

# Kompendium Gesellschaftsrecht

Formwahl – Gestaltung – Muster für die Praxis

Herausgegeben von

**Joachim Breithaupt**

Rechtsanwalt und Steuerberater in Köln

und

**Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach**

Professor an der FH Wilhelmshaven

Steuerberater in Köln

Bearbeitet von

*Klaus Altendorf*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Bornheim

*Joachim Breithaupt*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Köln

*Jürgen Ehrlichmann*, Rechtsanwalt in Köln

*Nicolas Gabrysch*, Rechtsanwalt in Köln

*Dr. Gerd Hoor*, Rechtsanwalt in Köln

*Dr. Andreas Imping*, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Arbeitsrecht in Köln

*Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Jörg H. Ottersbach*, FH Wilhelmshaven, Steuerberater in Köln

*Carsten Schneider*, Rechtsanwalt in Köln

*Axel Tophoven*, Rechtsanwalt in Köln

*Prof. Dr. Dieter Schulze zur Wiesche*, Rechtsanwalt und Steuerberater in Nordkirchen

*Withold Wollgarten*, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Köln



Verlage C.H. Beck Franz Vahlen  
München 2010

Bezug auf ein angemessenes Gehalt die richtige Relation aufweist. Bei Ehegatten eines Gesellschafters, der eine Kommanditgesellschaft beherrscht, kann die betriebliche Veranlassung von Versorgungsbezügen insbesondere dann gegeben sein, wenn die Versorgungsbezüge eine fehlende Anwartschaft in der gesetzlichen Rentenversicherung ausgleichen soll. Ähnlich sind Fälle zu beurteilen, in denen verwandten eines Gesellschafters einer GmbH & Co. KG eine Pensionszusage gegeben wird. Auch hier gilt, dass die Pensionszusage in einem angemessenen Verhältnis zu den Aktivbezügen stehen muss. Überversorgungen können ebenso schädlich sein, wie die Gewährleistung von Nur-Pensionen.

Haben Angehörige eines Gesellschafters einer Personengesellschaft Darlehen gewährt, sind diese nur dann betrieblich veranlasst, wenn die abgeschlossene Vereinbarung in der gesetzlich vorgeschriebenen Form zu Stande gekommen und diese sowohl in der Gestaltung als auch hinsichtlich der Durchführung dem zwischen fremden Dritten üblichen entspricht. Ein fremder Dritter wird nur dann ein Darlehen gewähren, wenn die Rückzahlung des Darlehens gesichert ist und gewisse Interessen des Darlehensgebers gewahrt werden. So würde ein fremder Dritter die Rückzahlung des Darlehens nicht ausschließlich davon abhängig machen, wie die wirtschaftlichen Verhältnisse des Darlehensnehmers, also der Personengesellschaft, sind. Wird ein Darlehen mit einer längeren Laufzeit vereinbart, wird ein fremder Dritter nur sein Einverständnis geben, wenn er entsprechende Sicherheiten erhalten wird. In der Praxis werden häufig Geldbeträge an nahe Verwandte geschenkt, damit diese die Beträge als Darlehen an die Gesellschaft als langfristiges Darlehen zur Verfügung stellen. Die Anerkennung der gezahlten Zinsen als Betriebsausgabe dürfte problematisch sein, wenn bei einem langfristigen Vertrag von z. B. 25 Jahren adäquate Sicherheiten nicht durch die Personengesellschaft gegeben werden mussten. 360

Es spielt grundsätzlich keine Rolle welche Herkunft die Mittel haben, die zur Gewährung des Darlehens zur Verfügung stehen. Hat ein Gesellschafter einer Personengesellschaft teile seines Eigenkapitalkontos einem nahen Verwandten (z. B. Kindern) geschenkt, führt das zu einer entsprechenden Umqualifizierung dieser Beträge von Eigenkapital in Fremdkapital, wenn die beschenkten Verwandten nicht Gesellschafter der Personengesellschaft sind. Für die steuerliche Beurteilung der Zinsaufwendungen als Betriebsausgabe ist ausschließlich entscheidend, dass die notwendigen Voraussetzungen, wie das Einhalten der gesetzlich vorgeschriebenen Form sowie die unter Fremden Dritten übliche Gestaltung und Durchführung eingehalten wurden. 361

## 5. Die steuerliche Behandlung der Gewinnverteilung

Bei der Personengesellschaft wurden bisher die Einkünfte unabhängig von der Art der Ergebnisverwendung bei der Gesellschaft festgestellt, den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und von diesen nach dem Einkommensteuergesetz bzw. dem Körperschaftsteuergesetz besteuert. Die Gewinnverteilung war Bestandteil des Unternehmensrisikos und es spielte keine Rolle ob der erwirtschaftete Gewinn thesauriert oder an die Gesellschafter ausgeschüttet wurde. Diese Systematik hat das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 mit der Einführung des § 34 a EStG geändert. Danach können bilanzierende Steuerpflichtige nicht entnommene Gewinne aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit auf Antrag ganz oder teilweise mit einem Steuersatz von 28,25 % besteuert werden. Das gilt nicht, wenn für solche 362

Gewinne ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG oder die Steuerermäßigung nach § 34 Abs. 3 in Anspruch genommen wird oder es sich um Gewinne im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 4 handelt. Der Antrag ist für jeden Betrieb oder Mitunternehmeranteil für jeden Veranlagungszeitraum gesondert bei dem für die Einkommensbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen. Bei Mitunternehmeranteilen kann der Steuerpflichtige den Antrag nur stellen, wenn sein Anteil am nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn mehr als 10 % beträgt oder 10.000 € übersteigt. Ein solcher Antrag kann bis zur Unanfechtbarkeit des Einkommensteuerbescheids für den nächsten Veranlagungszeitraum ganz oder teilweise zurückgenommen werden.

