

Prangenberg, Arno

**Book**

## Grundzüge der Unternehmensbesteuerung

edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 87

**Provided in Cooperation with:**

The Hans Böckler Foundation

*Suggested Citation:* Prangenberg, Arno (2003) : Grundzüge der Unternehmensbesteuerung, edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 87, ISBN 3-93514-563-2, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/116336>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

87

*Arno Prangenberg  
Stephan Biermann*

Betriebswirtschaftliche  
Handlungshilfen

# Grundzüge der Unternehmens- besteuerung

edition der  
Hans **Böckler**  
**Stiftung** ■■

*Arno Prangenberg*  
*Stephan Biermann*

# **Grundzüge** **der Unternehmens-** **besteuerung**

**2., überarbeitete Auflage**

edition der Hans-Böckler-Stiftung 87

**Arno Prangenberg**, Diplom Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Essener Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH tätig. Dort ist er vor allem mit Prüfungen von Jahresabschlüssen und umfangreichen betriebswirtschaftlichen Beratungen befasst. Die Schwerpunkte seiner Beratungstätigkeit liegen insbesondere in den Bereichen Umstrukturierung von Unternehmen, Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen und Gutachten. Außerdem erarbeitet er Konzeptionen für betriebswirtschaftliche Trainings und führt entsprechende Seminare durch.

**Stephan Biermann**, Diplom Kaufmann ist ebenfalls bei der Essener Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH mit Prüfungen von Jahresabschlüssen sowie betriebswirtschaftlichen Beratungen und Analysen beschäftigt.

© Copyright 2008 by Hans-Böckler-Stiftung  
Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf  
Buchgestaltung: Horst F. Neumann Kommunikationsdesign, Wuppertal  
Produktion: Setzkasten GmbH, Düsseldorf  
Printed in Germany 2008  
2., überarbeitete Auflage  
ISBN: 978-3-86593-101-6  
Bestellnummer: 13087

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere die des öffentlichen Vortrages,  
der Rundfunksendung, der Fernsehausstrahlung,  
der fotomechanischen Wiedergabe, auch einzelner Teile.

<b>VORWORT</b>	<b>7</b>
<b>VORBEMERKUNGEN</b>	<b>9</b>
<b>1. RECHTLICHE FORMEN DER TRÄGERSCHAFT EINES UNTERNEHMENS (»RECHTSFORMEN«)</b>	<b>11</b>
1.1 Zum Begriff des »Unternehmens«	11
1.2 Rechtsformen des öffentlichen und des privaten Rechts	11
1.3 Eigene Rechtspersönlichkeit des Unternehmens – juristische Person	13
1.4 Kapitalgesellschaften und Haftungsbegrenzung	14
<b>2. GRUNDZÜGE DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG</b>	<b>17</b>
2.1 Einkommen- und Körperschaftsteuer	17
2.1.1 Rechtsform und Besteuerung des Unternehmensgewinns (»Einkommen«)	17
2.1.2 Körperschaftsteuer	21
2.2 Gewerbesteuer	29
2.2.1 Steuergegenstand – »Gewerbebetrieb«	30
2.2.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage »Gewerbeertrag« und Ermittlung der Gewerbesteuer	33
2.3 Umsatzsteuer	36
2.3.1 Steuerbarkeit von Umsätzen	36
2.3.2 Steuerpflicht von Umsätzen	39
2.3.3 Steuerentstehung und Steuersatz	39
2.3.4 Vorsteuerabzug	40
2.4 Grundzüge der Besteuerung der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften	43
2.5 Steuerliche Organschaften	46

<b>3. GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG SOG. BETRIEBE GEWERBLICHER ART (»BGA«)</b>	<b>53</b>
3.1 Grundzüge der Besteuerung von BgA: Körperschaftsteuer	53
3.2 Grundzüge der Besteuerung von BgA: Gewerbesteuer	56
3.3 Grundzüge der Besteuerung von BgA: Umsatzsteuer	60
<b>4. GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND ALS GESELLSCHAFTERIN VON KAPITAL- GESELLSCHAFTEN</b>	<b>63</b>
<b>ANHANG: VERGLEICHENDE DARSTELLUNG WICHTIGER UNTERNEHMENSRECHTSFORMEN ANHAND AUSGEWÄHLTER MERKMALE</b>	<b>67</b>
<b>SELBSTDARSTELLUNG DER HANS-BÖCKLER-STIFTUNG</b>	<b>79</b>

# ABBILDUNGSVERZEICHNIS

---

Abbildung 1:	Wichtige Rechtsformen zur Trägerschaft eines Unternehmens	12
Abbildung 2:	Grundstruktur der GmbH & Co. KG	15
Abbildung 3:	Unternehmens-Rechtsformen und Einkommen- oder Körperschaftsteuer	18
Abbildung 4:	Gewinnermittlung und Besteuerung von Unternehmen und deren Gesellschaftern	20
Abbildung 5:	Rechtsgerüst der Körperschaftsteuer	22
Abbildung 6:	Steuerpflicht zur Körperschaftsteuer	23
Abbildung 7:	Die sieben Einkunftsarten des EStG	25
Abbildung 8:	Einkommens- und Steuerermittlung in der Körperschaftsteuer	27
Abbildung 9:	Rechtsgerüst der Gewerbesteuer	30
Abbildung 10:	Steuergegenstand der Gewerbesteuer	32
Abbildung 11:	Gewerbesteuer, Gewerbeertrag und Steuerermittlung	34
Abbildung 12:	Rechtsgerüst der Umsatzsteuer	36
Abbildung 13:	Steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes	37
Abbildung 14:	Grundschemata der Umsatzsteuer	41
Abbildung 15:	Wirkungsweise der Umsatzsteuer am Beispiel der Lieferung einer »Handbohrmaschine«	42
Abbildung 16:	Auswirkungen eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses am Beispiel der Körperschaftsteuer	47
Abbildung 17:	Voraussetzungen und Folgen steuerlicher Organschaften	50
Abbildung 18:	Unterscheidung juristischer Personen – des öffentlichen und des privaten Rechts	54
Abbildung 19:	Betriebe gewerblicher Art – Begriff	56
Abbildung 20:	Betriebe gewerblicher Art in der Gewerbesteuer	57
Abbildung 21:	Ermittlung der Gewerbesteuer bei Betrieben gewerblicher Art	59
Abbildung 22:	Ertragsteuerliche Belastung einer Kapitalgesellschaft und einer Gemeinde als Gesellschafterin, GmbH-Beteiligung im vermögensverwaltenden Bereich der Gemeinde	64

Abbildung 23: Ertragsteuerliche Belastung einer Kapitalgesellschaft und einer Gemeinde als Gesellschafterin, GmbH-Beteiligung in einem BgA der Gemeinde	65
Abbildung 24: Besteuerung einer »Holding-GmbH« und ihrer Gesellschafterin, einer Gebietskörperschaft-Gemeinde	66

Vertreterinnen und Vertreter der Arbeitnehmerschaft werden regelmäßig mit den Auswirkungen des Unternehmensteuerrechts konfrontiert. Entscheidungen zur Struktur des Unternehmens und zum Aufbau eines Konzerns, zur Gründung eines Tochterunternehmens oder zur gewählten Rechtsform gehören ebenso dazu wie geplante Outsourcing-Maßnahmen, Abbau von Produktionskapazitäten und Aufgabe von Standorten. Eher mittelbare Auswirkungen haben Entscheidungen im Rahmen der Steuergestaltungspolitik des Unternehmens, zu der Fragen der Abschreibungspolitik und der Verrechnung konzerninterner Lieferungen und Leistungen gehören. So manche Entscheidung ist aber nicht steuerlich motiviert, obwohl dies behauptet wird, weil dies wohlfeile Argument in der betriebspolitischen Auseinandersetzung vermeintlich immer sticht. In solchen Fällen hilft die eigene Kenntnis über die durchaus trockene Materie weiter.

