt. Um ihn zu erlangen, muss ein Antrag gestellt werden. Liegen die vorgenannten Voraussetzungen (55. Lebensjahr oder berufsunfähig) vor, kann anstatt der Besteuerung nach der Fünftelregelung auch die Besteuerung mit 56 Prozent des durchschnittlichen Steuersatzes gewählt werden (maximal fünf Millionen Euro).

Beispiel zum halben Steuersatz auf Firmenverkäufe im Jahr 2010: Der laufende Firmengewinnanteil beträgt 100.000 Euro und der Veräußerungserlös des 60jährigen ledigen Kommanditisten 120.000 Euro.

Veräußerungsgewinn	120.000
– Freibetrag	– 45.000
Zu versteuern	75.000
+ Laufender Gewinn	+ 100.000
Summe der Einkünfte	175.000
– Sonderausgaben usw.	– 5.000
Zu versteuerndes Einkommen	170.000
Darauf entfallende Steuer (Grundtabelle)	63.228
Ergibt einen Steuersatz von	37,19 %
Halber Steuersatz von 56%	20,82 %
Normales Einkommen 170.000 – 75.000	95.000
Steuer hierauf laut Tabelle	31.728
<u>Ermäßigte Steuer 75.000 x 20,19%</u>	<u>15.142</u>
Gesamtbetrag	46.870

Ergebnis: Der halbierte Steuersatz bringt per Saldo eine Ersparnis in Höhe von 16.358 Euro. Der halbierte Steuersatz – im vorherigen Beispiel 20,19 Prozent – darf nicht unter den Eingangsteuersatz von 15 Prozent fallen.

Der Freibetrag gemäß § 16 Abs. 4 EStG kann nur gewährt werden, wenn der seinen Betrieb aufgebende Unternehmer im Zeitpunkt des Endes der Betriebsaufgabe das 55. Lebensjahr vollendet hat. Auf sein Alter zum Ende des Veranlagungszeitraums kommt es dabei nicht an (BFH 28.11.2007, X R 24/07, BFH/NV 2008 S. 556). Sofern also ein Kauf kurz vor dem 55. Geburtstag ansteht, sollte dieser Termin für den Verkauf noch überschritten werden. Steuerlich maßgebend ist der Übergang des Eigentums und nicht der Vertragsabschluss.

Gewerbesteuer:

Entstandene Veräußerungsgewinne werden auch der Gewerbesteuer unterworfen, falls der Gewinn nicht auf eine natürliche Person entfällt. Der Veräußerungsgewinn gehört in diesem Fall zum Gewerbeertrag.

Veräußerung von Bruchteilen einer Mitunternehmerschaft

Werden nur so genannte Bruchteile einer Mitunternehmerschaft veräußert, so gehören diese nicht zum steuerlich begünstigten Veräußerungsgewinn. Entstandene Gewinne sind dem laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb zuzuordnen und unterliegen damit der Einkommensteuer, aber auch der Gewerbesteuer.

Realteilung

Werden im Zuge einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer (Realteiler) übertragen, sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Buchwerten anzusetzen, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist; der übernehmende Mitunternehmer ist an diese Werte gebunden. Dagegen ist für den jeweiligen Übertragungsvorgang rückwirkend der gemeine Wert anzusetzen, soweit bei einer Realteilung, bei der einzelne Wirtschaftsgüter übertragen worden sind, zum Buchwert übertragener Grund und Boden, übertragene Gebäude oder andere übertragene wesentliche Betriebsgrundlagen innerhalb einer Sperrfrist nach der Übertragung veräußert oder entnommen werden; diese Sperrfrist endet drei Jahre nach Abgabe der Steuererklärung der Mitunternehmerschaft für den Veranlagungszeitraum der Realteilung (§ 16 Absatz 3 Sätze 2 und 3 Einkommensteuergesetz).

Einzelheiten hierzu regeln umfangreiche Schreiben der Finanzverwaltung:

- Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.02.2006, IV B 2 - S 2442 - 6/06, BStBl 2006 I S. 228 zu allgemeinen Grundsätzen.
- BMF vom 14.3.2006, IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 zur Erbengemeinschaft.
- FinMin Schleswig-Holstein 28.9.2009, VI 306 - S 2242 - 089 zum Ausscheiden eines Mitunternehmers aus einer Personengesellschaft bei Fortführung der Mitunternehmerschaft durch die übrigen Gesellschafter.