- 363** Übersteigt der positive Saldo der Entnahmen und Einlagen des Wirtschaftsjahres bei einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil den nach § 4 Abs. 1 Satz 1 oder § 5 EStG ermittelten Gewinn (Nachversteuerungsbetrag) ist eine Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 % vorzunehmen, wenn zum Ende des vorangegangenen Veranlagungszeitraums ein nachversteuerungspflichtiger Betrag festgestellt wurde. Dieser Betrag ist für jeden Betrieb und Mitunternehmeranteil gesondert jährlich wie folgt festzustellen:

	Beantragter begünstigter Gewinn des Veranlagungszeitraums
Abzgl.	Steuerbelastung von 28,25 %
Abzgl.	Solidaritätszuschlag
Zzgl.	Nachversteuerungspflichtiger Betrag des Vorjahres
Zzgl.	Auf den Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragenen nach versteuerungspflichtigen Betrag (§ 34 a Abs 5.)
Abzgl.	Nachversteuerungsbetrag des laufenden Jahres
Abzgl.	Auf einen anderen Betrieb oder Mitunternehmeranteil übertragenen nachversteuerungspflichtigen Betrag
=	nachversteuerungspflichtiger Betrag des Betriebs oder Mitunternehmeranteils zum Ende des Veranlagungszeitraums

- 364** Eine Nachversteuerung ist ebenso in den Fällen der Betriebsveräußerung, der Einbringung eines Betrieb oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft durchzuführen.
- 365** Für die steuerliche Gewinnverteilung der Personengesellschaft gilt zunächst die **Regelung im Gesellschaftsvertrag**. Enthält der Gesellschaftsvertrag keine Regelungen zur Gewinnverteilung gilt bei Handelsgesellschaften das Handelsgesetz, wonach bei einer Offenen Handelsgesellschaft die Gewinnverteilung in zwei Stufen erfolgt. In der Ersten Stufe erhält jeder Gesellschafter gemäß § 121 Abs. 1 HGB ein Anteil in Höhe von 4 % seines Kapitalanteils. Reicht der Jahresgewinn hierzu nicht aus, so bestimmen sich die Anteile nach einem entsprechend niedrigeren Satz. Der verbleibende Gewinn wird nach Köpfen verteilt.
- 366** Die Verteilung des Gewinns nach Handelsrecht für eine OHG ohne eine Regelung im Gesellschaftsvertrag zeigt nachfolgendes Beispiel.


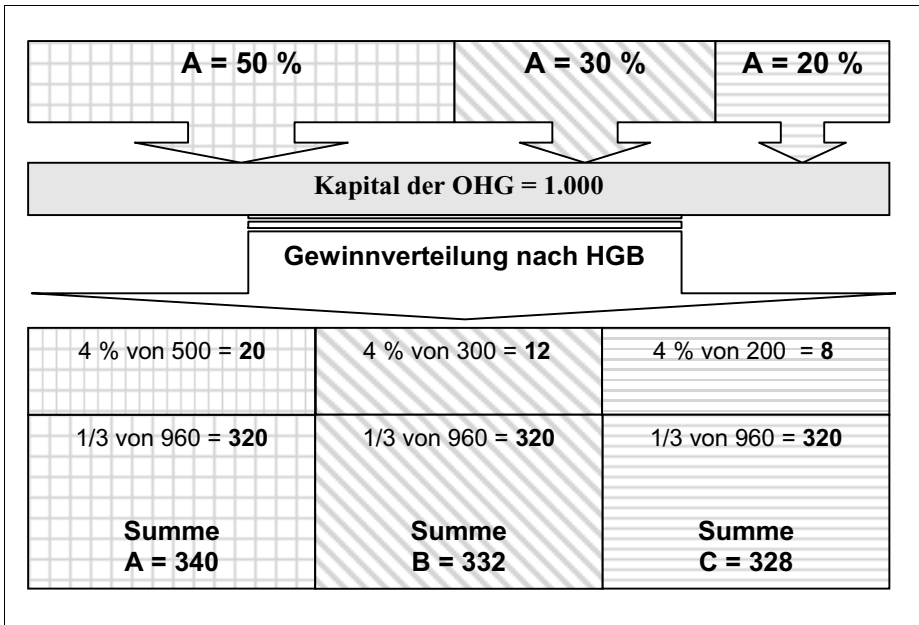
 **Beispiel:** A ist zu 50 %, B zu 30 % und C zu 20 % an einer OHG beteiligt. Das Eigenkapital beträgt 1.000 €. Die OHG macht im Jahr 2007 einen Gewinn von 1000 €.

Abb. 26: Die Gewinnverteilung nach dem HGB



Auch bei einer Kommanditgesellschaft erhält jeder Gesellschafter zunächst einen Mindestzins auf sein Kapital. Der darüber hinaus gehende Gewinn ist allerdings nicht nach Köpfen sondern nach einem den Umständen nach angemessenen Verhältnis der Anteile aufgeteilt. Das Handelsrecht geht davon aus, dass die Verlustverteilung von den Regelungen der Gewinnverteilung nicht abweicht. In der Praxis ist die Vereinbarung einer Gewinn und Verlustverteilung im Gesellschaftsvertrag nach den Kapitalanteilen üblich. Danach würde sich für das genannte Beispiel folgende Verteilung ergeben: 367

☛ **Beispiel:** A ist zu 50 %, B zu 30 % und C zu 20 % an einer OHG beteiligt. Das Eigenkapital beträgt 1.000 €. Die OHG macht im Jahr 2007 einen Gewinn von 1.000 €.

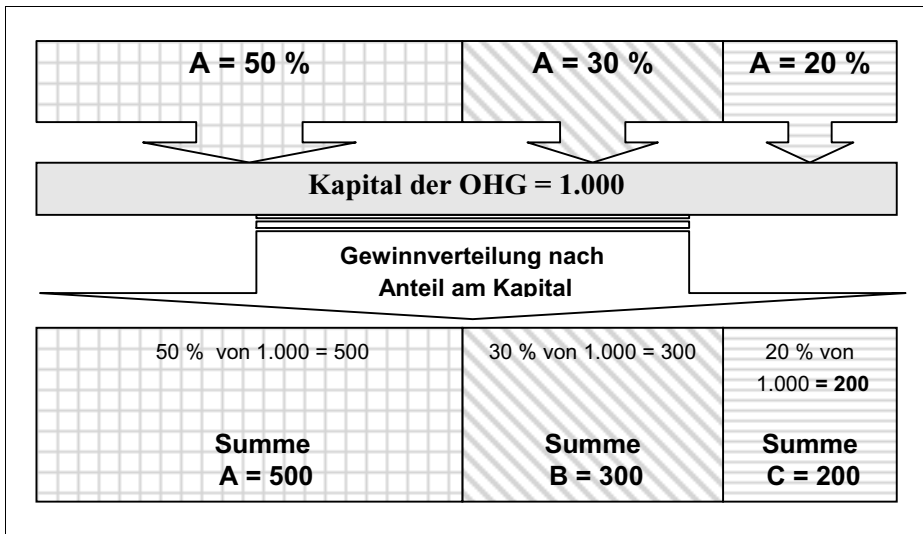
Die Gewinnverteilung nach dem Anteil am Kapital zeigt die Grafik auf der folgenden Seite. 368

Grundsätzlich ist der im Gesellschaftsvertrag vereinbarte Gewinnverteilungsschlüssel auch bei der steuerlichen Gewinnverteilung zu berücksichtigen.<sup>137</sup> Allerdings können spätere Änderungen der Gewinnverteilung steuerlich nur Wirkung für die Zukunft haben.<sup>138</sup> Bezogen auf die GmbH & Co. KG können sich allerdings Besonderheiten in Bezug auf die Komplementär-GmbH ergeben. Das betrifft insbesondere die Fälle, dass die Gewinnbeteiligung nicht angemessen ist oder es sich bei den Kommanditisten um Familienangehörige handelt. 369

<sup>137</sup> Vgl. BFH v. 10.11. 1980, BStBl. II 1981, 164, 238, 1990.