Bekanntermaßen ist das Unternehmensteuerrecht ein komplexes Gebiet und fortwährendem Wandel unterworfen. Gerade in der jüngsten Zeit sind unter dem Stichwort der Unternehmenssteuerreform viele Veränderungen vorgenommen worden. Aus der damit angesprochenen Dynamik folgt, dass es schwierig ist, einen aktuellen Stand des Steuerrechts darzubieten. Etwas einfacher stellt sich die Aufgabe allerdings dar, wenn es darum geht, ein prinzipielles Verständnis der steuerlichen Grundlagen unternehmerischer Entscheidungen zu vermitteln. Dieser Aufgabe stellt sich die vorliegende betriebswirtschaftliche Handlungshilfe, die WP/StB Arno Prangenberg und Dipl.-Kfm. Stephan Biermann von der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Korthäuer & Partner in Essen in enger Zusammenarbeit mit dem zuständigen Wirtschaftsreferat der Hans-Böckler-Stiftung erstellt haben. Obwohl es sich hier um ein Werk handelt, das einen grundsätzlichen Überblick geben will, ist es doch den Wandlungen des Steuerrechts unterworfen. Daher war es nötig, der ersten Auflage aus dem Jahr 2003 nun eine überarbeitete Neuauflage folgen zu lassen.

Mitgliedern von Betriebsräten, Wirtschaftsausschüssen und Aufsichtsräten soll mit diesem Werk die Gelegenheit geboten werden, steuerrechtlich motivierte Entscheidungen in der Unternehmenspraxis nachvollziehen und einer kritischen Betrachtung unterziehen zu können. Ein bloßer Verweis auf angebliche steuerliche Zwänge ohne weitere Untermauerung hat sich in der Praxis schon oft als nicht stichhaltig erwiesen. In so manchem Fall reicht bereits ein Grundverständnis der

steuerrechtlichen Lage aus, um eigener Verunsicherung vorzubeugen und das Leitungsorgan zu einer guten Begründung seiner Entscheidungen anzuhalten. Diese Veröffentlichung soll die Praktiker in die Lage versetzen, die unternehmerische Argumentation zu prüfen und eventuelle Handlungsspielräume aufzuspüren. Eine ggf. notwendig werdende Einzelfallberatung durch steuerrechtlich versierte Berater kann und soll diese Broschüre selbstverständlich nicht ersetzen. Sie kann aber dazu dienen, eine Vorklärung herbeizuführen und auch einen entsprechenden Beratungsbedarf zu erkennen.

In der Reihe der betriebswirtschaftlichen Handlungshilfen der Hans-Böckler-Stiftung wird in Kürze auch eine Neuauflage der Veröffentlichung zur Umwandlungsbesteuerung erscheinen, die ein besonderes – und sehr wichtiges – Problemgebiet ist. Das Programm soll noch im Laufe des Jahres 2008 durch Handlungshilfen zur Gestaltung von Verrechnungspreisen und zur Steuergestaltungspolitik der Unternehmen ergänzt werden.

Dr. Matthias Müller  
Hans-Böckler-Stiftung  
Referat Wirtschaft II  
Düsseldorf, im März 2008

Die Ausgestaltung unternehmerischer Tätigkeiten ist regelmäßig in erheblichem Maße von steuerlichen Überlegungen geprägt. Der Einfluss des Steuerrechts reicht dabei über die Wahl der Unternehmens-Rechtsform hinaus, bis weit in die Gestaltung von Unternehmens- und Konzernstrukturen hinein. Spätestens bei der Umgestaltung bestehender Unternehmens- oder Konzernstrukturen sind regelmäßig auch die Interessen der Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer berührt. Solche Umstrukturierungen werden – und dies zumindest teilweise auch zu Recht – den Arbeitnehmervertretungen gegenüber häufig mit steuerlichen Überlegungen begründet.

Die vorliegende Arbeitshilfe erhebt nicht den Anspruch einer umfassenden Darstellung des bundesdeutschen Unternehmenssteuerrechts. Es werden vielmehr nur die Grundzüge des deutschen Unternehmenssteuerrechts dargestellt.

Dazu werden zunächst die rechtlichen Formen der Trägerschaft eines Unternehmens (»Unternehmens-Rechtsformen«), die in Deutschland gebräuchlich sind, kurz dargestellt. Daran anschließend erfolgt eine Darstellung der Grundzüge der Unternehmensbesteuerung im Hinblick auf die wichtigsten Steuerarten: Einkommen- und Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer. Der Schwerpunkt der Darstellung liegt auf der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Da Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter steuerlich grundsätzlich zwei voneinander unabhängige Sphären bilden, werden auch die Grundzüge der Besteuerung von Gesellschaftern von Kapitalgesellschaften skizziert.

Außerdem werden die Grundlagen sog. steuerlicher Organschaften dargestellt. Als Spezialfall im Bereich der unternehmerischen Tätigkeit der öffentlichen Hand werden die Grundbegriffe der Besteuerung sog. Betriebe gewerblicher Art (»BgA«) im Hinblick auf die genannten Steuerarten erläutert. Daran schließt sich eine kurze Darstellung wesentlicher Merkmale der Besteuerung der öffentlichen Hand als Gesellschafterin von Unternehmen an.

Im Anhang ist außerdem eine vergleichende tabellarische Darstellung wichtiger Unternehmens-Rechtsformen anhand ausgewählter – vor allem außersteuerlicher – Merkmale enthalten. Auf die Angabe gesetzlicher Vorschriften (Paragrafen) im Text wurde – aus Gründen der Lesbarkeit – weitestgehend verzichtet. Entsprechende Hinweise auf gesetzliche Fundstellen finden sich allerdings in den meisten graphischen Übersichten.

Die vorliegende Arbeitshilfe befasst sich mit den Grundlagen der laufenden Besteuerung von Unternehmen. Steuerliche Grundfragen der Umstrukturierung von Unternehmen und Konzernen werden – nicht zuletzt aus Platzgründen – in einer gesonderten Arbeitshilfe bearbeitet.

Diese 2. Auflage ist das Ergebnis einer Überarbeitung, die aufgrund vieler steuerrechtlicher Neuregelungen notwendig wurde, die seit der ersten Auflage (die im Jahr 2002 verfasst wurde) erfolgten. Im Mittelpunkt der aktuellen Änderungen steht das Unternehmensteuergesetz 2008 vom 14. August 2007.<sup>1</sup>

1 Die Unternehmensteuerreform trat grundsätzlich zum 01.01.2008 in Kraft. Einige Vorschriften (bspw. Abgeltungssteuer) treten jedoch erst in 2009 in Kraft.

