



SEMINARE STEUERN + FINANZEN
H.a.a.S. GmbH

LESEPROBE

DIE BESTEUERUNG VON PERSONENGESELLSCHAFTEN - WISSEN AUFFRISCHEN

August 2018

Heft 1

Tino Srebne, Dipl.-Finanzwirt (FH), Steuerberater, Markkleeberg

Die Allgemeinen Geschäftsbedingungen (AGB) der H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag finden Sie unter www.haas-wir-steuern.de. Die Seminare inkl. Arbeitsunterlagen werden von qualifizierten Referenten sorgfältig vorbereitet und durchgeführt. Sowohl die Referenten als auch die H.a.a.S. GmbH Seminare und Vortrag übernehmen jedoch keine Haftung für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit in Bezug auf die Tagungsunterlagen oder die Durchführung des Seminars.

Sollten die Inhalte dieses Seminars bzw. der Seminarunterlage für steuerliche und/oder rechtliche Planungen, Gestaltungen o. ä. verwendet werden, übernehmen wir keine Haftung für sich daraus eventuell ergebende Schäden gleich welcher Art.

Diese Unterrichts- und sonstigen Materialien unterliegen dem Urheberrecht, sodass jede Art der Weitergabe ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers untersagt ist.

Inhaltsverzeichnis

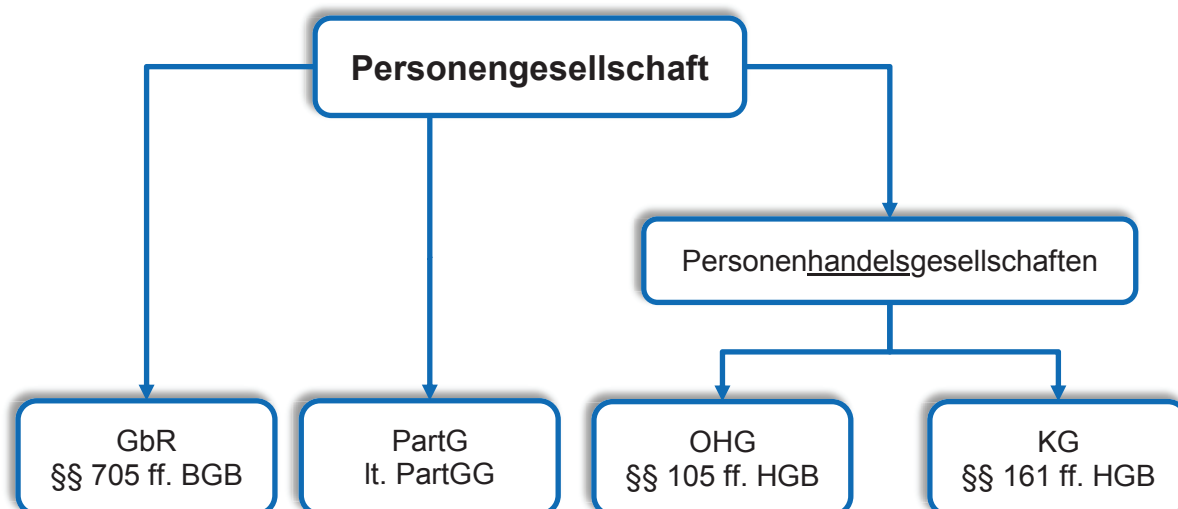
I.	Die Personenhandelsgesellschaften im Handels- und Steuerrecht	7
1.	Übersicht über die Personengesellschaften insgesamt	7
2.	Begriff der OHG, § 105 Abs. 1 HGB	7
3.	Begriff der KG, § 161 Abs. 1 HGB	7
4.	Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Handelsrecht	7
5.	Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Steuerrecht	8
6.	Steuerliche Gewinnermittlung von gewerblichen Personengesellschaften	8
II.	Grundlagen der Besteuerung vom Einkommen von Personen- gesellschaften	10
1.	Übersicht Besteuerung vom Einkommen	10
2.	Mitunternehmerschaft	11
2.1	Sachlicher Anwendungsbereich	11
2.2	Voraussetzungen	11
2.3	Gewerbliche Mitunternehmerschaften	12
2.4	Folgen	13
2.4.1	Einkünfte der Mitunternehmer	13
III.	Betriebsvermögen einer Personengesellschaft	14
1.	Allgemeiner Überblick	14
2.	Gesellschaftsvermögen	15
3.	Sonderbetriebsvermögen	19
IV.	Gewinnermittlung von Personengesellschaften	29
1.	Additive steuerliche Gewinnermittlung bilanzierender Mitunternehmerschaften	29
2.	Gewinnermittlung auf der 1. Stufe	30
3.	Gewinnermittlung auf der 2. Stufe	32
3.1	Grundsätze	32
3.2	Abgrenzung 1. und 2. Gewinnstufe bei Sondertätigkeiten	32
4.	Zusammenfassung 1. und 2. Gewinnstufe	38
5.	Korrespondierende Bilanzierung	43