<sup>138</sup> Vgl. BFH v. 12.6. 1980, BStBl. II 1980, 723.

Abb. 27:



- 370** Ausgehend vom Grundfall der GmbH & Co. KG stellt sich die Gesellschaftsbeteiligung üblicherweise so dar, dass die Kommanditisten zu gleichen Anteilen an der Komplementär-GmbH beteiligt sind, wie an der KG. In diesen Fällen sind Interessenskonflikte innerhalb der Gesellschafter ausgeschlossen, besonders wenn es sich bei den Gesellschaftern um fremde Dritte handelt, weil sich die Gewinnverteilung ausschließlich nach den Interessen der Gesellschafter richtet. Das stellt sich anders dar, wenn die Kommanditisten untereinander verwandt sind. Besonders in den Fällen, dass ein Kommanditist Kinder in die Gesellschaft aufgenommen hat, liegt es nahe, dass für die Gewinnverteilung nicht nur betriebliche sondern auch private Gründe eine Rolle gespielt haben. Damit die Gewinnverteilung steuerlich anerkannt wird, muss sichergestellt werden, dass betriebliche Gründe für die Gewinnverteilung maßgebend sind. Grundsätzlich dürfte dieses der Fall sein, wenn sich die Gewinnverteilung am Beitrag des Gesellschafters am Erfolg der Gesellschaft richtet. Beiträge können in Form von Kapitaleinlagen aber auch in Form von Dienstleistungen und sonstigen Leistungen erfolgen. Die Leistung von Beiträgen einzelner Gesellschafter kann entweder im Rahmen einer Vorabvergütung oder durch Berücksichtigung im Gewinnverteilungsschlüssel abgegolten werden. In allen Fällen muss die Regelung einem Drittvergleich standhalten. Folglich sind Bedingungen die mit der Komplementär GmbH oder mit Familienangehörigen ausgehandelt wurden, mit den Bedingungen, die mit fremden Dritten unter sonst gleichen Voraussetzungen ausgehandelt worden wären, zu vergleichen.
- 371** Wurden mit der Komplementär-GmbH nicht angemessenen Bedingungen vereinbart, führt das zu einer Korrektur des körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens der GmbH indem die zu niedrigen Gewinnanteile der GmbH als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen sind. Die Gesellschafter müssen diese verdeckten Gewinnausschüttungen entsprechend nach dem Halbeinkünfteverfahren versteuern.
- 372** Handelt es sich um unangemessene Gewinnbeteiligungen von Familienangehörigen so ist der mit Gewinn zugunsten dessen zu korrigieren, der aus außerbetrieblichen

Gründen auf einen Teil seines Gewinnanspruchs zu Gunsten anderer Gesellschafter verzichtet hat.

Wird für einzelne Gesellschafter aus steuerlichen Gründen eine Korrekturbilanz (Ergänzungsbilanz) geführt, müssen die Ergebnisse dieser Korrekturbilanz der Handelsbilanz zugerechnet werden. Ein gleiches Verfahren ist im Zusammenhang mit Sonderergebnisrechnungen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 HS 2 EStG) anzuwenden. Zu bedenken ist allerdings, dass in den Fällen, dass außerbetriebliche Gründe für die Verteilung der Gewinnanteile eine Rolle gespielt haben, der Steuerbilanzgewinn nicht mit dem Handelsbilanzgewinn übereinstimmt. Wurde der Gewinnanteil der Komplementär-GmbH durch Vereinbarungen mit Familienangehörigen beeinträchtigt, liegt anteilig entsprechend dem Gewinnverteilungsschlüssel eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. **373**

Zum Steuerbilanzgewinn gehört auch der Gewinn aus den Sonderbereichen einzelner Gesellschafter sowie Tätigkeitsvergütungen und Zinsen für Darlehen, die den einzelnen Gesellschaftern im Rahmen der steuerlichen Gewinnverteilung zuzurechnen sind. **374**

Wurden Gesellschaftern Vorabvergütungen für Leistungen, die sie gegenüber der Gesellschaft erbracht haben, gewährt, sind diese den einzelnen Gesellschaftern zu Lasten des verbleibenden verteilungsfähigen Gewinns zuzurechnen, bevor der allgemeine Gewinnschlüssel Anwendung findet. Vergütungen sind alle Entgelte in Bar oder Sachwerten, gleichgültig ob sie einmalig oder laufend anfallen. Sie können fest oder variabel (z. B. gewinnabhängig) sein. Wichtig ist, dass sie auf einem schuldrechtlichen Vertrag beruhen. Zu den Vergütungen für Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft zählen:

- Gesellschaftsrechtliche Dienstleistungen (z. B. Geschäftsführung),
- Leistungen auf Grund eines Dienstvertrags i. S. v. § 611 BGB (z. B. Arbeitsverhältnis, anwaltschaftliche oder steuerliche Beratung),
- Leistungen auf Grund eines Werkvertrags i. S. v. § 631 BGB
- Leistungen auf Grund eines Geschäftsbesorgungsvertrags i. S. v. § 675 BGB (z. B. Architekten- oder Baubetreuungsleistungen).

Eine Zurechnung kommt nicht in Frage, wenn eine Einheitliche Vergütung für aus Warenlieferung und Tätigkeit bestehende Gesamtleistungen vereinbart wird, bei denen der Wert der Lieferung im Verhältnis zum Wert der Arbeit nicht mehr von untergeordneter Bedeutung ist. Ein typischer Fall ist die schlüsselfertige Gebäudeerrichtung. **376**

Bei einer GmbH & Co. KG spielt insbesondere die Vergütung für den Geschäftsführer oder einen leitenden Angestellten der Komplementär-GmbH eine Rolle, wenn dieser zugleich Kommanditist der Kommanditgesellschaft ist. Es ist ohne Bedeutung, ob der Dienstvertrag nur zur GmbH oder unmittelbar zur KG besteht. Die Ausführungen gelten nicht nur für die GmbH & Co. KG sondern sinngemäß auch für die atypisch stille Gesellschaft, deren tätiger Teilhaber eine GmbH und deren atypischer stiller Gesellschafter Geschäftsführer der GmbH ist. **377**

