

Michael Preißer | Gül Acar

Die Unternehmer- gesellschaft

Recht, Besteuerung, Gestaltungspraxis

SCHÄFFER
POESCHEL

SCHÄFFER

POESCHEL

Michael Preißer / Gül Acar

Die Unternehmer- gesellschaft

Recht, Besteuerung, Gestaltungspraxis

2016
Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek
Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation
in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Print: ISBN 978-3-7910-3445-4 Bestell-Nr. 20121-0001
ePDF: ISBN 978-3-7992-6988-9 Bestell-Nr. 20121-0150

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede Verwendung außerhalb der engen Grenzen des Urheberrechtsgesetzes ist ohne Zustimmung des Verlages unzulässig und strafbar. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

© 2016 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH

www.schaeffer-poeschel.de
service@schaeffer-poeschel.de

Umschlagentwurf: Goldener Westen, Berlin
Umschlaggestaltung: Kienle gestaltet, Stuttgart
Satz: primustype Hurler GmbH, Notzingen

Januar 2016

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Tochterunternehmen der Haufe Gruppe

Vorwort

Trotz mancher Unkenrufe ist die am 01.11.2008 aus der Taufe gehobene Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) längst zum Erfolgsmodell geworden; gegenwärtig sind knapp 100.000 Unternehmergesellschaften in Deutschland registriert. Selbst angesichts der Tatsache, dass Unternehmergesellschaften auch bewusst als Vorstufe für eine spätere Umwandlung in eine GmbH gegründet werden, ist davon auszugehen, dass viele Unternehmergesellschaften dieser Erscheinungsform treu bleiben werden.

Aber gleich, welcher Weg mit der Gründung einer UG beschriftet wird, so ist der Beratungs- und Informationsbedarf enorm hoch. Diesem Anliegen wollen wir mit einem interdisziplinär konzipierten Buch entsprechen. Es werden die verschiedenen Stadien im Leben einer UG (von der Gründung über die Kapitalerhöhung und -herabsetzung, über Umwandlungsvorgänge bis hin zur Liquidation) durchschritten und in diesem Zusammenhang die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Implikationen aufgezeigt. Neben den vielfältigen Aspekten der laufenden Besteuerung dieser Gesellschaftsform wird hierbei auch auf die steuerliche Behandlung von grenzüberschreitenden Aktivitäten, die bevorzugten Aufgriffspunkte bei Außenprüfungen, steuerstrafrechtliche Besonderheiten sowie auf die Besteuerung der Anteilseigner eingegangen; ein Rechtsformvergleich rundet die Darstellung ab.

Für den steuerlichen Praktiker erleichtern Übersichten, Formulierungshilfen sowie Musterprotokolle und -satzungen den Einsatz dieses Werkes; unterstützt wird dies durch ausgewogene Gestaltungshinweise.

Wir bedanken uns beim Verlag für die Unterstützung und insbesondere bei unserem Assistenten Till Wind für die aufopferungsvolle Zuarbeit.

Über eine positive Aufnahme dieses Werkes würden wir uns freuen und hoffen auf kritische Hinweise und Anregungen aus der Leserschaft.

Hamburg, im Dezember 2015

Prof. Dr. Dr. h.c. Michael Preißer, Steuerberater
Gül Acar, Rechtsanwältin

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIX
Teil I Einführung	1
1 Entstehungsgeschichte der Unternehmergesellschaft	1
2 Gründe für die Wahl der Rechtsform Unternehmergesellschaft (im Vergleich zur GmbH)	1
2.1 Allgemeines	1
2.2 Haftung	2
2.3 Versteuerung der Gewinnanteile	3
2.4 Gesellschafter-Finanzierung	4
2.5 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschafter	4
2.6 Gründungsaufwand	4
2.7 Kapitalaufbringung	5
2.7.1 Verbot der Sacheinlage	5
2.7.2 Volleinzahlungsgebot	6
2.8 Gesetzliche Rücklage	6
2.9 Verluste	7
2.10 Veräußerung der Anteile	7
Teil II Gesellschaftsrechtliche Grundlagen	9
1 Allgemeines	9
1.1 Rechtsnatur	9
1.2 Vor- und Nachteile der Unternehmergesellschaft	10
1.3 Errichtung der Gesellschaft	11
1.3.1 Gesellschaftszweck	11
1.3.2 Gesellschaftsvertrag	11
1.3.2.1 Notarielle Beurkundung	11
1.3.2.2 Mindestinhalt	12
1.3.3 Firma und Sitz der Gesellschaft	12
1.3.3.1 Firmenbezeichnung	12
1.3.3.2 Sitz der Gesellschaft	13
1.3.4 (Mindest-)Stammkapital, Stammeinlagen, Geschäftsanteil, Gesellschafterliste	13
1.3.5 Musterprotokoll zur Gründung	14
1.3.5.1 Die Mustersatzung nach dem Regierungsentwurf	15
1.3.5.2 Musterprotokoll für die Gründung einer Einpersonengesellschaft	17
1.3.5.3 Musterprotokoll einer Unternehmergesellschaft-Beurkundung vom 05.05.2015	18
1.3.5.4 Musterprotokoll für die Gründung einer Mehrpersonengesellschaft	19

2	Gründung der Unternehmergeellschaft	21
2.1	Allgemeines	21
2.1.1	Bargründung	21
2.1.2	Gründung aufgrund einer Umwandlung statt Sachgründung	22
2.1.3	Gesetzliche Rücklagenbildung	22
2.2	Stadien der Gründung	22
2.2.1	Vorgründungsgesellschaft	23
2.2.2	Vorgesellschaft	24
2.2.3	Die »fertige« Unternehmergeellschaft	25
2.2.4	Besonderheiten bei/nach der Gründung	25
2.2.4.1	Verschleierte Sacheinlage	25
2.2.4.2	Hin- und Herzahlen (Cash-Pooling)	26
2.2.5	Bilanzielle Behandlung der Einlagen	26
2.2.6	Vorrats-Unternehmergeellschaft	27
2.2.7	Gemeinnützige Unternehmergeellschaft	27
2.3	Haftung	27
3	Rechtsstellung der Gesellschafter	27
3.1	Die Gesellschafterliste	28
3.1.1	Legitimationswirkung	28
3.1.1.1	Umfang der Legitimationswirkung	28
3.1.1.2	Erbfall	28
3.1.1.3	Eintragung mit Rückwirkungsfunktion	28
3.1.2	Anmeldung durch den Geschäftsführer	29
3.1.3	Notarielle Gesellschafterliste	29
3.1.3.1	Mehrere Notare	30
3.1.3.2	Ausländische Notare	31
3.1.3.3	Wirksamkeitsvoraussetzungen	31
3.1.4	Notarielle Bescheinigung	31
3.1.5	Adressat	32
3.2	Gutgläubiger Erwerb eines Geschäftsanteils	32
3.2.1	Neugesellschaften	33
3.2.2	Altgesellschaften	36
3.3	Pflichten der Gesellschafter	36
3.4	Rechte der Gesellschafter	37
3.4.1	Anspruch auf den Jahres- bzw. Liquidationsüberschuss	37
3.4.2	Mitverwaltungsrechte	37
3.4.2.1	Stimmrechte	38
3.4.2.2	Recht der Einberufung einer Gesellschaftsversammlung	38
3.4.2.3	Auskunfts- und Einsichtsrechte	38
3.4.2.4	Anfechtungsklage, Gesellschafterklage	39
3.4.2.5	Sonstige Rechte	40
3.5	Beendigung der Mitgliedschaft	40
3.5.1	Auflösung und Liquidation der Gesellschaft	40
3.5.2	Ausschließungsverfahren (Kaduzierung)	42
3.5.3	Abandon	42
3.5.4	Einziehung gem. § 34 GmbHG	42
3.5.5	Ausschluss	43