# 1. RECHTLICHE FORMEN DER TRÄGERSCHAFT EINES UNTERNEHMENS(»RECHTSFORMEN«)

---

## 1.1 ZUM BEGRIFF DES »UNTERNEHMENS«

In der Betriebswirtschaftslehre wird grundsätzlich zwischen den **Begriffen »Betrieb«** und **»Unternehmen«** unterschieden. Als **Betrieb** gilt dabei eine »wirtschaftliche, technische, soziale und umweltbezogene Einheit mit der Aufgabe der Bedarfsdeckung mit selbständigen Entscheidungen und eigenen Risiken.«<sup>2</sup> Es handelt sich also letztlich um eine wirtschaftliche Einheit, die dazu bestimmt ist, bestimmte Bedarfe zu decken. Dies kann beispielsweise durch die Produktion und/oder den Vertrieb von Gütern und Dienstleistungen geschehen.

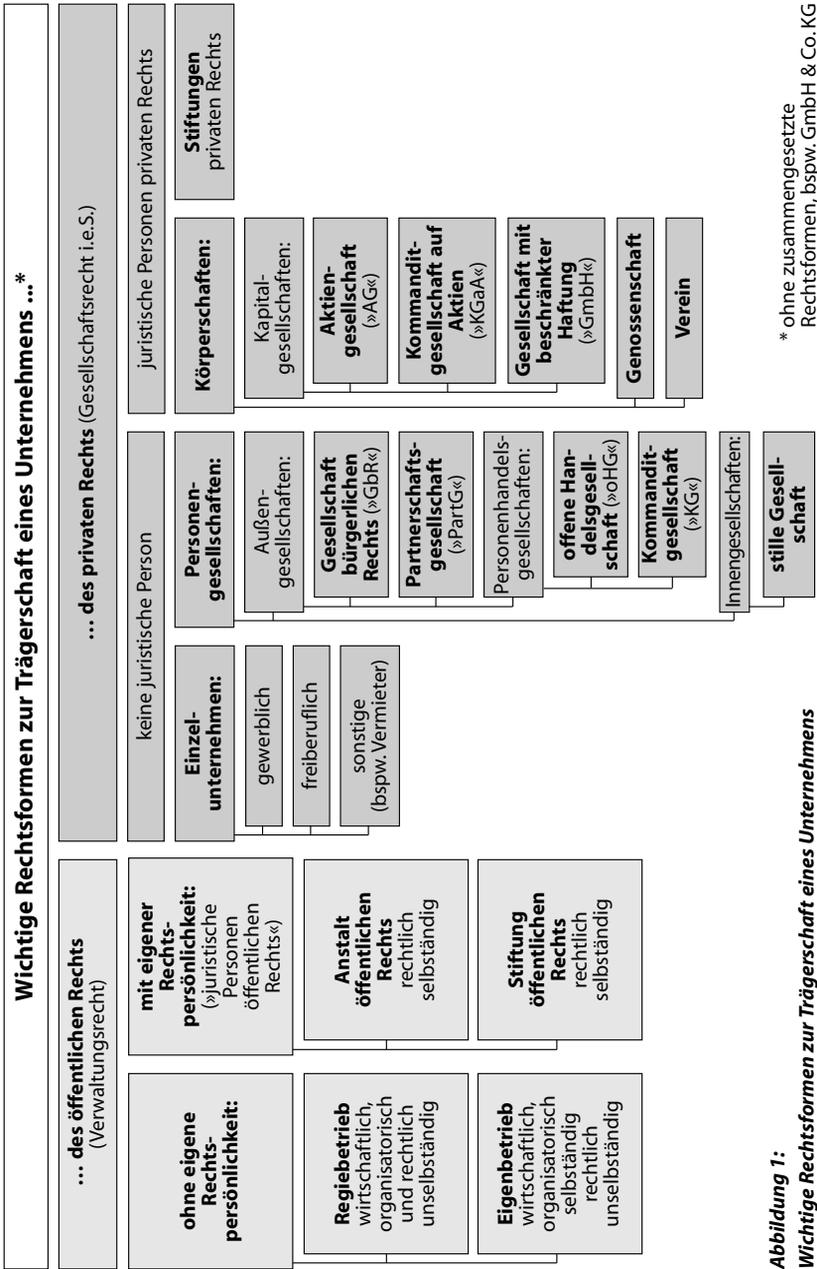
In Abgrenzung dazu wird als **»Unternehmen«** ein solcher Betrieb dann angesehen, wenn er nicht der Deckung eigener Bedarfe (beispielsweise Produktion für den Eigenverbrauch) dient, sondern wenn der Betrieb seine Leistungen Dritten gegenüber erbringt. Dies ist z. B. der Fall, wenn Produkte bzw. Dienstleistungen erstellt werden, die von Dritten zum Verbrauch abgenommen werden.<sup>3</sup> Ein solches **Unternehmen** kann **in verschiedenen Rechtsformen** betrieben werden. Um die Trennung zwischen der »rechtlichen Hülle« und der eigentlichen unternehmerischen Tätigkeit deutlich zu machen, spricht man im Hinblick auf dieses »Rechtskleid« auch von der **»Trägerschaft« des Unternehmens**.

## 1.2 RECHTSFORMEN DES ÖFFENTLICHEN UND DES PRIVATEN RECHTS

Die dafür zur Verfügung stehenden **Rechtsformen** lassen sich grundsätzlich in solche **des »öffentlichen Rechts«** und solche **des »privaten Rechts«** einteilen. Während die öffentlich-rechtlichen Rechtsformen sich im Grunde aus Regelungen des Verwaltungsrechts ergeben, kann man im Hinblick auf die Rechtsgrundlagen der privatrechtlichen Formen vom »Gesellschaftsrecht im eigentlichen Sinne« sprechen. Die folgende Abbildung 1 verdeutlicht diese Unterscheidung.

2 Vgl. Schweitzer, in: Bea/Dichtel/Schweitzer, Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Grundfragen, 7. Auflage, Stuttgart 1997, S. 30.

3 Vgl. Schweitzer a.a.O.



**Abbildung 1:**  
Wichtige Rechtsformen zur Trägerschaft eines Unternehmens

Bei Unternehmen, die in öffentlich-rechtlicher Trägerschaft betrieben werden, handelt es sich letztlich immer um – mehr oder weniger stark separierte – Teile der öffentlichen Verwaltung. Deshalb sind in nicht unerheblichem Maße verwaltungsrechtliche Vorschriften, wie beispielsweise Kommunal- und/oder Haushaltsrecht zu beachten. Derartige Rechtsformen stehen ausschließlich der öffentlichen Hand zur Ausgestaltung ihrer unternehmerischen Tätigkeiten zur Verfügung.

Demgegenüber ist es allen anderen »Unternehmern« freigestellt, ihr Unternehmen in den in der Abb. 1 genannten Formen des privaten Rechts zu betreiben. Dabei ist darauf hinzuweisen, dass sich die öffentliche Hand – unter Beachtung verfassungs-, haushalts- und kommunalrechtlicher Vorschriften – grundsätzlich ebenfalls der dort genannten Formen des privaten Rechts bedienen kann.