Bei den Leistungen auf Grund eines Arbeitsvertrags kommt es nicht darauf an, ob die Arbeitnehmer- oder die Mitunternehmereigenschaft überwiegt. Die Beteiligungshöhe hat keine Bedeutung auf die Zurechnungsnotwendigkeit. Eine noch so geringe Beteiligung führt zu einem entsprechenden Vorabgewinn in Höhe der gewährten Leistungen aus dem Arbeitsverhältnis. **378**

- 379** Zum Vorabgewinn gehören auch Vergütungen für Risiken, die an Gesellschafter für die Haftung z.B. als Komplementär vereinbart werden. Um Vorwegvergütungen handelt es sich auch bei Entgelten für die Darlehenshingabe und bei den Zinsen für die Verzinsung der Kapitalkonten der Personengesellschaft, wenn z.B. im Gesellschaftsvertrag eine Verzinsung solcher Konten geregelt ist. Der Vorabgewinn ist grundsätzlich von den Sondervergütungen zu unterscheiden. Denn Sondervergütungen sind Verbindlichkeiten der Personengesellschaft, die auch entsprechend handelsrechtlich zu passivieren sind. Insbesondere sind die Beträge von der Personengesellschaft zu zahlen ohne Rücksicht, ob die Gesellschaft im betreffenden Wirtschaftsjahr einen Gewinn erwirtschaftet hat. Basis der Sondervergütungen können der Gesellschaftsvertrag, Darlehensverträge, Anstellungsverträge, Dienstleistungsverträge u.ä. sein. Ist beispielsweise im Gesellschaftsvertrag einer Kommanditgesellschaft geregelt, dass die Verrechnungskonten, über die die Kommanditisten frei verfügen können, mit einem bestimmten Zinssatz zu verzinsen sind, muss der Zinsaufwand für das Wirtschaftsjahr passiviert werden, weshalb das handelsrechtliche Ergebnis entsprechend belastet wird. Hiervon unabhängig sind diese Beträge in der steuerlichen Gewinnermittlung selbstverständlich wieder zu neutralisieren, indem die für die Gesellschafter ermittelten Zinsbeträge als Sonderbetriebseinnahme in der Gewinnverteilung zugerechnet werden. Ähnlich verhält es sich mit der Haftungsvergütung der Komplementär-GmbH bei einer GmbH & Co. KG. Ist die Komplementär-GmbH nicht am Kapital der Kommanditgesellschaft beteiligt, erhält sie üblicherweise eine Haftungsvergütung, die beispielsweise in Höhe von 10 % des am letzten Bilanzstichtag ausgewiesenen Eigenkapitals festgelegt wird. Diese Haftungsvergütung stellt bei der Personengesellschaft handelsrechtlichen Aufwand dar und ist zum Bilanzstichtag zu bezahlen oder entsprechend zu passivieren. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung wird dieser Betrag als Sonderbetriebseinnahmen der GmbH dem steuerlichen Ergebnis zugerechnet.
- 380** Für die steuerliche Anerkennung der Gewinn- bzw. Verlustverteilung ist entscheidend, ob aus den Regelungen das entsprechende Unternehmerrisiko beim Gesellschafter liegt. Erhält beispielsweise ein Kommanditist eine Mindestverzinsung des Kapitals und ist er an den stillen Reserven nicht beteiligt, wird er nicht als Mitunternehmer gesehen, auch wenn seine Mitwirkungsrechte denen eines Kommanditisten entsprechen. Zu ähnlichen Ergebnissen kann es kommen, wenn ein Kommanditist von der Verlustverteilung ausgeschlossen wird.
- 381** Der Gewinn bzw. Verlust, der nach Berücksichtigung der Vorwegvergütungen verbleibt, wird grundsätzlich nach dem im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel auf die einzelnen Gesellschafter verteilt.

## 6. Gewinnverteilung an die Gesellschafter

- 382** Die Gewinnverteilung aus Sicht des einzelnen Gesellschafters hängt von den besonderen Regelungen innerhalb der Personengesellschaft ab. Grundsätzlich gelten die Regelungen des Gesellschaftsvertrags. Hier muss zunächst zwischen der handelsrechtlichen und der steuerlichen Verteilung unterschieden werden, wobei die handelsrechtliche Verteilung den steuerlichen Korrekturen vorangeht.
- 383** Bei der Gewinnverteilung an die Gesellschafter müssen somit unterschiedliche Verteilungsstufen berücksichtigt werden. Zunächst wird der Gewinn bzw. Verlust aus der

Gesellschaftsbilanz entsprechend den Regelungen im Gesellschaftsvertrag auf die einzelnen Gesellschafter nach dem festgelegten Schlüssel verteilt. Dabei werden im Gesellschaftsvertrag festgelegte Vorabgewinne den einzelnen Gesellschaftern individuell zugeschrieben und der dann noch verbleibende Restgewinn nach den gesellschaftsrechtlichen Schlüsseln den Gesellschaftern zugesprochen. Aus handelsrechtlicher Sicht ist damit die Gewinnverteilung abgeschlossen. Vom zeitlichen Ablauf gestaltet sich die handelsrechtliche Gewinnverteilung in der Weise, dass nach der Erstellung des Jahresabschlusses für die Personengesellschaft die Feststellung des Jahresabschlusses in einer Gesellschafterversammlung erfolgt. Mit der Feststellung wird auch über die Ergebnisverwendung entschieden.

In der Praxis kommen unterschiedliche Regelungen vor, die teilweise zu einer Verkürzung des Zeitraums zwischen Gewinnerwirtschaftung der Tochtergesellschaft und Gewinnvereinnahmung beim Gesellschafter führen sollen, der periodengleich die Steuern für seinen Gewinnanteil abführen muss. Denn bei Beteiligungen über mehrere Stufen dauert es mehrere Perioden, bis ein Gewinn zur obersten Gesellschaft ankommt. Zum besseren Verständnis soll dies am Beispiel einer mehrstufigen Personengesellschaft gezeigt werden:

384

**Beispiel:** A ist mit 50 % als Kommanditist am Kapital der A-GmbH & Co, KG beteiligt. Die A-GmbH & Co, KG ist mit 50 % Kapitalanteil als Kommanditistin der B-GmbH & Co, KG, die wiederum mit 50 % Kapitalanteil Kommanditistin der C-GmbH & Co, KG ist. Die C-GmbH & Co, KG erwirtschaftet zum 31.12. 2007 einen Gewinn in Höhe von 800.000 €. Zur Vereinfachung wird unterstellt, dass der handelsrechtliche Gewinn nicht vom steuerlichen Ergebnis abweicht. Die verbleibenden 50 % werden von weiteren Kommanditisten gehalten. Die Komplementärgesellschaften sind am Vermögen der Kommanditgesellschaften nicht beteiligt. Im Gesellschaftsvertrag ist lediglich geregelt, dass über die Gewinnverwendung die Gesellschafterversammlung entscheidet, wobei die Gesellschafter am Gewinn nach ihren Kapitalanteilen beteiligt sind.

