

	Übersicht	
	Rn	
<b>A. Vorbemerkung</b>	1	355
<b>B. Die laufende Besteuerung der GmbH</b>	10	362
I. Körperschaftsteuer	10	362
1. Steuerpflicht	10	364
a) Unbeschränkte/beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	10	388
b) Beginn und Ende der Steuerpflicht	14	393
c) Steuerbefreiungen	21	393
2. Zu versteuerndes Einkommen	34	395
a) Grundlagen	34	396
b) Ergebnis nach Handelsbilanz/Steuerbilanz	39	397
c) Nichtabziehbare Aufwendungen nach EStG und AO	50	399
d) Nichtabziehbare Aufwendungen nach KStG	55	404
e) Abziehbare Erträge	74	406
f) Gesellschaftseinlagen	81	408
g) Gewinnausschüttungen	100	412
h) Ausländische Steuern vom Einkommen (§ 26 Abs 1 KStG in Verbindung mit § 34c EStG)	230	413
i) Spenden und Beiträge (§ 9 Abs 1 Nr 2 KStG)	236	425
j) Zurechnendes Einkommen der Organgesellschaften (§§ 14 ff KStG)	241	426
k) Verlustabzug (§ 10d EStG)	288	427
l) Einkommen/Zu versteuern des Einkommen	298	433
3. Besteuerung von Dividendenerträgen und Veräußerungsgewinnen der GmbH- Gesellschafter ab 2009	300	434
a) Überblick	300	436
b) Ausnahmen von der Abgeltungsteuer	306	437
c) Zinserträge bei back-to-back-Finanzierung	308	438
d) Teileinkünfte-Besteuerung	316	439
e) Gegenüberstellung alte – neue Besteuerung von Kapitalerträgen	323	440
f) Kapitalertragsteuerabzug	324	443
g) Veranlagung zur Einkommensteuer	340	448
h) Verlustausgleich	349	449
II. Gewerbesteuer	355	451
<b>C. Die Besteuerung der GmbH-Gründung</b>	I.	455
	Vorgründungsgesellschaft	455
	1. Gesellschaftsrecht	455
	2. Steuerrecht	456
	II. Vor-GmbH	463
	1. Gesellschaftsrecht	463

	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		
3. Nichteingetragene GmbH („Unechte Vor-GmbH“)	471	II. Umwandlung	582
III. Besteuerung des Gründungsvorganges	473	1. Zivilrecht (Überblick)	582
1. Bargründung	474	a) Verschmelzung (§§ 2–122 UmwG)	583
a) Einlagen	475	b) Spaltung (§§ 123–173 UmwG)	587
b) Gründungskosten	482	c) Formwechsel (§§ 190–304 UmwG)	590
2. Sachgründung	486	d) Vermögensübertragung (§§ 174–189 UmwG)	592
3. Betriebseinbringung/Umwandlung	497	2. Steuerrecht	601
a) Zivilrecht	498	a) Verschmelzung/Formwechsel in/auf Einzelunternehmen/ Personengesellschaft	602
b) Steuerrecht	505	b) Spaltung von Kapitalgesellschaften	616
<b>D. Die Besteuerung der GmbH-Beendigung</b>	542	c) Verschmelzung mit einer anderen GmbH	635
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 Gewerbekapitalsteuer 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 „**Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)**“ (kurz: UG): die UG ist mit ihrem Einkommen ebenso körperschaftsteuer- und gewerbesteuerpflichtig 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 10 GmbH ist gem § 1 Abs 1 Nr 1 KStG Subjekt der Körperschaftsteuer. Das Körperschaftsteuerrecht unterscheidet zwischen unbeschränkter und beschränkter Körperschaftsteuerpflicht.

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

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

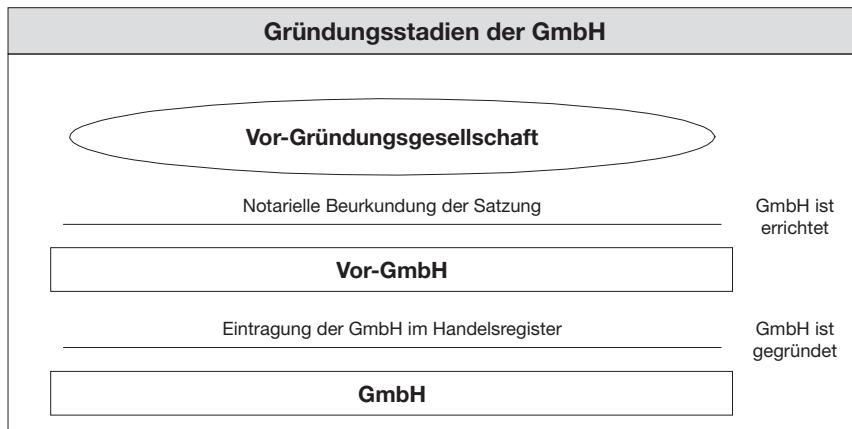
Die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht der GmbH umfasst grds alle in- und ausländischen Einkünfte der GmbH (§ 1 Abs 2 KStG; sog „Welteinkommensprinzip“). Praktisch relevante Einschränkungen erfährt dieser Grundsatz – von Steuerbefreiungen nach einzelnen Vorschriften (zB § 8b KStG für Dividenden 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 14 KStG regelt den Beginn der Körperschaftsteuerpflicht nicht ausdrücklich. Es knüpft

### 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 Lösung 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 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:

<b>Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb</b> (§§ 64, 14 AO)	<b>Zweckbetrieb</b> (§§ 65–68 AO)	<b>Vermögensverwaltung</b> (§ 14 S 3 AO)	<b>Gemeinnütziger Tätigkeitsbereich</b> (§ 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 <ul style="list-style-type: none"><li>– sportliche Veranstaltungen gem § 67a AO (Einnahmen inkl USt bis 45 000 EUR pa)</li><li>– kulturelle Veranstaltungen und Einrichtungen (ohne Verkauf von Speisen und Getränken)</li></ul>	ZB Verpachtung von Grundbesitz (Vereinstätte), verzinsliche Anlage von Kapitalvermögen	Beiträge, Spenden
Einnahmen über 35 000 EUR pa	Einnahmen bis 35 000 EUR pa		
<b>steuerschädlich</b>			<i>steuerbegünstigt</i>