V.	Verträge zwischen Gesellschaft und Gesellschafter	46
1.	Einheits- versus Bruchteilsbetrachtung bei Mitunternehmerschaften	46
2.	Fremdübliche Verträge	47
3.	Fremdunübliche Verträge	58
VI.	Bilanzierungskonkurrenzen	59
VII.	Ergänzungsbilanz	64
VIII.	Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer bestehenden Personen- gesellschaft	66
1.	Allgemeines	66
2.	Gesellschafterwechsel	67
3.	Ausscheiden eines Gesellschafters gegen Abfindung durch die Gesellschaft	79
3.1	Abfindung des Gesellschafters zum Buchwert seines Kapitalkontos	79
3.1.1	Betriebliche Gründe	80
3.1.2	Private Gründe	80
3.2	Abfindung des Gesellschafters über dem Buchwert seines Kapitalkontos	83
3.2.1	Normalfall: Abfindung zum „Teilwert = gemeinen Wert“ (Vollabfindung)	83
3.2.2	Lästiger Gesellschafter	84
3.2.3	Fortentwicklung der Wirtschaftsgüter bei verbleibenden Gesellschaftern	85
3.2.4	Teilentgeltliche Übertragung	88
3.2.5	Private Motivationen	90
3.2.6	Abfindung bei negativem Kapitalkonto	90
3.2.6.1	Die auf den Ausscheidenden entfallenden stillen Reserven sind größer als der negative Saldo des Kapitalkontos	90
3.2.6.2	Es sind keine stillen Reserven vorhanden bzw. sind diese niedriger als der Saldo des negativen Kapitalkontos	90
3.3	Abfindung des Gesellschafters unter dem Buchwert seines Kapitalkontos	94
3.3.1	Teilwert ist tatsächlich niedriger als der Buchwert	94
3.3.2	Ausscheidende verzichtet aus betrieblichen Gründen	95
3.3.3	Ausscheidende will den Mehrwert aus betrieblichen Gründen den verbleibenden Gesellschaftern zuwenden	95
3.3.4	Ausscheidende verzichtet aus privaten Gründen auf den Mehrwert	95

IX.	Die Kapitalkonten der Gesellschafter	98
1.	Gesetzliche Regelung	98
2.	Mehrkonten-Modelle lt. Gesellschaftsvertrag	98
2.1	2-Konten-Modell	98
2.2	3-Konten-Modell	99
2.3	4-Konten-Modell	100
3.	Bilanzierung und Ausweis des Eigenkapitals in der Handelsbilanz	106
3.1	Eigenkapital und dessen kontenmäßige Darstellung in der Handelsbilanz	106
3.2	Der handelsrechtliche Kapitalanteil	107
3.2.1	Allgemeine Grundlagen	107
3.2.2	Ausweis von gesamthänderisch gebundenen Rücklagen	108
3.2.3	Der Kapitalanteil	109
3.2.4	Die Verlustanteile der Gesellschafter	110
3.2.5	Gesellschafterkonten in der Buchführung der GmbH & Co. KG	110
X.	Verluste bei beschränkter Haftung gem. § 15a EStG	111
1.	Sinn und Zweck des § 15a EStG	111
2.	Begriffsdefinitionen	111
2.1	Verluste i. S. d. § 15a EStG	111
2.2	Haft einlage, Pflichteinlage und geleistete Einlage	112
2.3	Eigenkapitalkonto i. S. d. § 15a EStG	113
3.	Auszug aus dem Gesetz zu § 15a EStG	116
4.	Grundzüge des § 15a Abs. 1 und 4 EStG	117
5.	Grundzüge des § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG	119
6.	Erweiterte Außenhaftung, § 15a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG	121
7.	Nachträgliche Einlagen	123
8.	Einlageminderung nach § 15a Abs. 3 EStG	128
9.	Übertragung des Kommanditanteils	131
10.	Steuerfreie Einnahmen und nicht abziehbare Betriebsausgaben bei § 15a EStG	134

I. Die Personenhandelsgesellschaften im Handels- und Steuerrecht

1. Übersicht über die Personengesellschaften insgesamt



2. Begriff der OHG, § 105 Abs. 1 HGB

Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine offene Handelsgesellschaft, wenn bei keinem der Gesellschafter die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern beschränkt ist.