**Ergebnis:**

**a) Ausschüttungen nach handelsrechtlichen Vorschriften**

Im Jahr 2008 beschließen die Gesellschafter der C-GmbH & Co, KG über die Ausschüttung der C-GmbH & Co, KG an die B-GmbH & Co, KG. Nach Ablauf des Jahres 2008, also im Jahr 2009 beschließen die Gesellschafter der B-GmbH & Co, KG über die Ausschüttung der B-GmbH & Co, KG an die A-GmbH & Co, KG. Die Weiterausschüttung an A ist also frühestens im Jahr 2010 möglich sein.

**b) Ausschüttungen nach steuerlichen Vorschriften**

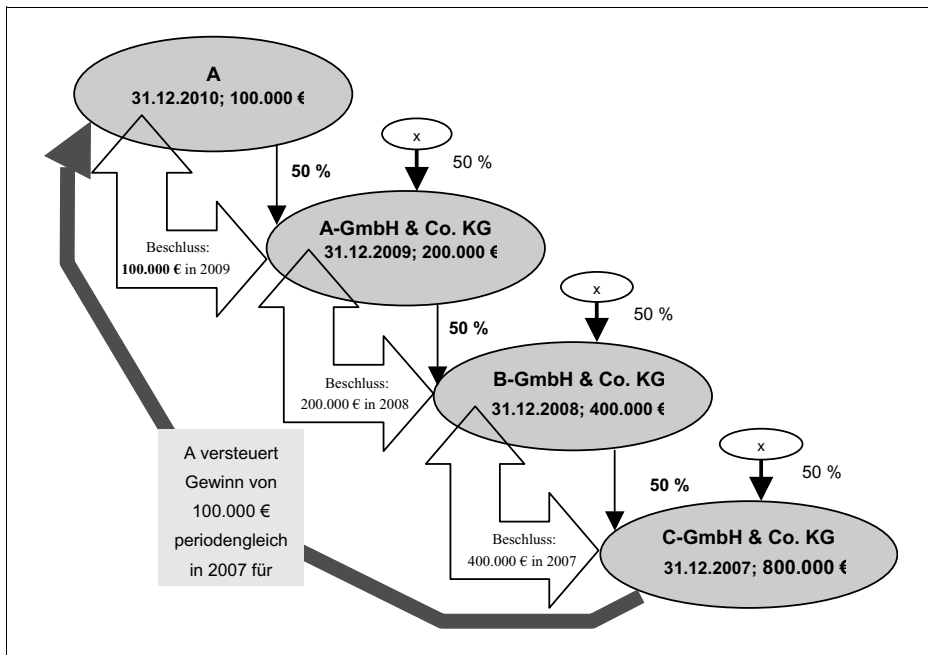
Der anteilige Gewinn der C-GmbH & Co, KG wird periodengleich zum 31.12. 2007, also für das Steuerjahr 2007 allen Gesellschaften zugeschrieben. Der Gesellschafter A muss bereits im Jahr 2007 seinen anteiligen Gewinn versteuern, obwohl er erst im Jahr 2010 einen Zugriff auf seinen Gewinnanteil haben wird.

Die unterschiedliche Behandlung soll die Grafik auf der folgenden Seite verdeutlichen. 385

Nach der Ergebnisverwendung kann beispielsweise eine Gutschrift der anteiligen Gewinne auf die Verrechnungskonten der Gesellschafter oder auch die Zuführung auf ein Rücklagenkonto beschlossen werden. Bei der Zuführung auf ein Rücklagenkonto kann der einzelne Gesellschafter ohne einen Gesellschaftsbeschluss nicht über die Gewinnanteile frei verfügen. Hier wird der entscheidende Unterschied der handelsrechtlichen Gewinnverteilung zur steuerlichen Gewinnverteilung deutlich. Aus steuerlicher Sicht erhält jeder einzelne Gesellschafter einen Anteil am Gewinn, wobei das gesamte 386



Abb. 28:



Jahresergebnis auf die Gesellschafter verteilt wird, egal ob sie aus gesellschaftsrechtlicher Sicht einen Zugriff auf diesen Anteil haben oder nicht. Sind mehrere Personengesellschaften hintereinander geschaltet, werden die Gewinnanteile jeweils um eine Periode verschoben in die darüber liegende Gesellschaft ausgeschüttet oder den Rücklagen zugeführt. Steuerlich gilt für Personengesellschaften das Transparenzprinzip, wonach es zu einer direkten Zurechnung zum die Steuer zahlenden Gesellschafter kommt. Das kann eine natürliche Person sein oder eine Kapitalgesellschaft. Um den Zeitraum zwischen dem Zugriff auf den Gewinn und der Versteuerung zu verkürzen, wird häufig im Gesellschaftsvertrag die Regelung aufgenommen, wonach ein bestimmter Anteil am Gewinn der Gesellschaft den Gesellschaftern zusteht. Damit erfolgt bereits am Jahresende der Personengesellschaft eine Gewinnverteilung auf das Verrechnungskonto des Gesellschafter. Andere Alternativen sind Vorabgewinnausschüttungen. Problematisch ist dabei allerdings, dass erst am Ende des Wirtschaftsjahres der Gewinn für das abgelaufene Jahr fest steht. Von der Gewinnverteilung unabhängig, erfolgt also die Gewinnverteilung auf die Gesellschafter für steuerliche Zwecke.

- 387** In der Ersten Stufe der Gewinnverteilung erfolgt zunächst die Zuordnung der handelsrechtlichen Gewinnanteile zu den Gesellschaftern, wobei entsprechende Vereinbarungen zu Vorabgewinnen einzuhalten sind. Dabei wird die Zuführung zu einem Rücklagenkonto nach dem im Gesellschaftsvertrag festgelegten Gewinnverteilungsschlüssel berücksichtigt. Im Ergebnis wird also der gesamte handelsrechtliche Gewinn auf die Gesellschafter aufgeteilt.
- 388** In der nächsten Stufe werden steuerliche Korrekturen vorgenommen, indem die Ergebnisse aus den Ergänzungs- und Sonderbilanzen sowie sonstige Sonderbetriebsein-

nahmen und – ausgaben den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet werden. Das Ergebnis ist der Gesamtgewinn aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft.