3.5.6	Austritt	43
3.5.7	Veräußerung des Geschäftsanteils	43
3.5.8	Erreichen des Stammkapitals einer GmbH	43
3.6	Verfassung der Unternehmersgesellschaft	44
3.6.1	Geschäftsführer	44
3.6.1.1	Person des Geschäftsführers	44
3.6.1.2	Anstellungsverhältnis	45
3.6.1.3	Aufgaben/Pflichten	45
3.6.1.4	Auflösung der Organstellung und des Anstellungsvertrages	46
3.6.2	Gesellschafterversammlung	47
3.6.3	Aufsichtsrat/Beirat	48
4	Rechtsnachfolge	48
Teil III	Die laufende Besteuerung der Unternehmersgesellschaft	49
1	Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Umsatzsteuer	49
1.1	Grundprinzipien der Besteuerung	49
1.1.1	Umfang der Körperschaftsteuerpflicht	51
1.1.2	Unbeschränkte Steuerpflicht	51
1.1.3	Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	53
1.1.4	Beginn der Körperschaftsteuerpflicht	55
1.1.4.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	55
1.1.4.2	Beschränkte Steuerpflicht	56
1.1.5	Ende der Körperschaftsteuerpflicht	56
1.1.6	Subjektive Steuerbefreiungen	57
1.1.7	Steuerpflicht und Steuerbefreiung	59
1.1.7.1	Teileinkünfteverfahren und Abgeltungsteuer	59
1.1.7.2	Steuerfreie Einnahmen	62
1.1.8	Ermittlung der Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage	62
1.1.9	Körperschaftsteuerliche Hinzurechnungen	65
1.1.9.1	Überblick	65
1.1.9.2	Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG	65
1.1.9.3	Nicht abziehbare Betriebsaufwendungen nach § 4 Abs. 5 EStG	66
1.1.9.4	Nicht abziehbare Aufwendungen nach § 10 KStG	66
1.1.9.5	Die steuerliche Behandlung der Ergebnisverwendung bei Kapitalgesellschaften	70
1.1.9.6	Körperschaftsteuerliche Organschaft	71
1.1.9.7	Steuerfreie Vermögensmehrungen	72
1.1.9.8	Sonstige Korrekturposten	72
1.1.10	Gewerbesteuer	73
1.1.10.1	Beginn und Ende der Gewerbesteuerpflicht	74
1.1.10.2	Gewerbesteuerrechtliche Organschaft	74
1.1.10.3	Ermittlung des Gewerbeertrags	76
1.1.11	Umsatzsteuer	79
1.1.11.1	Persönliche Steuerpflicht der Unternehmersgesellschaft	79

1.1.11.2	Umsatzsteuerliche Organschaft	80
1.1.11.3	Steuerbarer Umsatz und Entgelt als Bemessungs- grundlage	81
1.1.11.4	Vorsteuerabzug (§ 15 UStG)	82
1.1.11.5	Zeitraum der Besteuerung (§ 16 UStG)	83
1.1.11.6	Inneregemeinschaftliche Umsätze	84
2	Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Unternehmer- gesellschaft	84
2.1	Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung – Hauptfallgruppe	84
2.2	Verdeckte Gewinnausschüttungen – Fallgruppe beherrschender Gesellschafter	85
2.3	Weitere Fallgruppen der verdeckten Gewinnausschüttungen	86
2.3.1	Tantiemvereinbarung	86
2.3.2	Pensionsvereinbarung	88
2.4	Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung	89
2.5	Verdeckte Einlagen	90
2.5.1	Voraussetzungen der verdeckten Einlage	90
2.5.2	Rechtsfolgen der verdeckten Einlage	91
3	Zinsschranke gem. § 8a KStG i. V. m. § 4h EStG	93
3.1	Einleitung	93
3.2	Grundzüge der Regelung	93
3.2.1	Saldierung der Zinserträge mit Zinsaufwendungen	93
3.2.2	Ausnahmen bei der Anwendung der Zinsschranke	94
3.2.2.1	Berücksichtigung der »vorgeschalteten Zinsschranke« gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. a EStG	94
3.2.2.2	Befreiung nicht konzernzugehöriger Betriebe gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG	94
3.2.2.3	Eigenkapitalvergleich (Escape-Klausel) gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. c EStG	94
3.3	Rechtsfolge: Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen in Verbindung mit einem EBITDA-Vortrag	94
3.4	Anwendung der Öffnungsklausel bei konzernungebundenen Unternehmen	96
3.4.1	Überblick	96
3.4.2	Die Escape-Klausel (§ 8a Abs. 3 KStG)	97
4	Die Besteuerung der Unternehmergesellschaft im Verbund mit Körperschaften	98
4.1	Normaufbau	98
4.2	Der Regelungsinhalt des § 8b Abs. 1 KStG	99
4.2.1	Die Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 EStG	100
4.2.2	Der Umfang der von § 8b KStG begünstigten Körper- schaften	100
4.2.3	Weitere Auswirkungen von § 8b Abs. 1 KStG	101
4.2.3.1	Kapitalertragsteuer	101
4.2.3.2	Gewerbsteuer	101
4.2.3.3	Organschaft (§§ 14–19 KStG)	101

4.3	§ 8b Abs. 2 KStG – Steuerbefreiung der Veräußerungsgewinne . . .	102
4.3.1	Ermittlung des Veräußerungsgewinns	103
4.3.2	Ergänzungstatbestände	104
4.3.2.1	Liquidation	104
4.3.2.2	Gewinne aus Wertaufholungen	105
4.3.2.3	Verdeckte Gewinnausschüttung bei Unterpreis- veräußerung von Anteilen	105
4.4	Abzugsverbot für Gewinnminderungen und Pauschalierung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben auf 5 % gem. § 8b Abs. 3 KStG	106
4.4.1	Fälle	106
4.4.2	Rechtsfolgen des § 8b Abs. 3 Satz 4 ff. KStG	108
4.5	Rückausnahme: Streubesitzdividenden i. S. d. § 8b Abs. 4 KStG n. F.	108
4.5.1	Grundzüge von Streubesitzdividenden	109
4.5.2	Feststellung des Zeitpunktes zum Vorliegen der Beteiligungshöhe	109
4.5.3	Auswirkungen einer Wertpapierleihe	111
4.6	Pauschales Betriebsausgabenabzugsverbot gem. § 8b Abs. 5 KStG	111
4.7	§ 8b Abs. 6 KStG	112
4.7.1	Anwendungsvoraussetzungen	112
4.7.2	Erweiterung der Rechtsfolgen des § 8b KStG um innerhalb von Mitunternehmerschaften verwaltete Erträge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG	113
4.8	Ausnahme: § 8b Abs. 7 KStG	113
4.8.1	Persönlicher Anwendungsbereich	114
4.8.2	Sachlicher Anwendungsbereich	114
4.9	Anwendungsausschluss für Lebens- und Krankenversicherungs- unternehmen und Pensionsfonds (§ 8b Abs. 8 KStG)	115
4.10	Nichtanwendung von § 8b Abs. 7 und 8 KStG für Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, auf die die Mutter-Tochter-Richtlinie anzuwenden ist (§ 8b Abs. 9 KStG)	115
4.11	Anwendungsausschluss bei Wertpapierleihe und bei Wertpapier- pensionsgeschäften (§ 8b Abs. 10 KStG)	115
4.11.1	Wertpapierleihe (§ 8b Abs. 10 Satz 1 KStG)	116
4.11.2	Erstreckung auf vergleichbare Tatbestände	116
5	Das steuerliche Einlagekonto (§§ 27 ff. KStG)	116
5.1	Zielsetzung	116
5.2	Die Führung des steuerlichen Einlagekontos	117
5.2.1	Der Anfangsbestand des laufenden Wirtschaftsjahres. . .	117
5.2.2	Die Zugänge des laufenden Wirtschaftsjahres	117
5.2.3	Die Abgänge des laufenden Wirtschaftsjahres	118
5.2.3.1	Sonderfall: Der Erwerb eigener Anteile durch die Unter- nehmersgesellschaft	118
5.2.3.2	Weiterveräußerung eigener Anteile	118
5.3	Schema: Verwendung des steuerlichen Einlagekontos	119
5.4	Verfahrensrechtliche Behandlung des steuerlichen Einlagekontos . . .	120

