

		Übersicht	
		Rn	Rn
A. Vorbemerkung		1	1. Steuerpflicht 355
B. Die laufende Besteuerung der GmbH		10	2. Bemessungsgrundlage/Besteuerungsgrundlagen 362
I. Körperschaftsteuer		10	a) Bemessungsgrundlage 362
1. Steuerpflicht		10	b) Gewerbeertrag 364
a) Unbeschränkte/beschränkte Körperschaftsteuerpflicht		10	3. Steuermessbetrag 388
b) Beginn und Ende der Steuerpflicht		14	4. Festsetzung, Erhebung, Zerlegung der Gewerbesteuer 393
c) Steuerbefreiungen		21	a) Festsetzung 393
2. Zu versteuerndes Einkommen		34	b) Erhebung 395
a) Grundlagen		34	c) Zerlegung 396
b) Ergebnis nach Handelsbilanz/Steuerbilanz		39	5. Berechnung der Gewerbesteuerschuld und Gewerbesteuer-Rückstellung 397
c) Nichtabziehbare Aufwendungen nach EStG und AO		50	III. Vermögensteuer 399
d) Nichtabziehbare Aufwendungen nach KStG		55	IV. Einheitsbewertung des Betriebsvermögens 404
e) Abziehbare Erträge		74	V. Umsatzsteuer 406
f) Gesellschaftereinlagen		81	1. Einführung 406
g) Gewinnausschüttungen		100	2. Systematik 408
h) Ausländische Steuern vom Einkommen (§ 26 Abs 1 KStG in Verbindung mit § 34c EStG)		230	3. Steuerbarkeit 412
i) Spenden und Beiträge (§ 9 Abs 1 Nr 2 KStG)		236	a) Entgeltliche Leistungen eines Unternehmers im Inland (§ 1 Abs 1 Nr 1 UStG) 413
j) Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaften (§§ 14 ff KStG)		241	b) Einfuhr (§ 1 Abs 1 Nr 4 UStG) 425
k) Verlustabzug (§ 10d EStG)		288	c) Innergemeinschaftlicher Erwerb (§ 1 Abs 1 Nr 5, § 1a UStG) 426
l) Einkommen/Zu versteuerndes Einkommen		298	4. Steuerpflicht 427
3. Besteuerung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen der GmbH-Gesellschafter ab 2009		300	5. Bemessungsgrundlagen 433
a) Überblick		300	a) Lieferungen und sonstige Leistungen 434
b) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer		306	b) Einfuhr 436
c) Zinserträge bei back-to-back-Finanzierung		308	c) Innergemeinschaftlicher Erwerb 437
d) Teileinkünfte-Besteuerung		316	d) Änderung der Bemessungsgrundlage 438
e) Gegenüberstellung alte – neue Besteuerung von Kapitalerträgen		323	6. Steuersätze 439
f) Kapitalertragsteuerabzug		324	7. Steuerschuld 440
g) Veranlagung zur Einkommensteuer		340	8. Vorsteuerabzug 443
h) Verlustausgleich		349	9. Zahllast/Erstattung 448
II. Gewerbesteuer		355	10. Kleinunternehmer 449
			C. Die Besteuerung der GmbH-Gründung 451
			I. Vorgründungsgesellschaft 455
			1. Gesellschaftsrecht 455
			2. Steuerrecht 456
			II. Vor-GmbH 463
			1. Gesellschaftsrecht 463

III Die Besteuerung der GmbH

	Rn		Rn
2. Steuerrecht	464	a) Besteuerung der GmbH	552
a) Körperschaftsteuer	464	b) Besteuerung der Gesellschafter	573
b) Gewerbesteuer	466	c) Sonderfall: Insolvenz	578
c) Umsatzsteuer	468	II. Umwandlung	582
3. Nie eingetragene GmbH („Unechte Vor-GmbH“)	471	1. Zivilrecht (Überblick)	582
III. Besteuerung des Gründungsvorganges	473	a) Verschmelzung (§§ 2–122 UmwG)	583
1. Bargründung	474	b) Spaltung (§§ 123–173 UmwG)	587
a) Einlagen	475	c) Formwechsel (§§ 190–304 UmwG)	590
b) Gründungskosten	482	d) Vermögensübertragung (§§ 174–189 UmwG)	592
2. Sachgründung	486	2. Steuerrecht	601
3. Betriebseinbringung/Umwandlung	497	a) Verschmelzung/Formwechsel in/auf Einzelunternehmen/Personengesellschaft	602
a) Zivilrecht	498	b) Spaltung von Kapitalgesellschaften	616
b) Steuerrecht	505	c) Verschmelzung mit einer anderen GmbH	635
D. Die Besteuerung der GmbH-Behandlung	542		
I. Liquidation (Auflösung und Abwicklung)	545		
1. Zivilrecht	545		
2. Steuerrecht	550		