Ein Beispiel, wie eine Gewinnverteilung bezogen auf die Gesellschafter bei einer Personengesellschaft aussehen könnte, zeigt die nachfolgende Tabelle, bei der die Zahlen beispielhaft gewählt wurden:

389

**Gewinnverteilung der A + B GmbH & Co. KG zum 31.12. 2007**

	A + B				Summe €
	Gesamt €	GmbH €	A €	B €	
Anteil am Gewinn lt. GesV		0%	60%	40%	
I. Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz	100.000				
Vorabgewinn A	-10.000		10.000		10.000
Restgewinn	90.000	0	54.000	36.000	90.000
		0	64.000	36.000	100.000
II. bilanzsteuerrechtliche Anpassungen					
– Auflösung Jubiläumsrückstellung	-5.000				
– Zuführung Drohverlustrückstellung	15.000				
	10.000				
III. sonstige außerbilanzielle Hinzu- rechnungen					
– Gewerbesteueraufwand <sup>139</sup>	10.000				
– übrige n.a. Betriebsausgaben	2.000				
	22.000	0	13.200	8.800	22.000
korrigierter Steuerbilanzgewinn/ -verlust		0	77.200	44.800	122.000
IV. Verlust aus Ergänzungsbilanz B	-12.500			-12.500	-12.500
V. Sondergewinn/-verlust von Gesellschaftern					
– Haftungsvergütung Komplementär GmbH	5.000	5.000			5.000
– Tätigkeitsvergütungen	160.000		80.000	80.000	160.000
– Miete Lager A	12.000		12.000		12.000
– Zinsen Verrechnungskonten	8.250	250	4.500	3.500	8.250
– Ausschüttung A+B GmbH	10.000	0	6.000	4.000	10.000
– Sonderbetriebsausgaben (AfA, Zinsen u.ä.)	-20.000		-18.000	-2.000	-20.000
	175.250	5.250	84.500	85.500	175.250
<b>steuerlicher Gewinnanteil</b>		<b>5.250</b>	<b>161.700</b>	<b>117.800</b>	<b>284.750</b>

Wird der Gewinnverteilungsschlüssel geändert ist dies nur mit Wirkung für die Zukunft möglich. Bei einem Gesellschafterwechsel während eines Wirtschaftsjahres ist das Ergebnis auf Grund eines Zwischenbilanz auf die Zeit vor und nach dem Wechsel aufzuteilen und den jeweiligen Gesellschaftern zuzurechnen. Wurde eine Zwischenbi-

390

<sup>139</sup> Nicht abzugsfähig nach Einführung des § 4 Abs. 5 b EStG durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008.

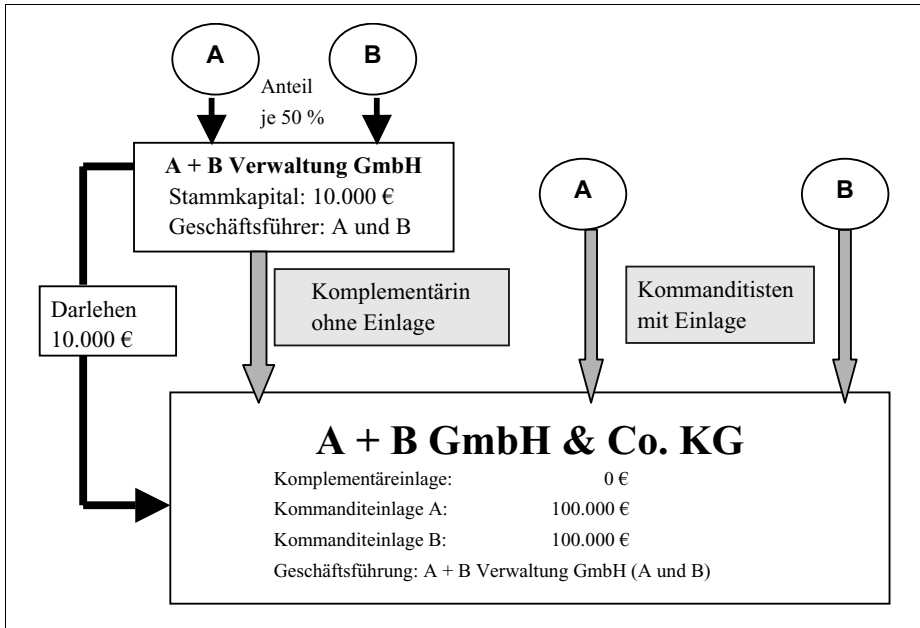
lanz nicht erstellt, muss eine Schätzung des Gewinns zum Zeitpunkt des Wechsels vorgenommen werden.

- 391** Der Gewinnanteil des einzelnen Gesellschafters ergibt sich, wie aus dem Beispiel ersichtlich wurde, aus der von der Personengesellschaft einheitlich erstellten Gewinnverteilung für die Gesellschafter. Bei dieser Verteilung kommt es nicht darauf an, ob die betreffenden Gesellschafter tatsächlich einen Zugriff auf die auf die entfallenden Gewinnanteile haben. Die Personengesellschaft ist zur Ermittlung und Erklärung über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung verpflichtet. Die Ermittlung erfüllt einerseits die Bestimmung der steuerlichen Gewinnanteile für die Gesellschafter andererseits bildet sie die Basis für die Gewerbesteuer, soweit die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt, für die die Personengesellschaft Steuerpflichtiger ist. Mit dieser Verteilung wird auch bestimmt, welche Einkunftsart die Personengesellschaft und damit auch der beteiligte Gesellschafter erwirtschaften. Nach der Erklärung erlässt das für die Personengesellschaft zuständige Finanzamt einen Bescheid, der ein Grundlagenbescheid für die Einkommensteuer und die Körperschaftsteuer der beteiligten Gesellschafter ist. Innerhalb dieses Verfahrens ist die Personengesellschaft beteiligtenfähig und klagebefugt. Der einzelne Gesellschafter kann dann im Rahmen seiner Einkommensbesteuerung entscheiden, ob er nicht entnommene Gewinne im Rahmen eines Antrags gemäß § 34 a EStG mit einem verminderten Steuersatz von 28,25 % besteuern will und nach einer entsprechenden Entnahme eine Nachversteuerung durchführt.