### **1.3 EIGENE RECHTSPERSÖNLICHKEIT DES UNTERNEHMENS – JURISTISCHE PERSON**

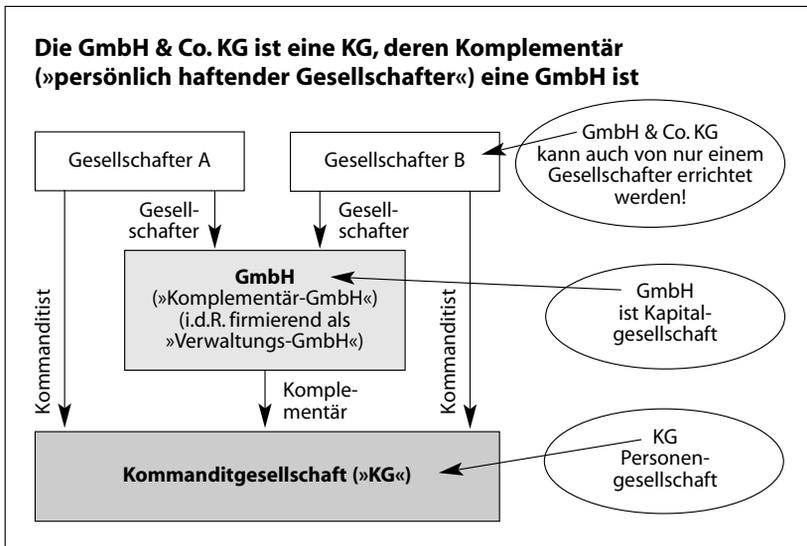
In beiden Rechtsgebieten (öffentlich-rechtliche Unternehmensformen und privatrechtliche Unternehmensformen) ist danach zu unterscheiden, ob die Rechtsform dem Unternehmen eine **eigene Rechtspersönlichkeit** (das Unternehmen ist dann »**juristische Person**«) gibt oder nicht. Die juristische Person – sowohl des öffentlichen als auch des privaten Rechts – zeichnet sich dadurch aus, dass sie, wie ein Mensch (»natürliche Person«) rechtsfähig ist und damit Träger von Rechten und Pflichten sein kann. Die juristische Person wird damit im Rechtsverkehr als tatsächlich vorhandenes Wesen behandelt. Sie besitzt im rechtlichen Sinne eigene Persönlichkeit und handelt durch eigene Organe. Die juristische Person ist einer natürlichen Person nicht in allen Belangen gleichgestellt. Dies gilt zum Beispiel im Bereich des Familienrechts, wo sie selbstverständlich weder die Ehe eingehen, noch ein Kind annehmen kann. Im Bereich des Erbrechts kann die juristische Person nicht Erblasser aber sehr wohl Erbe oder Vermächtnisnehmer sein. Fehlt es an der eigenen Rechtspersönlichkeit der Unternehmensform, so tritt das so betriebene Unternehmen letztlich stellvertretend für den dahinterstehenden »Eigentümer« bzw. »Gesellschafter« auf. Mit anderen Worten: In diesen Fällen handeln die hinter dem Unternehmen stehenden Eigentümer bzw. Gesellschafter durch ihr Unternehmen unternehmerisch. So wird der Eigenbetrieb (als öffentlich-rechtliche Unternehmensform) zwar unternehmerisch tätig. Er handelt allerdings juristisch nur stellvertretend für die dahinterstehende Gebietskörperschaft (Gemeinde, Land,

Bund). Im Bereich der Rechtsformen des privaten Rechts gilt dies für das Einzelunternehmen aber auch für den Zusammenschluss in Form sog. Personengesellschaften. In diesem Falle besitzen lediglich die hinter dem Unternehmen stehenden Einzelunternehmer bzw. Gesellschafter der Personengesellschaft volle Rechtsfähigkeit, wenn es sich um natürliche oder juristische Personen handelt.<sup>4</sup>

## 1.4 KAPITALGESELLSCHAFTEN UND HAFTUNGSBEGRENZUNG

Von besonderer Bedeutung im Bereich der Unternehmensformen des privaten Rechts sind die Kapitalgesellschaften (hier: AG und GmbH)<sup>5</sup> als juristische Personen privaten Rechts, die selbst mit ihrem Vermögen für Ihre Schulden haften. Da dieses Vermögen in seiner Höhe letztlich auf die Einlagen der Gesellschafter begrenzt ist, ergibt sich hieraus »quasi automatisch« eine begrenzte Haftung von Kapitalgesellschaften. Demgegenüber haften die Gesellschafter einer Personengesellschaft bzw. der Einzelunternehmer für die Verbindlichkeiten ihres Unternehmens mit ihrem gesamten Vermögen.<sup>6</sup> Nicht zuletzt wegen der auf das Gesellschaftsvermögen beschränkten Haftung spielen die Kapitalgesellschaften GmbH und AG in der Unternehmenspraxis eine bedeutende Rolle. Allerdings sind auch häufig sogenannte zusammengesetzte Rechtsformen anzutreffen. Dabei werden verschiedene der oben skizzierten privatrechtlichen Rechtsformen miteinander kombiniert. Die in der Unternehmenspraxis bedeutsamste ist dabei die GmbH & Co. KG:

- 4 Personengesellschaften sind allerdings im Rechtsverkehr juristischen Personen in vielen Bereichen gleichgestellt. Man spricht von »Teilrechtsfähigkeit«. So ist eine Personengesellschaft (inzwischen sogar auch eine BGB-Gesellschaft) prozessfähig. Das heißt, sie kann Gerichtsprozesse als Kläger und Beklagter führen.
- 5 Eine Ausnahme bildet die KGaA insofern, als dass sie auch Kapitalgesellschaft ist, aber der persönlich haftender Gesellschafter (»Komplementär«) Vollhafter ist.
- 6 Diese Haftung ist allerdings für den Kommanditisten auf die Höhe der auf ihn entfallenden und im Handelsregister eingetragenen Hafteinlage beschränkt (§§ 171 Abs. 1, 172 HGB). Der Komplementär der KG haftet allerdings mit seinem gesamten Vermögen = »persönlich haftender Gesellschafter« (§ 161 Abs. 1 HGB).



**Abbildung 2: Grundstruktur der GmbH & Co. KG**

Bei der GmbH & Co. KG ist die »KG« (= »Kommanditgesellschaft«) die eigentlich »operativ« tätige Gesellschaft. Eine KG ist eine Personenhandelsgesellschaft mit der Besonderheit, dass die Haftung eines oder mehrerer Gesellschafter(s) auf die Höhe ihrer Haftenlage begrenzt ist. Diese »beschränkt haftenden Gesellschafter« einer KG werden als »Kommanditisten« bezeichnet. Außerdem hat eine KG immer noch mindestens einen unbeschränkt (»persönlich«) haftenden Gesellschafter – den Komplementär. Der oder die Komplementär(e) sind gesetzlich zur Geschäftsführung der KG berufen (§ 164 HGB).

Im Falle einer GmbH & Co. KG wird als persönlich haftender Gesellschafter (»Komplementär«) keine natürliche Person (im Schaubild Gesellschafter A oder B) tätig. Vielmehr agiert als Komplementär eine selbst ja nur beschränkt haftende GmbH. Die Geschäftsführung der GmbH & Co. KG übt regelmäßig die Geschäftsführung der »Komplementär-GmbH« aus. Als Gesellschafter, dessen Haftung lediglich auf die Höhe seiner Einlage bei der KG<sup>7</sup> begrenzt ist (»Kommanditist«), können dann die Gesellschafter A und B tätig werden. Beide sind im Regelfall außerdem Gesellschafter der sog. Komplementär-GmbH. Im Ergebnis entsteht somit eine »Personengesellschaft mit beschränkter Haftung«.

7 Steuerlich werden die Gesellschafter einer Personengesellschaft als sog. »Mitunternehmer« bezeichnet (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG).

Eine vergleichende Darstellung der wichtigsten Unternehmens-Rechtsformen anhand ausgewählter – v.a. außersteuerlicher – Merkmale findet sich in tabellarischer Form im Anhang dieser Arbeitshilfe.