6	Der Verlustabzug nach § 8c KStG	121
6.1	Mögliche (schädliche) Übertragungswege	121
6.2	Berechnung der Beteiligungsquote (inklusive mehrstöckiger Beteiligungsverhältnisse)	122
6.3	Erwerbergruppe mit gleichgerichteten Interessen (§ 8c Abs. 1 Satz 3 KStG)	122
6.4	Verlustuntergang durch quotenverändernde Kapitalerhöhung (§ 8c Abs. 1 Satz 4 KStG)	123
6.5	»Rettung« des Verlustvortrags durch die Konzernklausel (§ 8c Abs. 1 Satz 5 KStG)	123
6.6	»Stille-Reserven-Klausel« (§ 8c Abs. 1 Satz 6–8 KStG)	124
6.6.1	Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Höhe der stillen Reserven	124
6.6.2	Anwendung der »Stille-Reserven-Klausel« bei negativem Eigenkapital	125
6.6.3	Ausschluss durch steuerliche Rückwirkung entstandener stiller Reserven	125
Teil IV Die Unternehmersgesellschaft im Wandel		127
1	Kapitalherabsetzung und Kapitalerhöhung	127
1.1	Kapitalherabsetzung	127
1.1.1	Gesellschaftsrechtliche Voraussetzungen	127
1.1.1.1	Ordentliche Kapitalherabsetzung	127
1.1.1.2	Vereinfachte Kapitalherabsetzung	128
1.1.2	Steuerliche Folgen für die Gesellschaft – Auswirkung auf das Einlagekonto (§ 27 KStG)	129
1.1.3	Steuerliche Folgen für die Gesellschafter	129
1.2	Kapitalerhöhung	130
1.2.1	1. Fall: Kapitalerhöhung bis 24.999 €	130
1.2.2	2. Fall: Kapitalerhöhung auf 25.000 € (und mehr)	130
1.2.2.1	Effektive Kapitalerhöhung	132
1.2.2.2	Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln	132
1.2.3	Steuerliche Auswirkungen bei der Unternehmersgesellschaft	133
1.2.4	Steuerliche Auswirkungen beim Gesellschafter	134
2	Die Unternehmersgesellschaft und das Umwandlungs(steu)recht	134
2.1	Vorbemerkung	134
2.2	Die Unternehmersgesellschaft als Ausgangsrechtsträger bei Umwandlungen	135
2.2.1	Die Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes	135
2.2.1.1	Verschmelzung (§§ 2–122 UmwG)	135
2.2.1.2	Spaltung (§§ 123–173 UmwG)	136
2.2.1.3	Formwechsel	137
2.2.2	Das Umwandlungssteuerrecht für die Umwandlungsarten des Umwandlungsgesetzes	138
2.2.2.1	Überblick	138
2.2.2.2	Verschmelzungsvorgänge (hier: auf eine Personengesellschaft)	139

2.3	Liquidation	141
2.4	Liquidationsbesteuerung (§ 11 KStG)	143
2.4.1	Besteuerungszeitraum	143
2.4.1.1	Übernahmeergebnis Stufe I – Anschaffungs-, Einlage- und Überführungsfiktion	143
2.4.1.2	Übernahmeergebnis Stufe II – Besteuerung der offenen Rücklagen	145
2.4.2	Spaltung der Unternehmergesellschaft	146
2.4.2.1	Ansatz mit dem gemeinen Wert	146
2.4.2.2	Ansatz mit dem Buchwert/Zwischenwert	146
3	Liquidation	147
3.1	Auflösung und Abwicklung	147
3.2	Die eigentliche Liquidation	148
3.3	Liquidationsbesteuerung (§ 11 KStG)	149
Teil V	Besteuerung der Anteilseigner (natürliche Personen/Inland)	151
1	Offene und verdeckte Gewinnausschüttungen	151
1.1	Einführung	151
1.2	Besteuerung von Dividenden im Privatvermögen	151
1.2.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen	151
1.2.2	Kapitalertragsteuer	152
1.2.3	Abgeltungsteuer	152
1.2.4	Ausnahmen von der Abgeltungsteuer	153
1.3	Beteiligungen im Betriebsvermögen	154
1.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen	155
1.5	Ausschüttungen aus dem Einlagekonto	156
2	Veräußerung von Anteilen	156
2.1	Überblick und Systematik	156
2.2	Veräußerung von Anteilen im Privatvermögen	157
2.2.1	Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	157
2.2.2	Die (verdeckte) Einlage	157
2.2.3	Einkünfte nach § 17 EStG	158
2.2.3.1	Grundtatbestand	158
2.2.3.2	Veräußerungsgewinn	159
2.2.3.3	Freibetrag	160
2.2.3.4	Sonderproblem: Nachträgliche Anschaffungskosten	160
2.2.3.5	Veräußerungsverluste	162
2.3	Auflösung, Kapitalherabsetzung und Einlagenrückgewähr	162
2.3.1	Auflösung	163
2.3.2	Kapitalherabsetzung	163
2.3.3	Einlagenrückgewähr	164
2.4	Alternativen zur Vollrechtsübertragung	164
2.4.1	Nießbrauch am Geschäftsanteil	164
2.4.2	Die Trennung des Vollrechts vom Dividenden- bezugsrecht	165
2.4.3	Die Treuhand	166

3	Gesellschafternachfolge – Schenken und Vererben von Geschäftsanteilen an einer Unternehmergeinschaft	166
3.1	Die unentgeltliche (bzw. teilunentgeltliche) Übertragung	166
3.1.1	Begriffsklärung	166
3.1.2	Der Geschäftsanteil an der Unternehmergeinschaft als Gegenstand der Übertragung	167
3.1.2.1	Zivilrechtliche Vorfragen und Auswirkungen auf das Steuerrecht	167
3.1.2.2	Der Geschäftsanteil im Steuerrecht	167
3.1.2.3	Die ertragsteuerliche »Ausnahme« der Steuerentstrickung im Privatvermögen	169
3.2	Die (voll)unentgeltliche Übertragung eines Geschäftsanteils	170
3.2.1	Einkommensteuerliche Beurteilung	170
3.2.1.1	Geschäftsanteile im Betriebsvermögen	170
3.2.1.2	Der Geschäftsanteil (Privatvermögen) als Gegenstand der unentgeltlichen Übertragung (EStG)	171
3.2.2	Die Antwort des UStG	172
3.2.3	Die Sichtweise des ErbStG bei einer Schenkung von Anteilen an einer Unternehmergeinschaft	172
3.2.3.1	Der Grundtatbestand gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG	172
3.2.3.2	Die Bedeutung der Ausführung (§ 9 ErbStG)	173
3.2.4	Die Bewertung der Geschäftsanteile im Schenkungsteuerrecht	173
3.2.5	Varianten der Voll-Schenkung	174
3.2.5.1	Gemischte Schenkung	174
3.2.5.2	Schenkungen unter Auflagen	175
3.2.5.3	Kettenschenkungen	175
3.3	Vorweggenommene Erbfolge	177
3.3.1	Einführung in das Rechtsinstitut unter einkommensteuerlichen Aspekten	177
3.3.1.1	Einzelfragen im Anwendungsbereich der vorweggenommenen Erbfolge	179
3.3.1.2	Einkommensteuerliche Rechtsfolgen der vorweggenommenen Erbfolge	180
3.3.2	Die vorweggenommene Erbfolge in der Erbschaftsteuer	182
3.3.2.1	Einführung in die spezifische Beurteilung der vorweggenommenen Erbfolge durch das ErbStG	182
3.3.2.2	Die schenkungsteuerlichen Grundzüge	182
3.3.2.3	Das Privileg des § 13a Abs. 1 Nr. 2 ErbStG (inklusive Bewertungsabschlag)	184
3.3.3	Der Erbfall in der Erbschaftsteuer	185
3.3.4	Der Erbfall in der Einkommensteuer	186
3.3.4.1	Externe Steuernachfolge (Auswirkungen auf das Übergangsobjekt)	186
3.3.4.2	Die (interne) Steuernachfolge bei akzessorischen Positionen	186
3.3.4.3	Fazit	187