Verkauf von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft

Hält eine KG eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in ihrem Betriebsvermögen und erzielt sie Gewinne aus der Veräußerung dieser Anteile, so ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig. Dies gilt unabhängig davon, wie lange die Anteile im Betriebsvermögen gehalten wurden, auch eine Mindestbeteiligung ist irrelevant. Der von der KG erzielte Veräußerungs-

gewinn ist den einzelnen Mitunternehmern zu zurechnen und unterliegt bei diesen der Einkommensteuer.

Dies trifft jedoch nur zu, wenn der Gewinn nicht reinvestiert wird. Denn Personengesellschaften können eine Reinvestitionsrücklage bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bilden. Der erzielte Veräußerungsgewinn kann im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden zwei Wirtschaftsjahren auf neu angeschaffte Kapitalgesellschaftsanteile, aber auch auf neu angeschaffte oder hergestellte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter übertragen werden. Zudem ist es möglich, den Veräußerungsgewinn im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder in den folgenden vier Wirtschaftsjahren auf ein angeschafftes bzw. hergestelltes Gebäude zu übertragen. Insgesamt kann so ein Gewinn bis maximal 500.000 Euro einer sofortigen Besteuerung entzogen werden.

Zu beachten ist, dass die Reinvestitionsrücklage nur beim Vorliegen bestimmter Voraussetzungen (§ 6b Absatz 10 Einkommensteuergesetz, EStG) von der KG gebildet werden kann.

Unternehmenssteuerreform 2008

Neben Kapitalgesellschaften profitieren auch Personengesellschaften, zu denen die Kommanditgesellschaft (KG) gehört, von der Unternehmenssteuerreform 2008. Zu erwähnen ist hier insbesondere der neue Investitionsabzugsbetrag sowie auf Antrag die Begünstigung von im Unternehmen verbleibenden (thesaurierten) Gewinnen. Im Einzelnen:

Bei gewerblichen Personenunternehmen wird ab 2009 aus dem Halb- ein Teileinkünfteverfahren mit 40prozentiger Steuerfreiheit und 60prozentigem Ansatz der entsprechenden Aufwendungen. Das gilt für Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften und auch Veräußerungserträge, sofern der entsprechende Verkauf nach 2008 erfolgt.

Die Reichensteuer von 45 Prozent bei Einkommen oberhalb von 250.000 Euro gilt ab 2008 auch für die Gewinneinkünfte, also für die Gesellschafter einer KG.

Wegfall des Betriebsausgabenabzugs der Gewerbesteuer

Hinzurechnung aller Zinsen (Dauerschuld- und Kurzfristzinsen) und von Finanzierungsanteilen der Mieten, Pachten, Leasingraten und Lizenzen bei der Gewerbesteuer unter Ansatz eines Freibetrags von 100.000 Euro (Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder 4.7.2008, 3 - G 1422/42, BStBl 2008 I S. 730).

Zinsschranke von 30 Prozent mit einer Freigrenze von drei Millionen Euro (BMF 4.7.2008, IV C 7 - S 2742-a/07/10001, BStBl 2008 I S. 718).

Abschaffung der degressiven AfA für bewegliche Wirtschaftsgüter und Wiedereinführung ab 2009 durch das Konjunkturpaket I

Begrenzung der Sofortabschreibung für GWG im betrieblichen Bereich auf 150 Euro und Wiedereinführung der alten Grenze von 410 Euro durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz ab 2010.

Bei Kosten eines Wirtschaftsguts bis 1.000 Euro gibt es eine Poolbewertung und eine Abschreibung über fünf Jahre.

Der Höchstbetrag für den neuen Investitionsabzugsbetrag (bisherige Ansparrücklage) wird von zuvor 154.000 Euro auf 200.000 Euro je Betrieb erhöht. Der Abzugsbetrag ist zudem auch für gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter zulässig. Die Laufzeit, in der die begünstigte Investition erfolgen kann, beträgt drei statt lediglich zwei Jahre.

Personengesellschafter zahlen auch ab 2008 maximal 42 (bei Reichensteuer 45) Prozent Einkommensteuer. Etwas anders gilt aber für Bilanzgewinne, die das Unternehmen investiert. Diese thesaurierten laufenden Gewinne werden auf Antrag lediglich mit 28,25 Prozent plus Solidaritätszuschlag besteuert. Dies kann jeder Gesellschafter für sich separat und unabhängig von den anderen Mitunternehmern entscheiden. Der Antrag ist aber nur möglich, wenn der Anteil am Gewinn mehr als 10 Prozent beträgt oder absolut 10.000 Euro übersteigt. Bei einer späteren Entnahme kommt es zu einer Nachversteuerung in Höhe von 25 Prozent, wenn der Saldo aus Entnahmen und Einlagen des laufenden Wirtschaftsjahrs den in diesem Wirtschaftsjahr ermittelten Gewinn übersteigt.