## 2. GRUNDZÜGE DER UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

### 2.1 EINKOMMEN- UND KÖRPERSCHAFTSTEUER

#### 2.1.1 Rechtsform und Besteuerung des Unternehmens- gewinns («Einkommen«)

##### 2.1.1.1 Einkommen von Unternehmen

Beide Steuerarten besteuern das Einkommen des Steuerpflichtigen. Das Einkommen aus unternehmerischer Tätigkeit ist der Gewinn<sup>8</sup>.

##### **Zum Begriff Veranlagungszeitraum:**

Besteuert wird sowohl für die Einkommen- als auch Körperschaftsteuer grds. das Einkommen, welches der Steuerpflichtige in einem Kalenderjahr bezogen hat (§ 25 Abs. 1 EStG, § 7 Abs. 3 KStG). Das Kalenderjahr ist somit der der Besteuerung zugrunde liegende Veranlagungszeitraum (VZ).

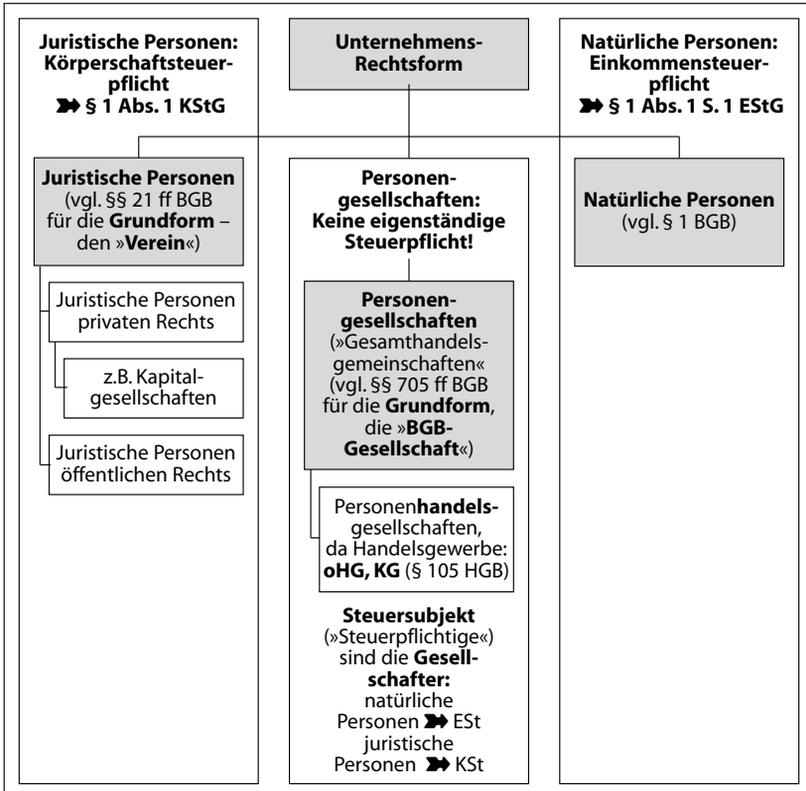
In Bezug auf die Besteuerung von Unternehmen ergibt sich dabei das Problem, dass diese nicht rechtsformneutral ist. Vielmehr ist bereits für die Frage, ob der Gewinn der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer unterliegt, die Rechtsform des Unternehmens ausschlaggebend:

- **Juristische Personen** unterliegen mit ihrem Einkommen («Gewinn») der **Körperschaftsteuer**.
- **Personengesellschaften** sind selbst nicht **Gegenstand der Besteuerung** mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer. Vielmehr unterliegen **die Gesellschafter** der **Personengesellschaft** (steuerlich sog. **»Mitunternehmer«**, § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) mit ihrem Gewinnanteil der Einkommen- oder Körperschaftsteuer.

- 8 Der steuerliche Gewinn ergibt sich auf zweierlei Arten:
- durch Abzug der Betriebsausgaben von den Betriebseinnahmen (§ 4 Abs. 3 EStG) – im Rahmen einer **»Einnahme-Überschuss-Rechnung«** ermittelt – **oder**
  - als Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen (= »Reinvermögen« = »Eigenkapital« = »Vermögen abzügl. Schulden«) am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres, vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen – **durch Aufstellung von Bilanzen** ermittelt (§ 4 Abs. 1 EStG). Ist dieses Betriebsvermögen größer geworden, so wurde ein Gewinn erzielt. Hat sich das Betriebsvermögen reduziert, so liegt ein Verlust vor.

- Handelt es sich beim Gesellschafter der Personengesellschaft um eine natürliche Person, so unterliegt diese der Einkommensteuer.
  - Handelt es sich beim Gesellschafter um eine juristische Person, so fällt bei diesen Körperschaftsteuer an.
- Der Gewinn eines **Einzelunternehmers** (»natürliche Person«) unterliegt bei diesem der Einkommensteuer.

In der Sprache des Steuerrechts spricht man von der »Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen« und der »Einkommensteuerpflicht natürlicher Personen«.



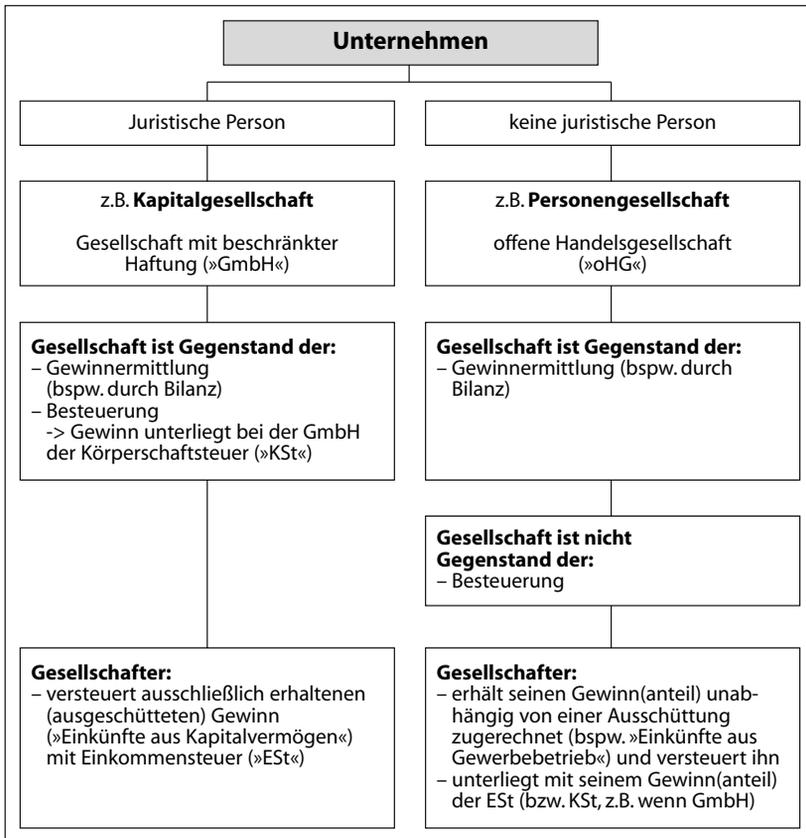
**Abbildung 3: Unternehmens-Rechtsformen und Einkommen- oder Körperschaftsteuer**

### **2.1.1.2 Grundzüge der Ermittlung und Besteuerung des Unternehmensgewinns mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer**

Es ist zu beachten, dass sowohl für Zwecke der Einkommensteuer als auch für die Besteuerung mit Körperschaftsteuer der Gewinn zunächst für das jeweilige Unternehmen ermittelt wird. Die folgende Abbildung 4 zeigt diesen Zusammenhang. Es wird deutlich, dass die juristische Person, also beispielsweise eine Kapitalgesellschaft (»GmbH«), ihren erzielten Gewinn als selbständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer zu unterwerfen hat. Der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft versteuert demgegenüber nur die an ihn ausgeschütteten Gewinnanteile »seiner« GmbH, die er von dieser erhalten hat (siehe unten, Abschnitt 2.4.).