3.4	Die Geschäftsanteile in der Erbauseinandersetzung	187
3.4.1	Die »wesentlichen« Beteiligungen an Kapitalgesellschaften	187
3.4.2	Die Abwicklung der Miterbengemeinschaft	188
3.4.2.1	Beendigung der Kapitalgesellschaft im Allgemeinen und der Miterbengemeinschaft im Speziellen	188
3.4.2.2	Die (eigentliche) Realteilung der Miterbengemeinschaft	188
Teil VI	Die Unternehmergesellschaft im Unternehmensverbund	191
1	Vorbemerkung	191
2	Unternehmergesellschaft und Organschaft	191
2.1	Begriff	191
2.2	Allgemeines	191
2.2.1	Voraussetzungen	192
2.2.1.1	Organgesellschaft	192
2.2.1.2	Organträger.	192
2.2.1.3	Finanzielle Eingliederung	192
2.2.1.4	Gewinnabführungsvertrag	193
3	UG & Co. KG.	195
3.1	Grundsatzverständnis und Erscheinungsformen	195
3.1.1	Erscheinungsformen der UG & Co. KG	195
3.1.2	Das dogmatische Grundmuster im Steuerrecht	195
3.2	Gewinnermittlung bei der UG & Co. KG	196
3.2.1	Grundaussage	196
3.2.2	Familien-UG & Co. KG	198
3.2.3	»Einmann«-UG & Co. KG	199
3.3	Das Betriebsvermögen bei der UG & Co. KG	199
3.3.1	Handelsbilanz-Besonderheiten	199
3.3.2	Das steuerliche Betriebsvermögen	199
3.4	Besonderheiten.	201
3.4.1	Die einheitliche UG & Co. KG	201
3.4.2	§ 15a EStG bei einer UG & Co. KG	202
3.4.3	Die verdeckte Gewinnausschüttung bei der UG & Co. KG	202
3.4.4	Entnahmen und Einlagen bei der UG & Co. KG	203
3.4.5	Die »Körperschaftsklausel«	203
3.5	Die (atypisch) stille Gesellschaft, insbesondere die UG & atypisch still	204
3.5.1	Die Grundaussage zur stillen Gesellschaft	204
3.5.2	Die UG & atypisch still – ein Kind der Praxis	206
4	Die Betriebsaufspaltung mit einer Unternehmergesellschaft (als Betriebsgesellschaft)	208
4.1	Kennzeichen der Betriebsaufspaltung und Gestaltungsmöglichkeiten.	208
4.2	Steuerrechtliche Voraussetzungen bei der Betriebsaufspaltung	210
4.2.1	Sachliche Verflechtung	210
4.2.2	Personelle Verflechtung	210

4.2.2.1	Stimmrechtserfordernisse	211
4.2.2.2	Gruppentheorie	211
4.2.2.3	Die Ehegatten- (und Familien-)Betriebsaufspaltung	212
4.2.2.4	Stimmrechtsvereinbarungen und personelle Verflechtung	213
4.3	Die steuerlichen Folgen der Betriebsaufspaltung	215
4.3.1	Begründung der Betriebsaufspaltung	215
4.3.1.1	Echte Betriebsaufspaltung	215
4.3.1.2	Unechte Betriebsaufspaltung im Gründungsstadium	216
4.3.2	Laufende Besteuerung – Chancen und Gefahren	216
4.3.2.1	Das Betriebsvermögen bei der Betriebsaufspaltung, insbesondere bei der Besitzgesellschaft	216
4.3.2.2	Ermittlung des laufenden Gewinns	217
4.3.2.3	Gewerbsteuerliche Konsequenzen	218
4.3.3	Beendigung der Betriebsaufspaltung	219
4.4	Besondere Erscheinungsformen der Betriebsaufspaltung	220
4.4.1	Umgekehrte Betriebsaufspaltung	220
4.4.2	Kapitalistische Betriebsaufspaltung	220
4.4.3	Unerkannte Betriebsaufspaltung/Betriebsaufspaltung in der Außenprüfung	220

Teil VII Auslandsbeziehungen 221

1	Auslandsbeziehungen der Unternehmergesellschaft	221
1.1	Steuerpflicht	221
1.2	Problem: Basisgesellschaften (Zwischengesellschaften) als Steuersubjekt	221
1.2.1	Ausländische Basisgesellschaften	221
1.2.2	Unbeschränkte Steuerpflicht ausländischer Basis- gesellschaften	222
1.2.3	Missbräuchliche Gestaltung (§ 42 AO)	222
1.3	Einkunftsberichtigung bei international verbundenen Unter- nehmen (§ 1 AStG)	223
1.3.1	Verhältnis zu anderen Regelungen	224
1.3.2	Personelle Voraussetzungen	224
1.3.3	Rechtsfolgen	226
1.4	Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7 ff. AStG)	226
1.4.1	Mehrheitsbeteiligung	227
1.4.2	Weisungsgebundenheit	228
1.4.3	Beteiligung über Personengesellschaft	228
1.4.4	Zwischengesellschaften mit Kapitalanlagecharakter	228
1.4.5	Passive Einkünfte der ausländischen Zwischen- gesellschaft	228
1.4.6	Gemischte Tätigkeit	229
1.4.7	Niedrige Besteuerung	230
1.4.8	Hinzurechnungsbetrag	230
1.5	Deutsche Unternehmergesellschaft mit Auslandsaktivitäten	231
1.5.1	Problemdarstellung	231

