

Die Besteuerung einer GmbH und ihrer Gesellschafter (Rechtsanwalt Valentin Schaffrath)

Die wesentlichen Ertragssteuerarten sind auf Ebene der GmbH die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuer sowie auf Ebene ihrer Gesellschafter die Einkommenssteuer.

Getrennt wird zwischen dem Gewinn der Kapitalgesellschaft und den Einkünften des einzelnen Gesellschafters.

I. Gewinn der Kapitalgesellschaft

1. Körperschaftsteuer

Bemessungsgrundlage zur Errechnung der Körperschaftsteuer ist das zu versteuernde Einkommen der GmbH, vgl. § 7 Körperschaftsteuergesetz (KStG). Nach § 7 Abs. 2 KStG ist das zu versteuernde Einkommen das Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG. Da die §§ 24 und 25 KStG jedoch auf die GmbH nicht angewendet werden dürfen, richtet sich die Frage, was Einkommen ist und was nicht, gem. § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG). Das bedeutet, dass die Ermittlung des Einkommens grundsätzlich an die Regelung des § 2 Abs. 1 bis Abs. 4 EStG anlehnt. Das körperschaftsteuerliche Einkommen ist also im Grundsatz anhand der 7 Einkunftsarten des EStG zu ermitteln. Für die GmbH schreibt § 8 Abs. 2 KStG jedoch explizit vor, dass alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind.

Nach § 5 Abs. 1 S.1 EStG ist Ausgangsbasis für die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens der Handelsbilanzgewinn. Dieser wird nach handelsrechtlichen Vorschriften (HGB, IAS o. ä.) ermittelt. Zwischen einer Handelsbilanz und einer Steuerbilanz ist jedoch begrifflich streng zu unterscheiden. Eine Steuerbilanz ist eine Aufstellung über das Betriebsvermögen unter Beachtung steuerlicher Grundsätze (speziell des Einkommensteuergesetzes). Im Gegensatz zur Handelsbilanz richtet sich die Steuerbilanz an das Finanzamt. Mit ihr wird der steuerliche Gewinn des bilanzierenden Unternehmens ermittelt. Der Aufbau der Steuerbilanz gleicht zwar im Wesentlichen dem der Handelsbilanz (siehe § 266 HGB); die Handelsbilanz wird mithin zur Aufstellung der Steuerbilanz zugrunde gelegt (§ 5 Abs. 1 EStG; sog. Grundsatzes der Maßgeblichkeit). Allerdings ist zu beachten, dass in die Handelsbilanz auch Aufwand oder Ertrag mit einfließt, der in der Steuerbilanz nichts zu suchen hat. So muss zum Beispiel ein Aufwand, der legitimer Weise den Gewinn in der Handelsbilanz mindert, aber nach steuerrechtlichen Vorschriften, wie zum Beispiel § 4 Abs. 5 EStG, nicht abzugsfähig ist, dem Steuerbilanzgewinn wieder hinzugerechnet werden. Umgekehrt: Steuerfreier Gewinn gehört selbstverständlich in die Handelsbilanz; aus der Steuerbilanz sollte er jedoch besser herausgerechnet werden.

Hieraus ergibt sich folgendes Schema:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	
+ verdeckte Gewinnausschüttungen	(§§ 8 Abs. 3; 8a KStG)
- verdeckte Einlagen	
+ nicht abzugsfähige Aufwendungen	(z.B. § 4 Abs. 5-7 EStG; § 10 KStG)
- steuerfreie Erträge	(z.B. DBA; § 8b Abs. 1+2 KStG)

= Summe der Einkünfte	
- abzugsfähige Spenden	(§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)

Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen/zu versteuerndes Einkommen	

Der Steuersatz hierauf beträgt derzeit 15 %, vgl. § 23 Abs. 1 KStG.

2. Solidaritätszuschlag

Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ist die festzusetzende Körperschaftssteuer, vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 Solidaritätszuschlagsgesetz (SolzG). Hiervon werden 5,5 % Solidaritätszuschlag erhoben, vgl. § 4 SolzG.

3. Gewerbesteuer

Da die GmbH im Rahmen ihrer Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (s. o.; vgl. § 8 Abs. 2 KStG), so ist auch Gewerbesteuer zu zahlen. Das Besteuerungsverfahren richtet sich nach dem Gewerbesteuergesetz (GewStG), ist umfangreich und wird durch die Kommunen vorgenommen.

Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der sog. Gewerbeertrag. Dieser ist zunächst zu errechnen und entspricht im wesentlichen dem nach Körperschaftsteuergesetz zu bestimmenden Gewinn (s. o.). Dieser Gewinn (bzw. auch der Verlust) wird im Regelfall entsprechend übernommen; bereits geleistete Gewerbesteuer-Vorauszahlungen sind auf den Gewinn zunächst wieder hinzuzurechnen. Im Einzelfall ist diese Summe um bestimmte Beträge zu vermehren (sog. Hinzurechnungen, § 8 GewStG) und/oder zu vermindern (sog. Kürzungen, § 9 GewStG). Hiernach können noch Gewerbeverluste aus den Vorjahren abgezogen werden. Der dann errechnete Betrag ist sodann auf volle hundert abzurunden. Dies ergibt dann die Bemessungsgrundlage, den Gewerbeertrag.