A. Vorbemerkung

- 1 Die GmbH steht – wie andere Rechtssubjekte auch – in vielfältigen rechtlichen Beziehungen. Zu den wirtschaftlich bedeutsamsten und rechtlich schwierigsten gehören auch die steuerlichen Verhältnisse der GmbH. Dies macht es notwendig, einem Kommentar zum GmbH-Recht einen steuerrechtlichen Teil beizugeben.
- 2 Der Schwerpunkt der Darstellung liegt – entspr der Bedeutung für die Praxis – bei den Ertragsteuern (Körperschaftsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag, Gewerbesteuer, Einkommensteuer).
- 3 Auf Grund der Abschaffung der Gewerkekapitalsteuer und der Nichterhebung der Vermögensteuer ab 1997 spielen die Substanzsteuern für die GmbH keine Rolle mehr. Insoweit wird auf die 4. Aufl verwiesen.
- 4 Verkehrssteuerliche Fragestellungen (Umsatzsteuer, Grunderwerbsteuer) werden behandelt, soweit sie für die GmbH von Bedeutung sind.
- 5 Tiefgreifende steuerrechtliche Änderungen haben sich ab dem VZ 2001 durch die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und die damit verbundene Rückkehr zur „klassischen (Doppel-)Besteuerung“ der Kapitalgesellschaften ergeben. Auf das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren wird hier nicht mehr eingegangen. Wegen der Wirkungsweise des bis VZ 2000 anzuwendenden Anrechnungsverfahrens wird auf die Darstellung in der 4. Aufl verwiesen.
- 6 Vergleichbare Änderungen sind ab 2008 durch das Unternehmensteuerreformgesetz eingetreten.

Schließlich ist zu beachten, dass für die GmbH-Gesellschafter ab 2009 bei der Besteuerung der Gewinnausschüttungen idR die sog Abgeltungsteuer von 25 % zur Anwendung kommt. 7

Die nachfolgende Darstellung beruht auf der am 1.1.2019 geltenden Rechtslage.

Die nachfolgenden Ausführungen zur steuerlichen Behandlung der GmbH gelten auch für die „**Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt)**“ (kurz: UG); die UG ist mit ihrem Einkommen ebenso körperschaftsteuer- und gewerbsteuerpflichtig wie die GmbH. Die Umfirmierung der UG in eine GmbH (nach Erhöhung ihres Stammkapitals auf mind 25 000 EUR) ändert daher an der steuerlichen Situation der UG nichts. 8

Die Darstellung gliedert sich in folgende Abschnitte: 9

- laufende Besteuerung der GmbH (Teil B),
- Besteuerung der GmbH-Gründung (Teil C),
- Besteuerung der GmbH-Beendigung (Teil D).

B. Die laufende Besteuerung der GmbH

I. Körperschaftsteuer

1. Steuerpflicht. – a) Unbeschränkte/beschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Die GmbH ist gem § 1 Abs 1 Nr 1 KStG Subjekt der Körperschaftsteuer. Das Körperschaftsteuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Körperschaftsteuerpflicht. 10

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind diejenigen Körperschaften, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben. 11

Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht dagegen für solche Steuersubjekte, die weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz im Inland haben. Während die unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft im Grundsatz sämtliche in- und ausländischen Einkünfte der deutschen Körperschaftsteuer zu unterwerfen hat (§ 1 Abs 2 KStG), sind bei beschränkter Körperschaftsteuerpflicht nur die inländischen Einkünfte im Inland zu versteuern. Eine beschränkt steuerpflichtige GmbH ist insoweit möglich, als diese ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in einen anderen EU-Staat oder einen Staat des EWR verlegt; während bei einer Sitzverlegung in das Nicht-EU/EWR-Ausland die GmbH als aufgelöst gilt und nach Liquidationsgrundsätzen besteuert wird (§ 12 Abs 3 S 1 iVm § 11 KStG), führt die Sitzverlegung in einen anderen EU/EWR-Staat nicht zur (steuerlichen) Liquidation. 12