1.5.2	Besteuerung bei Fehlen eines DBA	232
1.5.2.1	Berücksichtigung ausländischer Steuern	232
1.5.2.2	Besteuerung bei Bestehen eines DBA	233
1.5.2.3	Unternehmensgewinne: Art. 7 OECD-MA	235
1.5.2.4	Dividenden: Art. 10 OECD-MA	236
1.5.2.5	Lizenzgebühren: Art. 12 OECD-MA.	236
1.5.2.6	Vermeidung der Doppelbesteuerung: Art. 23 A/B OECD-MA (Methodenartikel)	237
1.5.3	Beteiligung an einer ausländischen Personen- gesellschaft	238
1.5.3.1	Meldepflicht	238
1.5.3.2	Besteuerungsrecht	239
1.5.4	Ausländische Tochtergesellschaft	239
1.5.4.1	Grundsatz	239
1.5.4.2	Ausländische Quellensteuern	240
1.5.5	Ausländische Muttergesellschaft	240
1.5.5.1	Grundsatz	240
1.5.5.2	Gesellschafter-Fremdfinanzierung	241
1.5.6	Gesellschafter ist eine natürliche Person	241
1.5.6.1	Dividendenbesteuerung	241
1.5.6.2	Wegzugbesteuerung – ein Überblick	241
2	Die Unternehmergeellschaft im Rechtsvergleich	242
2.1	Die englische Limited	242
2.1.1	Allgemeines	242
2.1.2	Gründung der Limited	242
2.1.3	Haftkapital	243
2.1.4	Organe der Limited	243
2.1.5	Zweigniederlassung einer Limited in Deutschland	243
2.1.5.1	Handelsrechtliche und steuerliche Buchführungspflicht	243
2.1.5.2	Besteuerung der Limited und ihrer Anteilseigner	244
2.2	Die spanische SLNE	244
2.2.1	Allgemeines	244
2.2.2	Verfahren zur Gründung	244
2.2.3	Spezifika des die SLNE betreffenden Gesellschaftsrechts	245
2.2.3.1	Gesellschaftsgegenstand	245
2.2.3.2	Gesellschafterstellung und Gesellschafteranteile	246
2.2.3.3	Gesellschaftskapital und Einlagen	246
2.2.3.4	Einberufung der Gesellschafterversammlung	246
2.2.3.5	Verwaltung (Geschäftsführung)	246
2.2.4	Auflösungsgründe	247
2.3	Die französische S. A. R. L	247
2.4	Die niederländische B. V	248

Teil VIII Steuerstrafrecht und Außenprüfung	251
1 Strafrechtliche Verantwortung	251
1.1.1 Allgemeine Strafbarkeitsgrundsätze	251
1.1.1.1 Vorliegen einer Straftat	251
1.1.1.2 Vergehen und Verbrechen	251
1.1.1.3 Begehungs- und Unterlassungstaten	252
1.1.1.4 Beteiligungsformen (Täterschaft und Teilnahme)	252
1.1.1.5 Vorbereitungshandlung/Versuch/Vollendung	252
1.1.2 Strafrechtliche Sanktionen außerhalb der AO	253
1.1.2.1 Strafbarkeit gem. § 311 HGB	253
1.1.2.2 Strafbarkeit gem. §§ 5a i. V. m. 82, 84, 85 GmbHG und § 15a Abs. 4, 5 InsO	253
1.1.2.3 Insolvenzstraftaten und andere Straftaten nach dem StGB	254
1.1.3 Steuerstrafrecht und Steuerordnungswidrigkeiten	256
1.1.3.1 Überblick	256
1.1.3.2 Materielles Steuerstrafrecht	256
1.1.3.3 Formelles Steuerstrafrecht	260
1.1.3.4 Formelles Steuerordnungswidrigkeitsrecht	262
2 Außenprüfung	262
2.1 Bedeutung und Definition	262
2.2 Zulässigkeit der Außenprüfung	263
2.3 Die Prüfungsanordnung	264
2.4 Sachlicher Umfang der Prüfung	265
2.5 Persönlicher Umfang der Prüfung	265
2.6 Zeitlicher Umfang der Prüfung	265
2.7 Begründungs- und weitere Verfahrensmängel	266
3 Bekanntgabe der Prüfungsanordnung	266
4 Rechtsbehelfe gegen die Prüfungsanordnung	266
4.1 Grundsatz	266
4.2 Rechtsbehelf und Verwertungsverbot	267
5 Kontrollmitteilungen	267
6 Schlussbesprechung	268
7 Prüfungsbericht	268
8 Verbindliche Zusage (§ 204 AO)	269
 Stichwortverzeichnis	 271

Abkürzungsverzeichnis

A	Abschnitt (Richtlinien)
a. A.	anderer Ansicht, anderer Auffassung
a. a. O.	am angegebenen Ort
ABl. EG	Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
a. E.	am Ende
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AfaA	Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AktG	Aktiengesetz
Alt.	Alternative
a. M.	anderer Meinung
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
a. o.	außerordentlich/e/er
Art.	Artikel
AStBV	Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren
AStG	Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)
Aufl.	Auflage
Az.	Aktenzeichen
BA	Betriebsausgaben
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BR	Bundesrat
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
Buchst.	Buchstabe
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
ders.	derselbe
d. h.	das heißt
D/P/M	Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer (Kommentar)
Drucks.	Drucksache
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
EAV	Ergebnisabführungsvertrag
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
einschl.	einschließlich
EK	Eigenkapital
ErbSt	Erbschaft- und Schenkungsteuer
ErbStG	Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz
Erl.	Erlass
ESt	Einkommensteuer
EStG	Einkommensteuergesetz
EStH	Einkommensteuer-Hinweise
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e. V.	eingetragener Verein
evtl.	eventuell
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
f., ff.	folgende, fortfolgende
F.	Fach
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
F/M	Frotscher/Maas, Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungsteuergesetz (Kommentar)
FS	Festschrift
GAV	Gewinnabführungsvertrag
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland
ggf.	gegebenenfalls
gl. A.	gleicher Ansicht, gleicher Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit einer GmbH als persönlich haftendem Gesellschafter
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
grds.	grundsätzlich
GrESt	Grunderwerbsteuer
GrS	Großer Senat des BFH

GWG	geringwertige Wirtschaftsgüter
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
GVG	Gerichtsverfassungsgesetz
H	Hinweis
h. A.	herrschende Ansicht, herrschende Auffassung
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Hermann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz (Kommentar)
h. M.	herrschende Meinung
HR	Handelsregister
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
i. d. F.	in der Fassung
i. d. R.	in der Regel
i. e. S.	im engeren Sinne
i. H. d.	in Höhe der/des
i. H. v.	in Höhe von
insbes.	insbesondere
InsO	Insolvenzordnung
i. R. d.	im Rahmen der/des
i. R. v.	im Rahmen von
i. S. d.	im Sinne der/des
i. S. v.	im Sinne von
i. V. m.	in Verbindung mit
JGG	Jugendgerichtsgesetz
JStG	Jahressteuergesetz
KapESt	Kapitalertragsteuer
KapG	Kapitalgesellschaft
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
Kj.	Kalenderjahr
KSt	Körperschaftsteuer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufend
LSt	Lohnsteuer
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
lt.	laut
m. a. W.	mit anderen Worten
max.	maximal
m. E.	meines Erachtens

Mio.	Millionen
MU	Mitunternehmer
m. w. H.	mit weiteren Hinweisen
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
MwSt	Mehrwertsteuer
n. F.	neue Fassung
Nr.	Nummer/n
nrkr.	nichtrechtskräftig
n. v.	nicht veröffentlicht
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe für Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
o. Ä.	oder Ähnlichem/s
OECD	Organization for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	offene Handelsgesellschaft
OLG	Oberlandesgericht
o. V.	ohne Verfasser
p. a.	per annum, pro anno
PersG	Personengesellschaft
R	Richtlinie
ReitG	Gesetz über deutsche Immobilien-Aktiengesellschaften mit börsennotierten Anteilen
RGBI	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rs.	Rechtssache
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
s.	siehe
SE	Societas Europaea
SEStEG	Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften
sog.	so genannt(e)
SolZ	Solidaritätszuschlag
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StB	Steuerbilanz
Stpfl.	Steuerpflichtiger
tw.	teilweise
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
u. E.	unseres Erachtens
UG	Unternehmergeellschaft
UmwG	Umwandlungsgesetz

UmwSt-Erl	Umwandlungssteuererlass
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
USt	Umsatzsteuer
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
v. a.	vor allem
VA	Verwaltungsakt
vEK	verwendbares Eigenkapital
Vfg.	Verfügung
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
Wj.	Wirtschaftsjahr
z. B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
z. T.	zum Teil
z. v. E.	zu versteuerndes Einkommen
zzgl.	zuzüglich

Teil I Einführung

AUSGEWÄHLTE LITERATURHINWEISE *Wicke, GmbHG, 2. Aufl., München 2011.*

1 Entstehungsgeschichte der Unternehmergesellschaft

Die Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt), nachfolgend: UG, ist die Reaktion des deutschen Gesetzgebers auf die einst eingetretene zunehmende Verbreitung der englischen Private Company Limited by Shares – kurz: Limited – in Deutschland.