Während natürlichen Personen und Personengesellschaften ein Freibetrag von 24.500 € gewährt wird, die Gewerbesteuer somit nur auf einen darüber hinaus gehenden Betrag anfällt, gibt es einen solchen Freibetrag für eine GmbH nicht.

Für die Ermittlung der Berechnungsgrundlage, des Gewerbeertrages, ergibt sich also zunächst folgendes Schema:

Gewinn aus Gewerbebetrieb (• Gewinn gem. KStG)
+ Gewerbesteuer-Vorauszahlungen Berechnungsjahr
+ Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)
- Kürzungen (§ 9 GewStG)
- Gewerbeverlust aus Vorjahren

= Gewerbeertrag (abzurunden auf volle 100 €)
- Freibetrag von 24.500 € (nur für Einzelunternehmen und Personengesellschaften)

= Berechnungsgrundlage

Der errechnete Gewerbeertrag ist sodann mit einer Steuermesszahl zu multiplizieren. Die Steuermesszahl beträgt einheitlich 3,5 Prozent, vgl. § 11 Abs. 2 GewStG. Das Ergebnis dieser Multiplikation ergibt den sog. „Steuermessbetrag“. Dieser ist zum Schluss mit dem jeweiligen Hebesatz der Kommune zu multiplizieren, in der die GmbH ihren Sitz hat.

Für die Errechnung der festzusetzenden Steuer ergibt sich also folgendes Schema:

Gewerbeertrag * Steuermesszahl

= Steuermessbetrag

Steuermessbetrag * Hebesatz der Gemeinde

= festzusetzende Steuer
- bereits geleistete Gewerbesteuer-Vorauszahlungen
= zu zahlende Gewerbesteuer

II. Einkünfte des einzelnen Gesellschafters:

Auf Ebene der einzelnen Gesellschafter werden die Einkünfte unterschiedlich behandelt. Zunächst wird unterschieden, ob der Gesellschafter eine natürliche Person oder selber eine Kapitalgesellschaft ist.

1. Gesellschafter = Kapitalgesellschaft

Ist die Gesellschafterin selber eine Kapitalgesellschaft, dann sind die Gewinnausschüttungen (Dividenden) an sie wie bisher nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Zur Berechnung des in der Steuerbilanz der Gesellschafterin auszuweisenden Gewinns, müssten nun – nach dem oben Gesagten – ihre steuerfreien Gewinne vom in der Handelsbilanz ausgewiesenen Gewinn abgezogen werden. Besonderheit ist jedoch, dass nach § 8b Abs. 5 KStG ein pauschales Abzugsverbot von 5% der jeweiligen Ausschüttung gilt (sog. Schachtelstrafe). Die Gesellschafterin, also die Kapitalgesellschaft, darf also nur 95 % des Betrages ihrer Ausschüttung vom handelsrechtlichen Gewinn abziehen; die verbleibenden 5 % verbleiben auch im steuerlichen Gewinn. Die Steuerfreiheit tritt somit effektiv nur zu 95% ein.

2. Gesellschafterin = natürliche Person

Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, dann unterliegen die Gewinnausschüttungen (Dividenden) an den Gesellschafter in der Regel der sog. Abgeltungssteuer. Diese wurde zum 1. Januar 2009 durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 in Form von § 32d EStG eingeführt. § 32d Abs. 1 EStG regelt dabei die grundsätzliche Anwendbarkeit. § 32d Abs. 2 EStG regelt die Ausnahmen von der Anwendbarkeit der Abgeltungssteuer. Liegt nach § 32d Abs. 2 EStG eine solche Ausnahme vor, kommt das Teileinkünfteverfahren zur Anwendung.

a) zur Abgeltungssteuer

Die Abgeltungssteuer wird als Quellensteuer erhoben. Die so versteuerten Kapitalerträge werden nicht mehr in der jährlichen Einkommensteuererklärung erfasst. Statt mit dem persönlichen Steuertarif des Steuerpflichtigen, werden die Einkünfte unabhängig von ihrer Höhe mit dem Abgeltungssteuersatz von rund 25 % versteuert. Die Steuerpflicht gilt hiernach als „abgegolten“. Allerdings können die Überschusseinkünfte aus Kapitalvermögen weder durch Werbungskosten noch durch den allgemeinen Werbungskostenpauschbetrag gemindert werden. An deren Stelle soll der Sparer-Pauschbetrag eine Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sicherstellen.