Beispiel: Der Gewinnanteil eines OHG-Gesellschafters beträgt 2009 exakt 100.000 Euro, den er nicht entnimmt. Auf Antrag wird die Steuer mit 28,25 % festgesetzt.

100.000 x 28,25 Prozent Einkommensteuer	28.250 Euro
28.250 x 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag	1.554 Euro
Gesamtbelastung 2009	29.804 Euro
Nachversteuerungspflichtiger Betrag (100.000 – 29.804)	70.196 Euro
Entnahmen 2010	30.000 Euro
30.000 x 25 Prozent Einkommensteuer	7.500 Euro
7.500 x 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag	412 Euro
Gesamtbelastung 2010	7.912 Euro
Nachversteuerungspflichtiger Betrag (70.196 – 30.000)	40.196 Euro

Änderungen 2009 für die KG und den Gesellschafter

Für die ab 2009 angeschafften oder hergestellten beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wird eine degressive AfA wieder eingeführt. Sie beträgt 25 % und höchstens das Zweieinhalbfache der linearen AfA. Die Maßnahme ist auf zwei Jahre befristet, also für Anschaffungen bis zum 31.12.2010.

Kleinere und mittlere Unternehmen können bei Erwerben ab 2009 und bis Ende 2010 zusätzlich zur linearen oder degressiven Abschreibung auch die 20%ige Sonderabschreibung nutzen. Dabei werden die dafür relevanten Schwellen befristet für zwei Jahre angehoben, beim Betriebsvermögen von 235.000 auf 335.000 € und beim Gewinn für EÜR-Rechner von 100.000 auf 200.000 €. Durch die Anhebung der Größenmerkmale kommt auch die Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags in den Jahren 2009 und 2010 öfters in Betracht.

Ab 2009 kommt es zu einer Tarifabsenkung bei der Einkommensteuer in § 32a EStG. Dies begünstigt Gesellschafter an OHG, KG oder GbR.

Der Grundfreibetrag für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2009 steigt rückwirkend zum 1. Januar um 170 auf 7.834 Euro. Der Grundfreibetrag soll das Existenzminimum sichern und ist in die Einkommensteuertabelle direkt eingearbeitet.

Der Eingangssteuersatz wird ab dem VZ 2009 um einen Punkt von 15 % auf 14 % gesenkt.

Um die kalte Progression abzumildern, wird die Tarifkurve bei der Einkommensteuer um 400 Euro angehoben. Damit soll verhindert werden, dass ein Großteil der Lohnerhöhungen durch schnell steigende Steuersätze aufgefressen wird. Der Spitzensteuersatz von 42 % gilt ab 2009 erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.552 Euro. Auch die Reichensteuer mit 45 % greift erst ab den erhöhten Tarifeckwerten zu.

Die Steuererklärungspflichten werden an den erhöhten Grundfreibetrag angepasst.

Die Grenzwerte für die Verpflichtung zur Buchführung laut HGB werden für Einzelkaufleute (nicht Personengesellschaften) an die steuerlichen Schwellenwerte angepasst. Dies ist einen Jahresgewinn von 50.000 Euro und ein Umsatz von 500.000 Euro. Somit ist für Selbstständige öfters die Einnahme-Überschuss-Rechnung möglich.

Die Grenzen für die monatliche Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen steigen ab 2009 von 6.136 auf 7.500 Euro und für vierteljährliche Voranmeldungen von 512 auf 1.000 Euro. Die Grenzen für die Abgabe der Lohnsteuer-Anmeldung steigen von 800 auf 1.000 Euro bei jährlicher und von 3.000 auf 4.000 Euro bei vierteljährlicher Abgabe. Durch die Erbschaftsteuerreform 2009 werden Anteile an einer Personengesellschaft anders und in der Regel höher bewertet. Dafür gibt es die Möglichkeit der kompletten Steuerfreiheit beim Betriebsvermögen.

Bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmen ist ab 2009 eine Verlagerung der Buchführung ins EU- und EWR-Ausland möglich.