3. Begriff der KG, § 161 Abs. 1 HGB

Eine Gesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines Handelsgewerbes unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist, ist eine Kommanditgesellschaft, wenn bei einem oder bei einigen von den Gesellschaftern die Haftung gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf den Betrag einer bestimmten Vermögenseinlage beschränkt ist (Kommanditisten), während bei dem anderen Teile der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (persönlich haftende Gesellschafter).

4. Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Handelsrecht

Kaufmannseigenschaft kraft Betrieb eines Handelsgewerbes

Betreiben OHG oder KG ein Handelsgewerbe i. S. d. § 1 Abs. 2 HGB liegt Kaufmannseigenschaft und somit eine Buchführungspflicht bereits deshalb vor, § 105 Abs. 1 (OHG) bzw. § 161 Abs. 1 (KG) i. V. m. § 6 Abs. 1 i. V. m. § 238 HGB.

Kaufmannseigenschaft kraft Handelsregistereintragung

Auch ohne Betrieb eines Handelsgewerbes sind Kaufmannseigenschaft und Buchführungspflicht der OHG oder KG spätestens dadurch gegeben, da sie im Handelsregister eingetragen werden, vgl. § 106 bzw. § 162 HGB i. V. m. § 105 Abs. 2 HGB (bei der KG über § 161 Abs. 2 HGB).

Die Personenhandelsgesellschaften OHG und KG sind stets zur Buchführung und zur Erstellung eines Jahresabschlusses (= Handelsbilanz) verpflichtet!

Die GbR und die PartG sind dagegen nicht nach HGB buchführungspflichtig.

5. Buchführungspflicht der Personenhandelsgesellschaften nach Steuerrecht

Für OHG und KG wird die steuerliche aus der handelsrechtlichen Buchführungspflicht abgeleitet, § 140 AO.

Die gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätige GbR kann für steuerliche Zwecke lediglich nach § 141 AO infolge der Überschreitung der dort genannten Grenzen (u. a. Umsatzgrenze von 600.000 EUR oder Gewinngrenze von 60.000 EUR) nur steuerlich buchführungspflichtig sein.

6. Steuerliche Gewinnermittlung von gewerblichen Personengesellschaften

Die im Bilanzsteuerrecht klausurrelevanten gewerblichen Personengesellschaften (zugleich Mitunternehmenschaften i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG), die nach den o. g. Grundsätzen buchführungspflichtig sind, ermitteln ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 4 Abs. 1 EStG durch Betriebsvermögensvergleich.

Es gilt somit auch der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz!

Fallbeispiel 1

Bob Berkel (B), Edgar Gröden (G) und Alois Donner (D) gründen in 2013 die BGD-GbR zum Betrieb eines Handelsunternehmens mit Sicherheitstechnik.

Zunächst stellt der Betrieb lediglich ein Kleingewerbe ohne Arbeitnehmer mit geringen Umsätzen und Gewinnen dar.

Seit Beginn 2017 ergeben sich aufgrund größerer Aufträge u. a. folgende Änderungen:

- Einstellung von Arbeitnehmern,
- Umzug in ein angemietetes großes Ladengeschäft,
- Vorfinanzierung der Aufträge durch die A-Bank über 1.500.000 EUR,
- Umsatzsteigerung von 200.000 EUR auf 3.000.000 EUR,
- Gewinnsteigerung von 20.000 EUR auf 300.000 EUR.

Welche Folgen ergeben sich für die Gesellschaft ab 2017?

Lösung

Lösung Fallbeispiel 1 Buchführungspflicht

Seit 2017 betreibt die Gesellschaft ein Handelsgewerbe, da der deutlich erweiterte Geschäftsbetrieb nunmehr sowohl nach Art als auch Umfang einen kaufmännischen Geschäftsbetrieb erforderlich macht, § 1 Abs. 2 HGB.