## 7. Verdeckte Gewinnausschüttungen der Komplementär-GmbH

- 392** Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingegenommen hätte. Nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG mindern verdeckte Gewinnausschüttungen das Einkommen nicht. Verdeckte Gewinnausschüttungen sind ausschließlich nur zwischen Kapitalgesellschaften und ihren Gesellschaftern möglich. Im Fall von Personengesellschaften sind somit immer dann verdeckte Gewinnausschüttungen denkbar, wenn Kapitalgesellschaften zum Gesellschafterkreis der Personengesellschaft gehören. Ein typischer Fall in der Praxis ist die GmbH & Co. KG, bei der eine GmbH Komplementärin und natürliche Personen Kommanditisten der Kommanditgesellschaft sind. Üblicherweise sind die Kommanditisten gleichzeitig Gesellschafter der GmbH und übernehmen die Geschäftsführung der GmbH und somit auch der KG.
- 393** Die typische Konstellation zeigt nachfolgende Grafik:

Abb. 29:



Eine verdeckte Gewinnausschüttung kommt in diesem Fall immer dann in Betracht, wenn bei der Komplementär-GmbH eine Vermögensminderung eintritt oder eine Vermögensmehrung verhindert wird und dies durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dabei muss der Bezug zu Gesellschaftern nicht nur auf die GmbH selbst sondern auch auf die Gesellschafter der KG ausgeweitet werden. Bei einem beherrschenden Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann anzunehmen, wenn es an einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt von der Kapitalgesellschaft gezahlt werden soll. Hierbei geht es hauptsächlich um nicht ausgeglichene Leistungsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und einem Gesellschafter, die sich zu Lasten der Kapitalgesellschaft auswirken. Denkbar ist z.B. ein unangemessen niedriges Entgelt für Leistungen der Gesellschaft an die Gesellschafter oder ein unangemessen hohes Entgelt für Leistungen der Gesellschafter an die Gesellschaft. Die unangemessenen Verhältnisse müssen mit Rücksicht auf das Gesellschaftsverhältnis entstanden sein, was im Gegensatz zur betrieblichen Veranlassung steht. Denn Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen aus betrieblichem Anlass können nicht zu verdeckten Gewinnausschüttungen führen. Entscheidend ist aber, dass die Gesellschaft ein eigenes innerbetriebliches Interesse an dem Rechtsgeschäft hat und aus innerbetrieblichen Gründen deshalb eine Vermögensminderung in Kauf nimmt. In Bezug auf eine Kapitalgesellschaft, die Gesellschafter einer Personengesellschaft ist, können folgende verdeckte Gewinnausschüttungen unterschieden werden:

394

- (1) Unausgeglichene Rechtsgeschäfte mit Gesellschaftern der GmbH, die nicht gleichzeitig Gesellschafter der KG sind.
- (2) Rechtsgeschäfte mit Gesellschaftern der Komplementär-GmbH, die gleichzeitig Kommanditisten sind.

- (3) Rechtsgeschäfte der Komplementär-GmbH mit der Personengesellschaft, bei gleichzeitiger Beteiligung der Gesellschafter an beiden Gesellschaften.
- (4) Nicht ausgeglichene Rechtsgeschäfte zwischen GmbH & Co. KG und ihren verbleibenden Gesellschaftern (Kommanditisten).
- 395** Unausgeglichene Rechtsgeschäfte mit einem Gesellschafter der GmbH (1) haben keine Verbindung zur Personengesellschaft. Es kommt ausschließlich zu einer Einkommenskorrektur bei der Komplementär-GmbH die zu keinen Folgewirkungen oder Korrekturen bei der Personengesellschaft führen.
- 396** Sind die Gesellschafter der GmbH gleichzeitig Gesellschafter der Personengesellschaft (2) verändert sich der erläuterte Tatbestand in Bezug auf die Einkommenskorrektur der GmbH nicht. Eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter berührt aber gleichzeitig den Sonderbereich der Mitunternehmerschaft, wodurch es zu einem Einfluss auf den Kommanditisten bei der steuerlichen Gewinnermittlung der Personengesellschaft kommt. Denn die Gewinnausschüttungen der GmbH an ihre Gesellschafter führen zu Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter bei der Personengesellschaft.
- 397** Schließt die Komplementär-GmbH unausgeglichene Rechtsgeschäfte mit der Personengesellschaft ab, erhöht sich das körperschaftsteuerliche Einkommen der Komplementär-GmbH und wirkt sich im Ergebnis der Personengesellschaft aus.
- 398** Mit der verdeckten Gewinnausschüttung an den Gesellschafter verändert sich der Gewinn des empfangenden Gesellschafters im Sonderbereich.
- 399** Nicht ausgeglichene Rechtsgeschäfte zwischen der Personengesellschaft und den Kommanditisten führen zunächst zu einer Erhöhung des Gesamthandgewinns der Personengesellschaft. Nur wenn die Komplementär-GmbH am Vermögen der Personengesellschaft beteiligt ist, verändert sich damit ihr Gewinnanteil. Die Erhöhung des Gewinnanteils führt zu einem höheren körperschaftsteuerlichen Einkommen. In der Folge ergibt sich eine höhere Ausschüttung der GmbH an den begünstigten Gesellschafter, was wiederum zu einer Veränderung der Sonderbetriebseinnahmen des Gesellschafters führt.
- 400** Ist eine verdeckten Gewinnausschüttung bei der Komplementär-GmbH z.B. wegen eines zu hohen Zinssatzes festgestellt, kommt es zu einer Einkommenserhöhung durch Zurechnung in Höhe des festgestellten nicht ausgeglichenen Betrags, da verdeckte Gewinnausschüttungen gemäß § 8 Abs. 2 Satz 2 KStG steuerlich nicht abzugsfähig sind. Voraussetzung für die Zurechnung ist lediglich eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung nicht ein Zufluss an den Gesellschafter. Die Einkommenserhöhung führt zu einer Tarifbelastung von 25 % Körperschaftsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag. Zusätzlich verändert sich die Gewerbesteuer.
- 401** Bei den Anteilseignern der GmbH (gleichzeitig Komplementäre der KG) kommt es wegen der verdeckten Gewinnausschüttung zu einem Gewinnverzicht der Komplementäre. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird für den jeweiligen Gesellschafter als Ausschüttung behandelt, dem dieser Gewinnverzicht zugute kommt. Diese Ausschüttungen unterliegen gemäß § 3 Nr. 40 a EStG dem Halbeinkünfteverfahren. In der Folge ist also die verdeckte Gewinnausschüttung beim Gesellschafter nur zur Hälfte als Sonderbetriebseinnahme anzusetzen.
- 402** Ein besonders kritisches Augenmerk bei der Beurteilung einer Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist dann notwendig, wenn es sich um einen beherrschenden

Gesellschafter handelt, dieser also zu mehr als 50 % der Stimmrechte auf sich vereint. Eine beherrschende Stellung liegt auch vor, wenn bei mehreren Gesellschaftern gleich gelagerte Interessen gegeben sind.