Die Umsatzgrenze von 500.000 Euro für die Ist-Besteuerung wird befristet vom 1.7.2009 bis zum 31.12.2011 über die neuen Bundesländer hinaus auf das gesamte Bundesgebiet ausgeweitet. Eine bundesweite Anhebung der Grenze soll kleine und mittlere Unternehmen durch Liquiditätsvorteile entlasten, da die Umsatzsteuer erst mit Zahlung ans Finanzamt abzuführen ist.

Änderungen 2010 für die KG und den Gesellschafter

Bewegliche Anlagegüter mit einem Nettopreis ohne Umsatzsteuer von bis zu 410 € dürfen beim Erwerb oder der Einlage aus dem Privatvermögen ab 2010 wieder sofort in voller Höhe als geringwertiges Wirtschaftsgut (GwG) abgeschrieben werden.

Unterhalten Unternehmer Geschäftsbeziehungen zu Ländern, die keinen Auskunfts-austausch nach den Standards der OECD ermöglichen, können ihnen ab 2010 besondere Mitwirkungs- und Nachweispflichten auferlegt und bestimmte steuerliche begünstigende Regelungen von der Erfüllung erhöhter Nachweispflichten abhängig gemacht werden. Hierfür muss die Summe der Entgelte für Lieferungen und Leistungen aus der betreffenden Geschäftsbeziehung im Wirtschaftsjahr den Betrag von 10.000 € übersteigen.

Bei den gewerbsteuerlichen Hinzurechnungen wird der Finanzierungsanteil bei Mieten und Pachten für unbewegliche Wirtschaftsgüter ab dem Erhebungszeitraum 2010 von 65 auf 50 % herabgesetzt. Somit werden effektiv von den Immobilienmieten dem zu versteuernden Gewerbeertrag 12,5 % anstelle von bisher 16,25 % hinzugerechnet.

Grundstücks- oder Anteilsübertragungen im Rahmen bestimmter betrieblicher Umwandlungsvorgänge (Änderungen des Gesellschafterbestands einer Personengesellschaft) werden ab 2010 von der Grunderwerbsteuer befreit.

Anpassung der Umsatzsteuer an das EU-Recht.

Der Umsatzsteuertarif für Hotelübernachtungen sinkt von 19 % auf 7 %.

Ab 2010 kommt es zu einer weiteren Tarifabsenkung bei der Einkommensteuer in § 32a EStG. Dies begünstigt Gesellschafter an OHG, KG oder GbR.

Der Grundfreibetrag für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2010 steigt um weitere 170 auf dann 8.004 Euro.

Um die kalte Progression abzumildern, wird die Tarifkurve bei der Einkommensteuer ab 2010 um weitere 330 Euro angehoben. Damit soll verhindert werden, dass ein Großteil der Lohnerhöhungen durch schnell steigende Steuersätze aufgefressen wird. Der Spitzensteuersatz von 42 % gilt ab 2010 erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 52.882 Euro. Auch die Reichensteuer mit 45 % greift erst ab den erhöhten Tarifeckwerten zu.

Die Steuererklärungspflichten werden an den erhöhten Grundfreibetrag angepasst. Personengesellschafter können einen größeren Teil ihrer Krankenkassenbeiträge als Sonderausgaben absetzen.

Das Investitionszulagengesetz verlängert die Förderung über 2009 hinaus bis Ende 2013. Durch die degressive Ausgestaltung der Fördersätze stehen ab 2010 bis 2013 abschmelzende steuerfreie Zulagen zur Verfügung.

TS

Hinweis:

Die FOCUS-ATS Consulting Limited übernimmt keine Garantie dafür, dass die in diesen Unterlagen bereitgestellten Informationen vollständig, richtig und in jedem Fall aktuell sind. FOCUS-ATS Consulting Ltd. behält sich das Recht vor, ohne vorherige Ankündigung Änderungen oder Ergänzungen der bereitgestellten Informationen vorzunehmen. Auf keinen Fall haftet das FOCUS-ATS für konkrete, mittelbare und unmittelbare Schäden oder Schäden, die durch fehlende Nutzungsmöglichkeiten, Datenverluste oder entgangene Gewinne - sei es aufgrund der Nichteinhaltung vertraglicher Verpflichtungen, durch Fahrlässigkeit oder eine andere unerlaubte Handlung - im Zusammenhang mit der Nutzung von Dokumenten oder Informationen bzw. der Erbringung von Dienstleistungen entstehen, die aus dieser Information zugänglich sind.