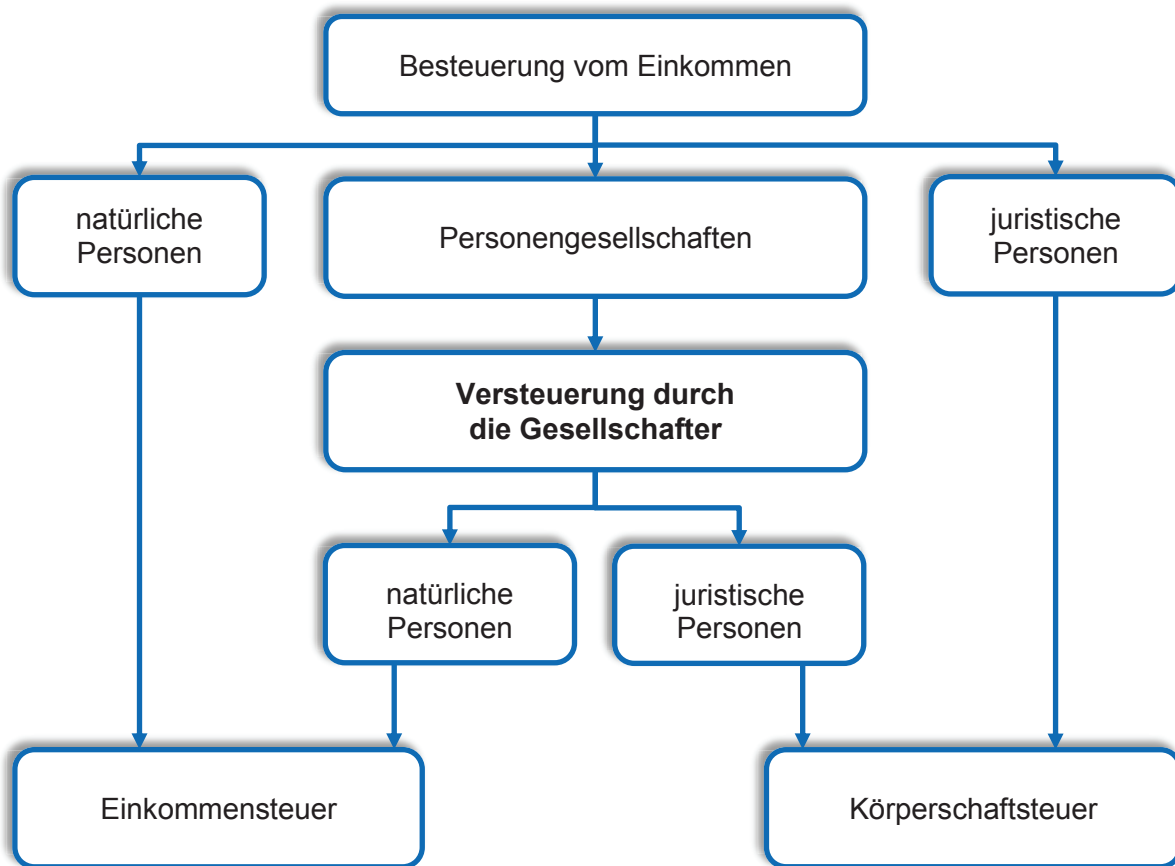
Folge ist, dass es sich nicht mehr um eine GbR, sondern eine OHG handelt, § 105 Abs. 1 HGB. Da die Gesellschaft nicht im Handelsregister als OHG eingetragen ist, ist hierfür unerheblich, wenngleich eine Verpflichtung zur Handelsregistereintragung nach § 106 HGB besteht.

Seit Beginn 2017 liegt die handelsrechtliche Buchführungspflicht vor, § 6 Abs. 1 i. V. m. § 238 Abs. 1 HGB. Die Gesellschaft hat zu Beginn des Handelsgewerbes in 2017 eine Eröffnungsbilanz und zum Ende des Geschäftsjahres einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufzustellen, § 242 Abs. 1 HGB.

Die OHG ist steuerlich seit 2017 ebenfalls zur Buchführung verpflichtet, § 140 AO. Die steuerliche Gewinnermittlung erfolgt auf der Grundlage des § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG.

II. Grundlagen der Besteuerung vom Einkommen von Personengesellschaften

1. Übersicht Besteuerung vom Einkommen



Praktikerhinweis

Die Personengesellschaft selbst ist gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 1 EStG damit für die Besteuerung vom Einkommen lediglich das **Gewinnermittlungsobjekt**, währenddessen **Besteuerungssubjekte** die Gesellschafter der Personengesellschaft bleiben (vgl. § 1 Abs. 1 EStG und § 1 Abs. 1 KStG).

Dieses sog. **Transparenzprinzip** gilt allerdings nicht für die Besteuerung im Rahmen anderer Steuerarten, wie z. B. der Gewerbesteuer oder Umsatzsteuer.