Der Abgeltungssteuersatz beträgt rund 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (5,5 % der Abgeltungssteuer) und ggf. Kirchensteuer (8 oder 9 % der Abgeltungssteuer). Die genaue Berechnung des Steuersatzes ergibt sich aus § 32d Abs. 1 EStG. Hieraus ergeben sich folgende Prozentsätze:

Kirchensteuer	8 %	9 %	keine
Abgeltungssteuer	24,5098 %	24,4499 %	25,0000 %
Solidaritätszuschlag	1,3480 %	1,3447 %	1,3750 %
Kirchensteuer	1,9608 %	2,2005 %	0,0000 %
Gesamtbelastung	27,8186 %	27,9951 %	26,3750 %

b) zum Teileinkünfteverfahren

Das Teileinkünfteverfahren kommt immer dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaften nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, vgl. § 32d Abs. 2 EStG. Es ist somit die Ausnahme zur Regel. Das Teileinkünfteverfahren ist aufgrund der Unternehmensteuerreform 2008 in Deutschland ab dem Veranlagungszeitraum 2009 an die Stelle des damaligen Halbeinkünfteverfahrens getreten, welches in Deutschland 2001 das bis dahin geltende Anrechnungsverfahren abgelöst hatte.

Im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens werden Dividenden „nur“ zu 60 % der Einkommensteuer und dem Solidaritätszuschlag unterworfen. Damit wird die bisherige hälftige Steuerbefreiung (Halbeinkünfteverfahren) auf eine Steuerfreistellung von 40 % reduziert, vgl. § 3 Nr. 40 EStG. Korrespondierend wird der berücksichtigungsfähige Anteil der Werbungskosten nach § 3c Abs. 2 EStG auf 60 % angehoben.

c) Solidaritätszuschlag

Wie auch auf Ebene der GmbH ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % der Körperschaftssteuer zu zahlen ist, ist auf Ebene der einzelnen Gesellschafter ebenfalls ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % der Abgeltungssteuer / Einkommensteuer zu zahlen. Bemessungsgrundlage für den Solidaritätszuschlag ist die festzusetzende Abgeltungssteuer bzw. im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens die festzusetzende Einkommenssteuer, vgl. § 3 Abs. 1 Nr. 1 SolzG. Hiervon werden 5,5 % Solidaritätszuschlag erhoben, vgl. § 4 SolzG.

d) Günstigerprüfung:

Anteilsinhaber mit mittlerem und höherem Einkommen haben mit der neuen pauschalen Abgeltungssteuer zumeist Vorteile, denn der Abgeltungssteuersatz beträgt 25 %, während der Spitzensteuersatz 45 % beträgt. Für Anteilsinhaber mit einem geringeren Einkommen besteht nach § 32d Abs. 6 EStG ein Wahlrecht (Günstigerprüfung) zur Anwendung des Teileinkünfteverfahrens, so dass auch sie durch Einführung der Abgeltungssteuer keinen Nachteil haben.

**Fall A: Spitzenverdiener mit 45 % Einkommensteuer
(vereinfacht gerechnet auf 100,00 €)**

	2009 AbgSt	2009 TE-Verf.	2008 HE-Verf.
Gewinn Kapitalgesellschaft vor Ertragssteuern	100,00 €	100,00 €	100,00 €
- Körperschaftssteuer (15%)	15,00 €	15,00 €	15,00 €
- Solidaritätszuschlag (5,5% auf KSt)	0,83 €	0,83 €	0,83 €
- Gewerbesteuer (rund 14%)	14,00 €	14,00 €	14,00 €
= Bardividende (KESt nicht berücksichtigt)	70,17 €	70,17 €	70,17 €
Bemessungsgrundlage (100% / 60% / 50%)	70,17 €	42,10 €	35,09 €
- Abgeltungssteuer (25%)	17,54 €	0,00 €	0,00 €
- Einkommensteuer (45%)	0,00 €	18,95 €	15,79 €
- Solidaritätszuschlag (5,5% auf AbgSt/EST)	0,96 €	1,04 €	0,87 €
= verbleiben nach Steuern (Nettodividende)	51,67 €	50,18 €	53,52 €

**Fall B: Geringverdiener mit 15% Einkommensteuersatz
(vereinfacht gerechnet auf 100,00 €)**

	2009 AbgSt	2009 TE-Verf.	2008 HE-Verf.
Gewinn Kapitalgesellschaft vor Ertragssteuern	100,00 €	100,00 €	100,00 €
- Körperschaftssteuer (15%)	15,00 €	15,00 €	15,00 €
- Solidaritätszuschlag (5,5% auf KSt)	0,83 €	0,83 €	0,83 €
- Gewerbesteuer (rund 14%)	14,00 €	14,00 €	14,00 €
= Bardividende (KESt nicht berücksichtigt)	70,17 €	70,17 €	70,17 €
Bemessungsgrundlage (100% / 60% / 50%)	70,17 €	42,10 €	35,09 €
- Abgeltungssteuer (25%)	17,54 €	0,00 €	0,00 €
- Einkommensteuer (45%)	0,00 €	6,32 €	5,26 €
- Solidaritätszuschlag (5,5% auf AbgSt/EST)	0,96 €	0,35 €	0,29 €
= verbleiben nach Steuern (Nettodividende)	51,67 €	63,50 €	64,62 €

Valentin Schaffrath
Rechtsanwalt