Auslöser dieser Entwicklung war eine Reihe von Urteilen des EuGH zur europäischen Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV). Der EuGH hatte in seinen Urteilen – insbesondere in den Urteilen vom 09.03.1999 (Rs. C-212/97 »Centros«), vom 05.11.2002 (Rs. C-208/00 »Überseering«) sowie vom 30.09.2003 (Rs. C-167/01 »Inspire Art«) – aus der Niederlassungsfreiheit (Art. 49 ff. AEUV) eine weitgehende Wahlfreiheit zwischen den in Europa verfügbaren Rechtsformen abgeleitet. In den Entscheidungen Centros und Überseering entschied der EuGH zunächst, dass im Ausland wirksam gegründeten Gesellschaften auch bei inländischem Sitz die Teilnahme am Rechtsverkehr gestattet bzw. die Rechtsfähigkeit zuzuerkennen ist. Im Urteil Inspire Art statuierte der EuGH das Verbot, Auslandsgründungen mit Inlandsbesitz nationalen Rechtsvorschriften, wie insbesondere auch denjenigen des Mindestkapitals, zu unterwerfen und diese Anforderungen mit einer Geschäftsführerhaftung zu verknüpfen. Damit hat der EuGH seine Ansicht deutlich gemacht, dass eine in einem EU-Staat wirksam gegründete KapG aufgrund der Niederlassungsfreiheit in allen anderen EU-Staaten anerkannt werden muss. Dies gilt als die Festschreibung der Gründungstheorie für grenzüberschreitende Sachverhalte, an denen EU-Gesellschaften beteiligt sind.

Rechtsfolge dessen war der zunehmende äußere Reformdruck auf den deutschen Gesetzgeber. Um der Flut an Limited in Deutschland gesetzgeberisch zu begegnen und die internationale Konkurrenzfähigkeit der GmbH im Wettbewerb insbesondere zur Limited zu stärken, schuf der Gesetzgeber im Zuge der MoMiG mit § 5a GmbHG die UG als Variante der GmbH. Kernziel des Gesetzgebers war dabei, die Kosten der GmbH-Gründung zu senken, den Gründungsvorgang zu beschleunigen und die weitere Unternehmensführung möglichst zu erleichtern (Deregulierungsziel des Gesetzgebers), um die GmbH über die UG für den internationalen Wettbewerb wieder attraktiv zu machen.

Derzeit sind knapp 100.000 UG (2013: über 91.000) hierzulande im Handelsregister eingetragen. Ob diese Zahl dafür spricht, dass sich die UG im Wettbewerb der europäischen KapG mit vorzugswürdig niedriger Kapitalausstattung bewährt hat, bleibt abzuwarten.

2 Gründe für die Wahl der Rechtsform Unternehmergesellschaft (im Vergleich zur GmbH)

2.1 Allgemeines

Mit der Einführung der UG wurde keine neue Rechtsform erschaffen, sondern eine Variante der GmbH etabliert, die zumindest in der Theorie anders als die GmbH ohne nennenswertes Mindestkapital auskommt. Lediglich ein technisches Mindestkapital von 1 € pro Geschäftsanteil ist nötig. Dies darf jedoch nicht zu der Annahme verleiten, die UG ermögliche damit ein

kapitalloses Wirtschaften. Denn um der Überschuldungsproblematik zu entgehen, wird in der Praxis im Regelfall eine weitaus höhere Kapitalausstattung als 1 € notwendig sein.

Der Gesetzgeber wollte mit der Einführung der UG – ggf. mit dem Musterprotokoll nach § 2 Abs. 1a GmbHG – eine möglichst einfachere und schnellere Gründungsmöglichkeit zu den anderen deutschen KapG zur Verfügung stellen. Daher sollen gem. § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG Sachgründungen ausgeschlossen sein. Der aufgrund des fehlenden Mindestkapitals verringerte Gläubigerschutz wird durch zwei Mechanismen kompensiert. Zum einen sieht das Gesetz zwingend den Rechtsreformzusatz »Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)« oder »UG (haftungsbeschränkt)« vor, § 5a Abs. 1 GmbHG. Zum anderen soll eine gewisse Kapitalreserve im Laufe der Zeit in Form einer zwingenden gesetzlichen Gewinnrücklage i. S. d. § 5a Abs. 3 Satz 1 GmbHG angespart werden. Die für die GmbH geltende Pflicht zur Einberufung der Gesellschafterversammlung bei Verlust der Hälfte des Stammkapitals (§ 49 Abs. 3 GmbHG) ist dahingehend modifiziert, dass bei der UG eine Einberufung nur bei drohender Zahlungsunfähigkeit zu erfolgen hat, § 5a Abs. 4 GmbHG.

Ein problemloser Übergang von der UG zur regulären GmbH ist jederzeit nach § 5a Abs. 5 GmbHG möglich.

2.2 Haftung

Die UG – wie die GmbH auch – haftet ihren Gläubigern gegenüber nur mit ihrem Gesellschaftsvermögen (vgl. § 13 Abs. 2 GmbHG). Damit haben die Gläubiger in der Regel nicht die Möglichkeit, zur ihrer Befriedigung auch auf das Privatvermögen der Gesellschafter der UG zuzugreifen. Diese persönliche Haftungsbeschränkung der Gesellschafter gilt jedoch erst mit Eintragung der UG in das Handelsregister. Denn erst mit Eintragung erlangt die UG die Position eines eigenständigen Rechtssubjekts und nimmt als solche am Rechtsverkehr teil. Werden bereits vor Eintragung im Handelsträger im Namen der UG Verbindlichkeiten begründet, so haften die Handelnden bzw. die Gesellschafter persönlich nach den Grundsätzen der Unterbilanzhaftung.

§ 5a Abs. 4 GmbHG statuiert die Pflicht zur unverzüglichen Einberufung der Gesellschafterversammlung bei drohender Zahlungsunfähigkeit der UG. Bei Missachtung dieser Vorschrift haften die Geschäftsführer und Gesellschafter der UG ebenfalls persönlich mit ihrem Privatvermögen.

Gesellschafter der UG können nach dem ausdrücklichen Wortlaut der Musterprotokolle **natürliche und juristische Personen sein**. Danach kann eine UG selbst Gesellschafterin einer anderen UG sein. Ausgeschlossen wären damit jedoch Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaften als Gesellschafter bei der Verwendung der Musterprotokolle im vereinfachten Verfahren. Hierbei handelt es sich nur um ein schlichtes redaktionelles Versehen des Gesetzgebers (vgl. *Wicke*, GmbHG, § 2 Rn. 16), sodass diese im Wege der Wortlaufauslegung mit in den persönlichen Anwendungsbereich fallen dürften.

Die Gründung der UG durch eine einzelne Person ist ebenfalls von Gesetzes wegen zulässig.