Demgegenüber wird dem Gesellschafter einer Personengesellschaft sein Gewinnanteil – unabhängig davon, ob er dem Gesellschafter tatsächlich zugeflossen ist oder im Unternehmen verbleibt – zugerechnet. Der Gewinnanteil unterliegt, wie bereits ausgeführt dann aber nicht bei der Personengesellschaft, sondern nur beim Gesellschafter der Besteuerung. Auf Antrag unterliegen nicht entnommene Gewinne jedoch ganz oder teilweise einem Steuersatz von 28,25% und sind erst bei Entnahme einer Nachversteuerung durch den Gesellschafter zu unterwerfen.<sup>9</sup>

9 Vgl. § 34a EStG.



**Abbildung 4: Gewinnermittlung und Besteuerung von Unternehmen und deren Gesellschaftern<sup>10</sup>**

In allen Fällen ist die Ermittlung des »Gewinns« des Unternehmens die Grundlage der Besteuerung des Einkommens aus unternehmerischer Tätigkeit. Zu diesem Zweck hat jedes Unternehmen seinen Gewinn zu ermitteln. Der Gewinn wird in der Regel aus der kaufmännischen Buchhaltung abgeleitet und, soweit erforderlich, nach steuerlichen Vorschriften korrigiert, soweit diese vom Handelsrecht

10 Nur die von einer natürlichen Person vereinnahmte Dividende einer Kapitalgesellschaft unterliegt bei dem Gesellschafter der Einkommensteuer. Wie unten in Abschnitt 2.4. noch näher ausgeführt wird, vereinnahmt eine Kapitalgesellschaft Dividenden, die sie von anderen Kapitalgesellschaften erhält, zu 95% steuerfrei (§ 8b Abs. 1 i.V. Abs. 5 KStG).

abweichen. Damit ist (sofern bilanziert wird, §§ 4 Abs. 1 oder 5 Abs. 1 EStG) der sog. »Steuerbilanzgewinn« ermittelt. Das weitere Vorgehen ist jedoch abhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Im Folgenden soll dies anhand einer Kapitalgesellschaft (GmbH), einer Personengesellschaft (Offene Handelsgesellschaft, oHG) und eines Einzelunternehmens dargestellt werden:

### **1. Kapitalgesellschaft (GmbH):**

Durch weitere Korrekturen des »Steuerbilanzgewinns« außerhalb der Steuerbilanz wird das »zu versteuernde Einkommen« (»zvE«) der Kapitalgesellschaft ermittelt. Das zu versteuernde Einkommen der Kapitalgesellschaft unterliegt bei dieser der Körperschaftsteuer (KSt). Die Körperschaftsteuer beträgt zur Zeit 15 % des zvE.

### **2. Personengesellschaft (oHG):**

Der Steuerbilanzgewinn wird – in der Regel nach den Vorschriften des jeweiligen Gesellschaftsvertrags – auf die Gesellschafter verteilt. Außerdem werden Vergütungen, die die Gesellschafter von der Gesellschaft erhalten haben, z. B. als Miete, Zins o.ä., steuerlich dem jeweiligen Gesellschafter als Gewinn zugerechnet. Der so ermittelte Gewinnanteil (also inklusive erhaltener Vergütungen) wird für jeden Gesellschafter förmlich festgestellt und ihm zugerechnet (§§ 179,180 Abgabenordnung, AO). Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, so unterliegt der ihm zugerechnete Gewinnanteil (inklusive Vergütungen) bei ihm der Einkommensteuer. Handelt es sich beim Gesellschafter der oHG um eine Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH), so unterliegt der Anteil der GmbH am Gewinn der oHG (inklusive Vergütungen, siehe oben) bei der GmbH der Körperschaftsteuer.

### **3. Einzelunternehmen:**

Der Steuerbilanzgewinn unterliegt bei der natürlichen Person, die Trägerin des Einzelunternehmens ist, der Einkommensteuer.

Im Folgenden werden lediglich die Grundzüge der Besteuerung von Kapitalgesellschaften dargestellt. Somit beschränkt sich die Darstellung auf die Systematik des Körperschaftsteuerrechts.

#### **2.1.2 Körperschaftsteuer**

In Steuergesetzen sind mindestens folgende Fragestellungen geregelt:

- Wer unterliegt der Besteuerung? ➔ Wer ist steuerpflichtig?
- Was wird besteuert? ➔ Was ist Steuergegenstand?
- Wonach bemisst sich die Steuer? ➔ Was ist die steuerliche Bemessungsgrundlage und wie wird diese ermittelt?
- Wie hoch ist die Steuer? ➔ Wie hoch ist der Steuertarif (Steuersatz)?
- Wann entsteht die Steuer?

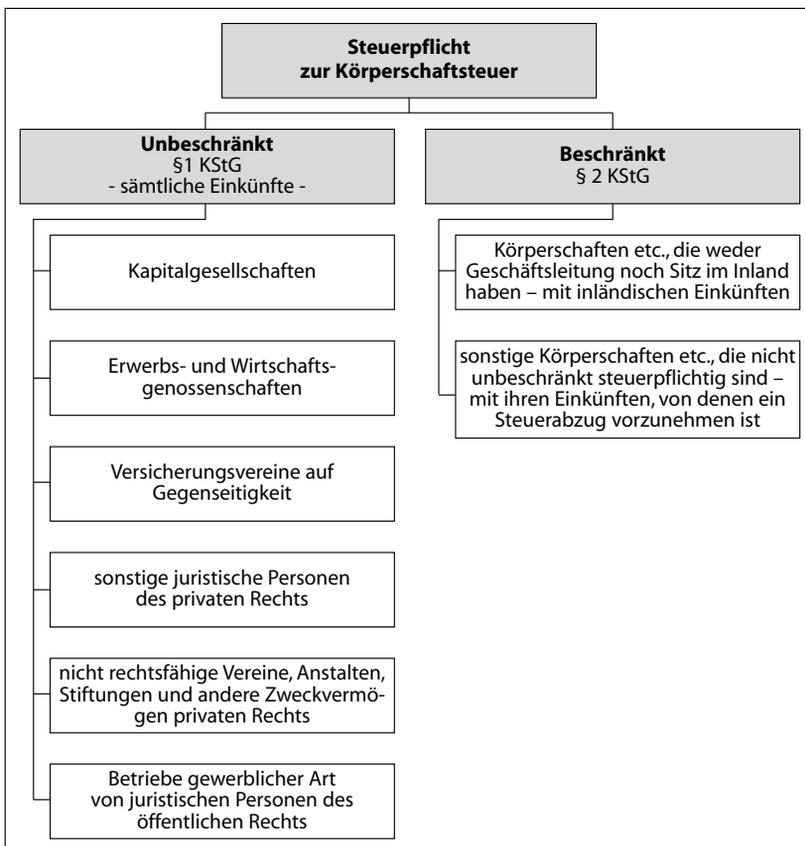
Die folgenden Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes beziehen sich auf die o.g. Fragestellungen:

Gliederung	Rechtsgrundlage (§§ des KStG)	Ablauftechnische Fragestellung
»KStG« = Körperschaftsteuergesetz		
<b>I. Steuerpflicht</b>	1 – 6	<b>Wer?</b>
<b>II. Einkommen</b>		<b>Was?</b>
Allgemeine Vorschriften	7 – 13	
Vorschriften für Organschaften	14 – 19	
Vorschriften für Versicherungsunternehmen und Bausparkassen	20 – 21b	
Sondervorschriften für Genossenschaften	22	
<b>III. Tarif; Besteuerung ausländ. Einkünfte</b>	23 – 26	<b>Wieviel?</b>
<b>IV. Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen und Entstehung und Veranlagung</b>		<b>Wann?</b>
Nicht in das Nennkapital geleistete Einlagen	27	
Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals	28	
Kapitalveränderungen bei Umwandlungen	29	
Entstehung der Körperschaftsteuer	30	
Steuererklärungspflicht, Veranlagung und Erhebung	31	
Sondervorschriften für Steuerabzug vom Kapitalertrag	32	
Erlass, Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden bei vGA oder Ve	32a	
<b>V. Ermächtigungs- und Schlussvorschriften</b>	33 – 35	
<b>VI. Sondervorschriften für den Übergang vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren</b>	36 – 40	

**Abbildung 5: Rechtsgerüst der Körperschaftsteuer**

### 2.1.2.1 Körperschaftsteuerpflicht

Die Körperschaftsteuer kann man auch als die »Einkommensteuer der juristischen Personen« bezeichnen. Im § 1 des KStG werden abschließend die juristischen Personen und Personenvereinigungen aufgezählt, die mit ihrem gesamten Einkommen (»Gewinn«) der Körperschaftsteuer unterliegen. Man spricht von »unbeschränkter Steuerpflicht« (siehe unten, Abbildung 6).



**Abbildung 6: Steuerpflicht zur Körperschaftsteuer**

Neben der unbeschränkten Steuerpflicht besteht für bestimmte, im § 1 KStG nicht genannte, juristische Personen eine sog. beschränkte Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 KStG). Besonders hinzuweisen ist auf die in der Abbildung 6 genannten »sonstigen Körperschaften etc., die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind«. Diese, so heißt es in § 2 Nr. 2 KStG weiter, unterliegen nur mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der Körperschaftsteuer. Was ist gemeint? Einkünfte, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, sind vor allem Kapitaleinkünfte, also Einkünfte aus Zinsen und Dividenden. Darauf hat im Regelfall die auszahlende Stelle einen Steuerabzug vorzunehmen (§ 44 EStG):

- Auf Zinsen, die beispielsweise eine Bank einem Sparkontoinhaber gutschreibt, hat sie grundsätzlich einen Abzug von Zinsabschlagsteuer in Höhe von zur Zeit 30 % vorzunehmen (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG)<sup>11</sup>.
- Auf Dividende, die eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter (beispielsweise Aktionär der AG oder Gesellschafter der GmbH) ausschüttet, hat diese regelmäßig Kapitalertragsteuer in Höhe von zur Zeit 20 % abzuziehen (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG)<sup>12</sup>.
- Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 werden die unterschiedlichen Steuersätze durch einen einheitlichen Steuersatz von 25% ersetzt (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 1). Eine Ausnahme bilden Kapitalerträge, die von einem nicht von der KSt befreiten Betrieb gewerblicher Art gewährt werden. Hierfür ist ein besonderer Steuersatz von 15% vorgesehen (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Zu den »sonstigen Körperschaften«, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, zählen insbesondere sog. Gebietskörperschaften, wie z. B. Bund, Länder und Gemeinden.

Ein Beispiel: Die Stadt Reichhausen ist an den Stadtwerken Reichhausen GmbH beteiligt und die Stadtwerke Reichhausen GmbH schüttet Gewinne an die Stadt Reichhausen aus. Die Stadt Reichhausen unterliegt regelmäßig mit diesen erhaltenen Dividenden einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht.

Die Gebietskörperschaft selbst (als »juristische Person öffentlichen Rechts«) ist nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Zu den Einzelheiten der Besteuerung der öffentlichen Hand als Gesellschafterin von Kapitalgesellschaften wird auf Abschnitt 4. verwiesen.

### 2.1.2.2 Ermittlung des »zu versteuernden Einkommens«

Zurück zum Unternehmen: Gegenstand der Besteuerung mit Körperschaftsteuer ist das »zu versteuernde Einkommen«. Zur Ermittlung dieses zu versteuernden Einkommens verweist das KStG im § 8 Abs. 1 Satz 1 zunächst auf das Einkommensteuergesetz (EStG). Dies hat damit zu tun, dass das Körperschaftsteuergesetz keine eigenen Gewinnermittlungsvorschriften hat, sondern über die genannte Regelung auf das EStG verweist. Dieses EStG, das grundsätzlich die Besteuerung natürlicher Personen regelt (siehe oben, Abschnitt 2.1.1. und vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG), ent-

11 Die Zinsabschlagsteuer beträgt 30 % wenn der Gläubiger der Zinserträge (also hier der »Sparer«) die Steuer trägt – das ist der Regelfall. Andernfalls beträgt sie 42,85 % des tatsächlich ausgezahlten Betrages.

12 Die Kapitalertragsteuer beträgt 20 % wenn der Gläubiger der Dividende (also hier der Aktionär oder Gesellschafter) die Steuer trägt – das ist der Regelfall. Andernfalls beträgt sie 25 % des tatsächlich ausgezahlten Betrages.

hält eine Fülle von Regelungen zur Einkunftsermittlung in sieben sog. »Einkunftsarten«.

<b>Einkunftsart:</b>	<b>Rechtsgrundlage im EStG</b>	
1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb 3. Einkünfte aus selbständiger Arbeit	§§ 13 – 14a §§ 15 – 17 § 18	Gewinneinkünfte = Betriebsvermögensmehrung oder Einnahmeüberschuss (§ 4 (1) o. (3) EStG)
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit 5. Einkünfte aus Kapitalvermögen 6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung 7. Sonstige Einkünfte	§§ 19 – 19a § 20 § 21 §§ 22 – 23	Überschusseinkünfte = Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten

**Abbildung 7: Die sieben Einkunftsarten des EStG**

Bei Steuerpflichtigen, die nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches (HGB) zur Führung von Büchern verpflichtet sind (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB), sind alle Einkünfte automatisch als »Einkünfte aus Gewerbebetrieb« (siehe oben, Abbildung 7, Ziffer 2) zu behandeln. Nach § 8 Abs. 2 KStG gelten alle Einkünfte von unbeschränkt Steuerpflichtigen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG (Kapitalgesellschaften, Genossenschaften sowie Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit) als »Einkünfte aus Gewerbebetrieb« (siehe oben, Abbildung. 7, Ziffer 2).

### **Dazu zwei Beispiele:**

- Kapitalgesellschaften, wie AG und GmbH, haben ausschließlich »Einkünfte aus Gewerbebetrieb«, da sie zum Einen als sog. »Formkaufleute« (§ 6 Abs. 2 HGB) immer zur Buchführung verpflichtet sind. Zum Anderen erzielen sie als unbeschränkt Steuerpflichtige i.S. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ausschließlich gewerbliche Einkünfte gem. § 8 Abs. 2 KStG.
- Demgegenüber können Vereine, die als juristische Person grundsätzlich ebenfalls der Körperschaftsteuerpflicht unterliegen, alle der o. g. Einkünfte (außer Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit) haben, da sie regelmäßig nicht Kaufmann im Sinne des HGB sind und deshalb nicht zur Buchführung verpflichtet sind. Ihre Einkünfte sind nicht per se als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, da sie als unbeschränkt Steuerpflichtige nach § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 nicht unter die Regelung des § 8 Abs. 2 fallen.