In einem solchen Fall bedarf es einer klaren und von vornherein abgeschlossenen Vereinbarung ob und in welcher Höhe ein Entgelt von der Kapitalgesellschaft gezahlt wird. Die Vereinbarung muss allerdings nicht die Schriftform haben. So kann eine mündlich abgeschlossene Vereinbarung über monatlich wiederkehrende Leistungen aufgrund ihrer tatsächlichen Durchführung als klar angesehen werden. Das Erfordernis der Klarheit schließt nicht aus, dass in Einzelfällen eine Auslegung von Vereinbarungen notwendig ist, wenn eine Auslegung aber eindeutig möglich ist. **403**

Vereinbarungen müssen vor allem von vornherein vorliegen. Eine Rückwirkung von Vereinbarungen ist nicht möglich. Änderungen können sich ausschließlich für die Zukunft auswirken. So werden z.B. Gehaltsvereinbarungen mit einem beherrschenden Gesellschafter nur anerkannt, wenn von vornherein ein schriftlicher Anstellungsvertrag vorliegt. Diese Grundsätze gelten auch für Entgeltsvereinbarungen wie Tantiemen, Weihnachtsgeld und sonstige Dienstleistungen, wie PKW-Gestellung, Gärtnerarbeiten u.ä. **404**

Aus der Vereinbarung muss auch eindeutig hervorgehen, dass die Leistungen als Entgelt für die Tätigkeitsvergütung zu sehen sind, damit eine klare Abgrenzung zur Gesellschaftssphäre gegeben ist. **405**

Bei dem Abschluss von Anstellungsverträgen mit dem beherrschenden Gesellschafter ist besonders wichtig, dass das Tätigkeitsfeld genau umschrieben wird, wenn nicht alle Tätigkeiten von der Anstellung erfasst und gesondert abgerechnet werden sollen. **406**

Die Grundsätze zum beherrschenden Gesellschafter gelten für Vereinbarungen zwischen der Komplementär-GmbH und der GmbH & Co. KG, wenn die GmbH einen beherrschenden Anteilseigner hat, der gleichzeitig Kommanditist ist. Betroffen sind hiervon insbesondere Geschäftsführerverträge, Miet-, Pachtverträge u.ä. Verträge. **407**

Werden Verträge mit nahe stehenden Personen eines beherrschenden Gesellschafters abgeschlossen, sind die Grundsätze ebenso anzuwenden. Wird also ein Vertrag mit dem Sohn eines beherrschenden Gesellschafters abgeschlossen, der in sich widersprüchlich ist, so wird der Vertrag steuerlich nicht anerkannt. Die Gehaltszahlungen an den Sohn würden auf Grund des steuerrechtlich unwirksamen Vertrags mit der Auszahlung als verdeckte Gewinnausschüttung an den beherrschenden Gesellschafter behandelt werden, selbst wenn gegen die Höhe der Zahlungen nichts einzuwenden wäre. **408**

Ist die Leistung unangemessen, kommt es zu einer verdeckten Gewinnausschüttung auch wenn die sonstigen formellen Kriterien erfüllt wurden. Die Frage der Angemessenheit ist anhand eines Fremdvergleiches zu prüfen. Werden Wirtschaftsgüter an einen Gesellschafter veräußert ist als Vergleichswert der gemeine Wert heranzuziehen. Handelt es sich um eine Leistung, ist das Entgelt zugrunde zu legen, dass üblicherweise gezahlt worden wäre. Gibt es direkte Vergleichsmöglichkeiten innerhalb des Betriebs, kann dieser Wert Berücksichtigung finden. **409**

Der Sachverhalt der verdeckten Gewinnausschüttung der Komplementär-GmbH an Gesellschafter, die gleichzeitig Kommanditisten sind, wird in der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der GmbH & Co. KG festgestellt. Der Gewinnanteil **410**

der GmbH wird gesondert im Feststellungsverfahren der GmbH & Co. KG festgestellt. Werden nun im Zusammenhang mit der Beteiligung an der GmbH & Co. KG verdeckte Gewinnausschüttungen an Gesellschafter, die gleichzeitig Kommanditisten sind, gewährt, so ist der Gewinnanteil der GmbH entsprechend der verdeckten Gewinnausschüttung zu erhöhen, während sich der Anteil der Gesellschafter am Restgewinn vermindern wird. Die Verminderung dürfte sich wohl durch eine gleiche Erhöhung des Sondergewinns durch die verdeckte Ausschüttung neutralisieren.

- 411** Wird durch die verdeckte Gewinnausschüttung der Gesamtgewinn der Personengesellschaft z.B. wegen einer Leistungsbeziehung mit der Personengesellschaft berührt ergibt sich folgende Reihenfolge der Berichtigung:
- (1) Korrektur des steuerlichen Bilanzgewinns der Personengesellschaft u.U. auch der Sonderbilanz
  - (2) Änderung der Gewinnverteilung
  - (3) Korrektur des körperschaftsteuerlichen Einkommens
  - (4) Erfassung der vGA der Komplementär-GmbH an die Gesellschafter
- 412** Im Ergebnis ergeben sich eine Korrektur des körperschaftsteuerlichen Einkommens und eine damit zusammenhängende höhere Belastung mit Körperschaftsteuer sowie eine Zurechnung bei den Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter. Allerdings wird bei den Sonderbetriebseinnahmen nur der Sonderbereich desjenigen Gesellschafters berührt, der die verdeckte Gewinnausschüttung mit verursacht hat.

## IV. Ertragsteuerliche Behandlung der Personengesellschaft

### 1. Die Personengesellschaft als Steuersubjekt

- 413** Die Gesellschafter einer Personengesellschaft haben nur dann gemeinschaftliche Einkünfte, wenn sie gemeinsam das Gewerbe betreiben. Das setzt voraus, dass jeder Einzelne von Ihnen steuerlich als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist. Eine Mitunternehmerschaft der Gesellschafter ist dann zu verneinen, wenn bürgerlich-rechtlich kein Gesellschaftsverhältnis gegeben ist, weil die Verträge nicht anzuerkennen sind, d.h. die Vermögensverfügung zwar anzuerkennen ist, aber die rechtlichen Verhältnisse innerhalb der Gesellschafter so gestaltet wurden, dass eine Mitunternehmerschaft des Gesellschafters im Sinne des Steuerrechts zu verneinen ist.
- 414** Aus steuerlicher Sicht müssen die Mitunternehmer Mitunternehmerinitiative und -risiko entfalten. Nach H 15.8 Abs. 1 EStH bedeutet die Mitunternehmerinitiative vor allem die Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen. Es reicht allerdings aus, wenn die Gesellschafter zumindest die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten innehaben, die wenigstens den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einen Kommanditisten nach dem HGB zustehen oder den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen.<sup>140</sup> Die Mitunternehmerschaft eines Kommanditisten wird mangels Mitunternehmerinitiative dann ausgeschlossen sein,

<sup>140</sup> BFH v. 25.6. 1984, BStBl. II 1984, 751, 769.