Die UG hat sowohl bei der Gründung einer Ein-Mann-UG als auch bei der Gründung einer Mehrpersonen-UG einen – zwingend von den Beschränkungen des § 181 BGB – **befreiten Geschäftsführer**. Der Geschäftsführer muss eine natürliche Person sein.

2.3 Versteuerung der Gewinnanteile

Gewinnanteile und sonstige Bezüge, die eine UG an ihre Gesellschafter ausschüttet, gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 EStG, wenn die Anteile im Privatvermögen (PV) gehalten werden. Befindet sich die Beteiligung im Betriebsvermögen (BV), sind die Dividenden als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG zu behandeln und unterliegen gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG dem Teileinkünfteverfahren.

Seit der Einführung der **Abgeltungssteuer** ab VZ 2009 (§ 32d Abs. 1 EStG) versteuert der Gesellschafter die Dividenden (PV) grds. nur noch mit 25 % Est zzgl. 5,5 % SolZ und eventuell KiSt. Isoliert betrachtet steht der Gesellschafter einer UG – verglichen mit dem Gesellschafter einer PersG – steuerlich günstiger da, weil dieser seinen Gewinnanteil mit dem individuellen Steuersatz (bis zu 45 % zzgl. SolZ) versteuern muss.

Bezieht man aber die steuerliche Belastung der Gesellschaft mit ein, sieht die Betrachtung anders aus. Da die UG mit 15 % KSt, 5,5 % SolZ sowie ca. 14 % GewSt belastet ist, ergibt sich eine **Gesamtbelastung** (Gesellschaft + Gesellschafter) von **über 48 %** (siehe Belastungsvergleich unten).

Da der Gesellschafter der PersG seinen Gewinn grundsätzlich unabhängig davon versteuern muss, ob er ihn entnimmt, ist die UG aus steuerlicher Sicht insbesondere dann interessant, wenn der Gewinn für längere Zeit thesauriert wird.

Im folgenden Beispiel wird davon ausgegangen, dass nur ein Gesellschafter vorhanden ist, dessen durchschnittlicher Steuersatz 40 % beträgt, und dass der GewSt-Hebesatz bei 400 % liegt.

Steuerlicher Belastungsvergleich Personengesellschaft/GmbH

	PersG ohne Thesaurierung	PersG mit Thesaurierung	UG (Voll- ausschüttung)
stpfl. Gewinn (§ 4 Abs. 1 EStG zzgl. nicht abzugsfähige GewSt)	100.000 €	100.000 €	100.000 €
GewSt	10.570 €	10.570 € ¹⁾	14.000 € ²⁾
Gewinn gem. § 4 Abs. 1 EStG (Begünstigungsbetrag nach § 34a Abs. 1 EStG)	-	89.430 €	-
ESt/KSt	40.000 €	25.264 € ³⁾	15.000 €
ESt auf GewSt	-	4.228 € ⁴⁾	-
Anrechnung der GewSt (§ 35 EStG)	./. 10.043 € ⁵⁾	./. 10.043 € ⁵⁾	0 €
SolZ	1.648 € ⁶⁾	1.070 € ⁷⁾	825 €
Steuerbelastung vorläufig	42.175 €	31.089 €	29.825 €
nachversteuerungspflichtiger Betrag ⁸⁾	-	62.776 €	-
ESt auf den nachversteuerungspflichtigen Betrag (25 %)	-	15.694 €	-
ESt auf Dividende (25 %) ⁹⁾			17.544 €
SolZ 5,5 %		863 €	965 €
Gesamtsteuerbelastung	42.175 €	47.646 €	48.334 €

Anmerkungen:

1. $(100.000 \text{ € abzüglich Freibetrag } 24.500 \text{ €} =) 75.500 \text{ €} \times 3,5 \% \times 400 \% = 10.570 \text{ €}$
2. $(100.000 \text{ €} \times 3,5 \% \times 400 \% =) 14.000 \text{ €}$
3. Thesaurierungssteuersatz nur auf Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG (nach Abzug der GewSt)
4. Die GewSt unterliegt dem regulären Steuersatz (hier: angenommene 40 %), da § 34a EStG an § 4 Abs. 1 EStG anknüpft.
5. $(75.500 \text{ €} \times 3,5 \% \times 3,8 =) 10.042 \text{ €}$
6. $(40.000 \text{ €} \cdot / . 10.043 \text{ €} =) 29.957 \text{ €} \times 5,5 \% = 1.648 \text{ €}$
7. $(25.264 \text{ €} + 4.228 \text{ €} \cdot / . 10.043 \text{ €} =) 19.449 \text{ €} \times 5,5 \% = 1.070 \text{ €}$
8. Begünstigungsbetrag (89.430 €) abzüglich Thesaurierungssteuer (25.264 €) und SolZ (1.390 €), somit 62.776 €
9. maximale Dividende $(100.000 \text{ €} \cdot / . 29.825 \text{ €} =) 70.175 \text{ €} \times 25 \%$

2.4 Gesellschafter-Finanzierung

Gewährt der Gesellschafter einer PersG dieser ein Darlehen, so muss der Gesellschafter die Zinsen als Sonderbetriebseinnahme (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) mit seinem individuellen Steuersatz (also bis maximal 45 % zzgl. SolZ) versteuern. Die Sonderbetriebseinnahmen unterliegen darüber hinaus der GewSt.

Beim Gesellschafter einer UG unterliegen die Zinsen nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 7, 32d Abs. 1 EStG grundsätzlich der 25 %igen Abgeltungsteuer. Ist der Gesellschafter allerdings zu mindestens 10 % an der UG beteiligt, so schließt § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG die Anwendung der Abgeltungsteuer aus. Die Zinsen sind dann mit der tariflichen ESt zu versteuern.

2.5 Vermietung von Wirtschaftsgütern durch die Gesellschafter

Vermietet der Gesellschafter einer PersG Wirtschaftsgüter an die Gesellschaft, so sind diese als Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des Gesellschafters zu aktivieren. Die Mieteinnahmen sind als Sonderbetriebseinnahmen (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) zu erfassen und unterliegen der GewSt.

Demgegenüber bleiben die Wirtschaftsgüter, die der Gesellschafter einer UG vermietet, grundsätzlich Privatvermögen. Die Mieteinnahmen unterliegen grundsätzlich der Besteuerung nach § 21 EStG. Eine Ausnahme gilt allerdings, wenn durch die Vermietung eine Betriebsaufspaltung entsteht. In diesem Fall sind die vermieteten Wirtschaftsgüter notwendiges Betriebsvermögen und die Mieteinnahmen zwingend gewerbliche Einnahmen.

2.6 Gründungsaufwand

Die Gesellschafter können individuell über die Höhe ihrer Geschäftsanteile bestimmen. Die Untergrenze eines Anteils beträgt 1 €. Durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts (MoMiG) besteht nun die Möglichkeit einer vereinfachten notariellen Gründung (§ 2 Abs. 1a GmbHG), wenn die Gesellschaft höchstens drei Gesellschafter und nur einen Geschäftsführer hat. Voraussetzung für die Gründung im vereinfachten Verfahren ist, dass das in der Anlage zu § 2 Abs. 1a GmbHG dargestellte Musterprotokoll verwendet wird. Dieses ist nur für einfache Standardgründungen geeignet und lässt keine vom Gesetz abweichenden Bestimmungen zu. Im Musterprotokoll sind Gesellschaftsvertrag, Gesellschafterliste sowie

die Bestellung des Geschäftsführers zusammengefasst. Durch die Verwendung des Musterprotokolls ist der Gründungsaufwand günstiger. Die UG hat lediglich Gründungskosten in Höhe von bis zu 300 € zu tragen.