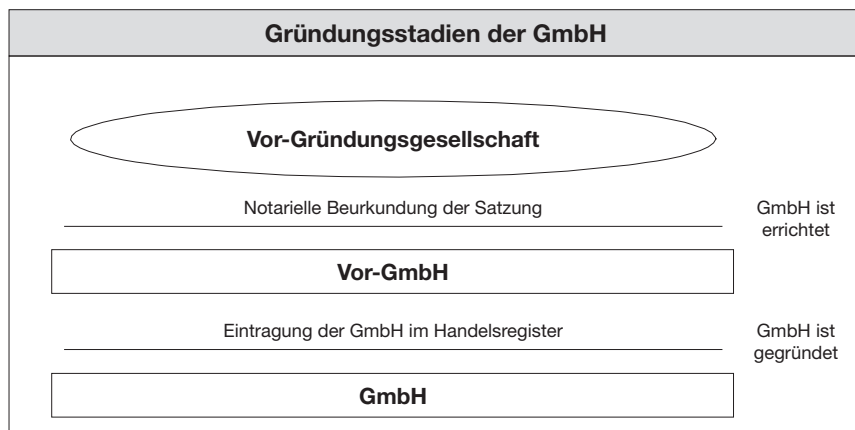
Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der GmbH umfasst grds alle in- und ausländischen Einkünfte der GmbH (§ 1 Abs 2 KStG; sog „Welteinkommensprinzip“). Praktisch relevante Einschränkungen erfährt dieser Grundsatz – von Steuerbefreiungen nach einzelnen Vorschriften (zB § 8b KStG für Dividenden und Gewinne aus der Veräußerung von Kapitalanteilen) abgesehen – durch die mit über 100 Staaten geschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (Doppelbesteuerungsabkommen – DBA). Danach kann das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland an den im Ausland erzielten Einkünften eingeschränkt oder ausgeschlossen sein. 13

b) Beginn und Ende der Steuerpflicht. – aa) Beginn der Körperschaftsteuerpflicht. Das KStG regelt den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht nicht ausdrücklich. Es knüpft 14

III Die Besteuerung der GmbH

lediglich an die (bestehende) Rechtsform der (eingetragenen) GmbH an. Die verschiedenen Phasen der GmbH-Gründung haben aber auch steuerrechtliche Bedeutung.

- 15 Die verschiedenen Gründungsphasen ergeben sich aus der nachfolgenden Grafik:



- 16 Die Körperschaftsteuerpflicht beginnt nicht mit dem Entstehen der GmbH als juristischer Person durch die Eintragung im Handelsregister (§ 11 Abs 1 GmbHG), sondern mit der „Errichtung“ der GmbH durch Abschluss des Gesellschaftsvertrages in notarieller Form. Die mit dem notariellen Gründungsakt errichtete „Vor-GmbH“ ist zwar noch keine juristische Person, untersteht aber bereits als körperschaftlich strukturiertes Gebilde dem Recht der GmbH, soweit dieses nicht die Eintragung voraussetzt (vgl o Kap I § 11 Rn 13).
- 17 Die Vor-GmbH ist als selbstständiger Rechtsträger daher schon körperschaftsteuerpflichtig (*BFH* BStBl II 1983, 247/248). Da sie mit der später eingetragenen GmbH rechtlich – auch steuerrechtlich – identisch ist, beginnt die Körperschaftsteuerpflicht der GmbH im Ergebnis schon mit der Errichtung der Vor-GmbH.
- Zur Besteuerung der GmbH in der Gründungsphase vgl ausführlich Rn 451 ff.
- 18 **bb) Ende der Körperschaftsteuerpflicht.** Die Körperschaftsteuerpflicht der GmbH endet mit der Beendigung der Liquidation. Die Auflösung der GmbH und der Beginn der Liquidation berührt ihre Steuerpflicht nicht. Ebenso wenig ist die Löschung der Firma im Handelsregister (§§ 29, 31 HGB) von Bedeutung. Die Körperschaftsteuerpflicht besteht daher solange fort, bis die Liquidation tatsächlich beendet ist (R 11 Abs 2 KStR 2015).
- 19 Die Körperschaftsteuerpflicht kann auch dadurch enden, dass die GmbH im Wege der Verschmelzung oder des Formwechsels in eine Personengesellschaft oder in ein Einzelunternehmen umgewandelt wird (§§ 2 ff, 199 ff UmwG).
- 20 Das Gleiche gilt bei der Umwandlung in/auf eine andere Kapitalgesellschaft (AG, GmbH, KGaA) für die übertragende (untergehende) GmbH. Die übernehmende (neue) Kapitalgesellschaft bleibt dagegen körperschaftsteuerpflichtig.

Zur Besteuerung bei Beendigung der GmbH vgl ausführlich Rn 542 ff.

c) Steuerbefreiungen. § 5 Abs 1 KStG normiert einige persönliche und sachliche Steuerbefreiungen, die tw auch für die GmbH in Betracht kommen. 21

Steuerbefreit ist insb eine GmbH, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar **gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** verfolgt. Die Steuerbefreiung ist jedoch ausgeschlossen, soweit die GmbH einen sog **wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** unterhält (§ 5 Abs 1 Nr 9 KStG). Diese partielle Steuerbefreiung setzt also Nachstehendes voraus (zu Einzelheiten vgl die Kommentierung von *Tipke/Kruse AO/FGO*, zu §§ 51–68 AO). 22

aa) Steuerbegünstigter Zweck. Die GmbH kann gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Praktisch relevant ist vor allem die gemeinnützige Zwecke verfolgende GmbH. Eine GmbH verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs 1 S 1 AO). Zu den einzelnen anerkannten gemeinnützigen Zwecken vgl § 52 Abs 2 AO. 23

bb) Selbstlosigkeit der Förderung. Die GmbH muss den steuerbegünstigten Zweck selbstlos verfolgen. Selbstlosigkeit setzt va voraus, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zB gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden und die Mittel der GmbH nur für die begünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 AO). 24

cc) Ausschließlichkeit der Zweckverfolgung. Die GmbH darf nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen (§ 56 AO). Bestimmte Ausnahmen, die der mittelbaren Förderung des begünstigten Zweckes dienen, sind in § 58 AO zugelassen. Unschädlich ist auch die Betätigung der GmbH im Rahmen eines sog wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes; die GmbH wird jedoch insoweit körperschaftsteuerpflichtig (§ 5 Abs 1 Nr 9 S 2 KStG). 25

dd) Unmittelbarkeit der Zweckverfolgung. Die Steuerbegünstigung der GmbH setzt voraus, dass sie ihre Zwecke unmittelbar, dh selbst, verwirklicht (§ 57 Abs 1 S 1 AO). Dieser Grundsatz wird jedoch wiederum durch einzelne Ausnahmen in § 58 AO durchbrochen. 26

ee) Satzungsmäßige Zweckbestimmung. Das Vorliegen der vorgenannten Voraussetzungen muss sich unmittelbar und eindeutig aus der GmbH-Satzung ergeben (§§ 59, 60 AO). 27

ff) Tatsächliche Geschäftsführung. Die tatsächliche Geschäftsführung der GmbH muss selbstverständlich mit den begünstigten Satzungszwecken in Übereinstimmung stehen (§ 63 Abs 1 AO). Die GmbH muss durch ordnungsmäßige Aufzeichnung der Einnahmen und Ausgaben nachweisen, dass ihre Geschäftsführung dem Satzungsinhalt entspricht. 28

Die Finanzverwaltung prüft idR alle 3 Jahre durch Übersenden von Fragebogen oder Körperschaftsteuererklärungen nach, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke noch gegeben sind. Die Einhaltung der Voraussetzungen für die Steuervergünstigung wird in einem eigenständigen Feststellungsbescheid verbindlich festgestellt (§ 60a AO). Sind die vorgenannten Voraussetzungen gegeben, so ist die GmbH gem § 5 Abs 1 Nr 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. 29

III Die Besteuerung der GmbH

- 30** Soweit die GmbH jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, ist die Steuerbefreiung ausgeschlossen. Ein **wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb** ist gem § 14 S 1 AO eine selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Bloße Vermögensverwaltung liegt regelmäßig vor, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 S 3 AO).
- 31** Auch wenn die Tätigkeit der GmbH die Merkmale eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes erfüllt, so bleibt die Steuerbegünstigung dennoch erhalten, wenn und soweit die Tätigkeit die Voraussetzungen eines **Zweckbetriebes** (§§ 65–68 AO) erfüllt. Hierunter fallen in erster Linie Betätigungen, die dazu dienen, den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zweck der GmbH zu verwirklichen, sofern der Zweck nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden kann und die GmbH hierdurch nicht zu nichtsteuerbegünstigten Betrieben derselben Art in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 AO). Wegen einzelner Zweckbetriebe vgl §§ 67a, 68 AO.
- 32** Die vier steuerlich relevanten Bereiche einer gemeinnützigen GmbH ergeben sich aus der folgenden Übersicht:

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 64, 14 AO)		Zweckbetrieb (§§ 65–68 AO)	Vermögensverwaltung (§ 14 S 3 AO)	Gemeinnütziger Tätigkeitsbereich (§ 52 AO)
selbstständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über die Vermögensverwaltung hinausgeht; zB Betrieb einer Gaststätte, Druckerei usw		wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dient (§ 65 AO); zB	ZB Verpachtung von Grundbesitz (Vereinsgaststätte), verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen	Beiträge, Spenden
Einnahmen über 35 000 EUR pa	Einnahmen bis 35 000 EUR pa	– sportliche Veranstaltungen gem § 67a AO (Einnahmen inkl USt bis 45 000 EUR pa) – kulturelle Veranstaltungen und Einrichtungen (ohne Verkauf von Speisen und Getränken)		
<i>steuerschädlich</i>		<i>steuerbegünstigt</i>		