2.7 Kapitalaufbringung

Die im Gesellschaftsvertrag festgelegten Stammeinlagen der Gesellschafter müssen nach der Gründung und vor der Anmeldung zum Handelsregister (§ 5a Abs. 2 GmbHG) erbracht werden. Anders als bei der GmbH ist das Stammkapital der UG zwingend in bar zu erbringen. Das Stammkapital muss mindestens 1 € betragen und darf den Betrag in Höhe von 24.999 € nicht übersteigen, da ab dieser Stammeinlage automatisch eine GmbH gegründet wird. Als einzige festgeschriebene Voraussetzung ist § 5 Abs. 2 GmbHG zu beachten, wonach der Nennbetrag eines jeden Geschäftsanteils auf volle Euro lauten muss. Daraus ergibt sich auch die Untergrenze von 1 € Mindeststammkapital. Im Gegensatz zur GmbH sind Sacheinlagen gem. § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG bei der UG ausgeschlossen.

2.7.1 Verbot der Sacheinlage

Nach § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG sind Sacheinlagen ausgeschlossen. Daraus folgt, dass die Kapitalerhöhung nur mittels Bareinlage durchgeführt werden kann. Das Sacheinlageverbot betrifft offene und verdeckte Sacheinlagen. Eine Anrechnung des Sachwerts auf die Einlageforderung gem. § 19 Abs. 4 GmbHG kommt nicht in Betracht, da diese Regelung voraussetzt, dass Sacheinlagen überhaupt zulässig sind.

Exkurs: Umstritten war, ob auch bei einer den Betrag des Mindeststammkapitals der normalen GmbH (§ 5 Abs. 1 GmbHG) erreichten Erhöhung des Stammkapitals einer UG Sacheinlagen nach § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG ausgeschlossen sind.

Mit Beschluss vom 19.04.2011 (BGH II ZB 25/10) hat der BGH entschieden, dass das Sacheinlageverbot dann nicht mehr gilt, wenn durch den Kapitalerhöhungsbeschluss der UG das Mindeststammkapital in Höhe von 25.000 € erreicht oder überschritten wird. In seiner Begründung führte der BGH u. a. aus, dass die Anwendung des § 5a Abs. 2 Satz 2 GmbHG nicht auf die Gründung der UG beschränkt sei. Eine solche Einschränkung ergäbe sich weder aus dem Wortlaut dieser Vorschrift noch aus ihrem systematischen Zusammenhang. Die Regelung in § 5a Abs. 5 GmbHG spreche vielmehr dafür, dass das Sacheinlagenverbot grundsätzlich auch bei Kapitalerhöhungen nach der Gründung der UG gelte. Andernfalls wäre der Verweis auf den Absatz 2 in Absatz 5 überflüssig.

Nach § 5a Abs. 5 HS 1 GmbHG finden die Absätze 1 bis 4 dann keine Anwendung mehr, wenn die UG ihr Stammkapital so erhöht, dass es den Betrag des Mindeststammkapitals gem. § 5 Abs. 1 GmbHG erreicht oder übersteigt. Dem Wortlaut dieser Vorschrift lasse sich nicht entnehmen, dass die für die UG geltenden Sonderregelungen nach § 5a Abs. 1 bis 4 GmbHG erst dann nicht mehr gelten sollen, wenn ein Stammkapital von mindestens 25.000 € bar eingezahlt und in das Handelsregister eingetragen worden ist.

Mit seinem Grundsatzbeschluss hat der BGH nunmehr für Rechtssicherheit gesorgt und den Übergang der UG (haftungsbeschränkt) in eine GmbH wesentlich erleichtert. Klargestellt wurde nunmehr, dass bereits bei einer Kapitalerhöhung, mit der das Mindeststammkapital der GmbH erreicht wird, die Sonderregelungen in § 5a Abs. 1 bis 4 GmbHG nicht mehr gelten. Das bedeutet, dass das **Sacheinlageverbot** und das Volleinzahlungsgebot nur für UG (haftungsbeschränkt) gelten, deren Stammkapital nicht dem Mindeststammkapital nach § 5 Abs. 1

GmbHG entspricht. Kurz: Sacheinlageverbot, aber kein Verbot der Sachkapitalerhöhung (bis zur GmbH-Schwelle).

2.7.2 Volleinzahlungsgebot

Ungeachtet des Sacheinlageverbots gilt der Grundsatz des Volleinzahlungsgebots.

Das Stammkapital der UG muss bei der Gründung von den Gesellschaftern zwingend bar und in voller Höhe eingezahlt werden. Die Anmeldung in das Handelsregister erfolgt erst nach Volleinzahlung des Stammkapitals (§ 5a Abs. 2 GmbHG). Hat die UG ihr Stammkapital von 25.000 € durch Kapitalerhöhung erreicht, hat die UG ein Wahlrecht, ob sie das Unternehmen in eine GmbH »erstarke« lassen möchte (§ 5a Abs. 5 GmbHG). Einen automatischen Übergang von der UG in eine GmbH bei Erreichen des Stammkapitals gibt es nicht. Allerdings sind für den Übergang in eine GmbH Mindestanforderungen nötig. So entschied das OLG München mit Beschluss vom 23.09.2010 (31 WX 149/10), dass der Beschluss zur Kapitalerhöhung, mit der das Mindeststammkapital einer GmbH erreicht wird, nicht automatisch zu einem Wegfall der für die UG geltenden Sonderregelungen (§ 5a Abs. 5 GmbHG) führt. Diese entfallen erst mit der Volleinzahlung des Stammkapitals in bar. Die Einzahlung des hälftigen Stammkapitals, das bei der Gründung einer normalen GmbH ausreicht, ist demnach nicht genügend.

2.8 Gesetzliche Rücklage

Die UG ist die Einstiegsvariante der GmbH. Der Gedanke des Gesetzgebers liegt darin, die UG im Wege der gestreckten Kapitalerhöhung auf 25.000 € zu einer GmbH erwachsen zu lassen und dann in eine GmbH umzufirmieren.

Nach § 5a Abs. 3 GmbHG hat die UG in der Bilanz eine gesetzliche Rücklage zu bilden, in die sie jeweils ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einstellen muss. Hinsichtlich der Höhe der Rücklage sieht das Gesetz keine Obergrenze vor, sodass es durchaus möglich ist, dass die UG den Betrag des Mindestkapitals der GmbH im Laufe der Zeit überschreiten kann. Der Verwendungszweck für die Rücklage ist in § 5a Abs. 3 Satz 2 GmbHG geregelt. Danach darf die Rücklage nur verwendet werden:

- Für eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§ 57c GmbHG);
- zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags, soweit er nicht durch einen Gewinnvortrag aus dem Vorjahr gedeckt ist;
- zum Ausgleich eines Verlustvortrags aus dem Vorjahr, soweit er nicht durch einen Jahresüberschuss gedeckt ist.

Es besteht insoweit eine Ausschüttungssperre, als dass die in die Rücklage eingestellten Mittel für Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter nicht in Betracht kommen. Verstößt die UG gegen § 5 Abs. 3 Satz 2 GmbHG, hat dies die Nichtigkeit des Beschlusses über die Verwendung des Bilanzgewinns zur Folge (§ 256 AktG analog).

Die Pflicht zur Bildung der gesetzlichen Rücklage endet in dem Moment, in dem Stammkapital und die Rücklage in der Summe einen Betrag von 25.000 € erreicht haben und die Stammkapitalerhöhung durch notariellen Gesellschafterbeschluss ausgewiesen wird.