Wie wird nun das »zu versteuernde Einkommen« in der Körperschaftsteuer ermittelt?

Die Abbildung 8 auf Seite 27 zeigt, dass die Einkommensermittlung immer von der Ermittlung des »Gewinns« ausgeht. Kapitalgesellschaften, wie beispielsweise eine GmbH, haben zu diesem Zweck zwingend eine Steuerbilanz (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG) aufzustellen. Demgegenüber genügt es z. B. bei einem Verein, wenn dieser den Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben mittels seiner sog. Einnahme-Überschussrechnung ermittelt (§ 4 Abs. 3 EStG).

Der nach den Vorschriften des EStG ermittelte Gewinn (§§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1) bzw. Einnahmeüberschuss (§ 4 Abs. 3) wird für Zwecke der Körperschaftsteuer um verschiedene Positionen korrigiert:

- Sog. verdeckte Gewinnausschüttungen (»vGA«)<sup>13</sup> sind
  - Vermögensminderungen der Kapitalgesellschaft,
  - die sich auf ihr Einkommen (also die Höhe ihres Gewinns) auswirken,
  - durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst sind und
  - in keinem Zusammenhang mit sog. »offenen Gewinnausschüttungen« (= Dividenden) stehen.

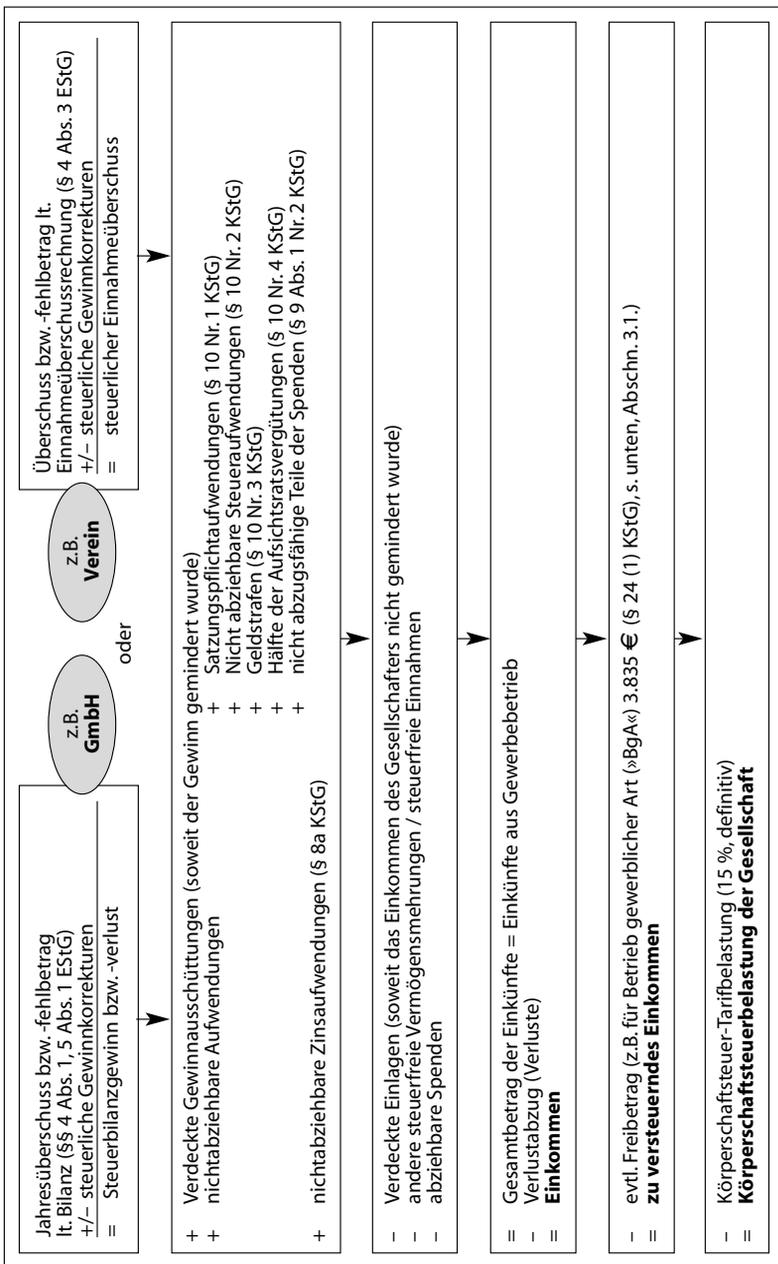
Sie entstehen z. B. durch unangemessene/überhöhte Miet-, Zins- oder Gehaltszahlungen der Gesellschaft an einen Gesellschafter. Zur steuerlichen Einkommensermittlung werden sie hinzugerechnet, da sie den zuvor ermittelten Steuerbilanzgewinn bzw. Einnahmeüberschuss gemindert haben.

- Aufwendungen, die aufgrund steuerrechtlicher Vorschriften nicht abgezogen werden können, sind ebenfalls wieder hinzuzurechnen.
- Mit der Neufassung des § 8a KStG<sup>14</sup> i.V. § 4h EStG wird eine Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs von Zinsaufwendungen geregelt (»Zinsschranke«). Abzugsfähig sind Zinsaufwendungen in Höhe des Zinsertrags. Die Abzugsfähigkeit eines verbleibenden Zinssaldos (= Zinsaufwendungen – Zinserträge) ist auf 30% des »maßgeblichen Einkommens« (= »steuerpflichtiges EBITDA«)<sup>15</sup> beschränkt. Das bedeutet, dass Zinsaufwendungen in voller Höhe abzugsfähig sind, wenn der Zinssaldo 30% des EBITDA nicht überschreitet. Ausnahmen von der Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs von Zinsaufwendungen bestehen, sofern:

13 Vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG; zum Begriff der vGA vgl. R 36 KStR.

14 § 8a neu gefasst mit erstmaliger Wirkung für nach dem 25.05.2007 beginnende und nicht vor dem 01.01.2008 endende Wirtschaftsjahre durch Gesetz vom 14.08.2007 (»Unternehmensteuerreform 2008«).

15 **EBITDA** = earnings before interest, taxes, depreciation and amortization = Gewinn vor Zinsen, Steuern, Abschreibung Firmenwert und Abschreibung Sachanlagen



**Abbildung 8: Einkommens- und Steuerermittlung in der Körperschaftsteuer**

- der Zinssaldo weniger als 1 Mio. € beträgt (= Freigrenze von 1 Mio. €), oder
- der Betrieb nicht zu einem Konzern<sup>16</sup> gehört und keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt<sup>17</sup> (sog. »Konzernklausel«), oder
- der Betrieb zu einem Konzern gehört und die Eigenkapitalquote gleich hoch oder höher ist als die Konzerneigenkapitalquote<sup>18</sup> und keine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung vorliegt (sog. »Escape-Klausel).

Zinsaufwendungen, die unter die Abzugsbeschränkung fallen, sind in die folgenden Wirtschaftsjahre vorzutragen. Insofern sind sie für die Körperschaft nicht untergegangen.

■ Demgegenüber sind Abzüge vom Gewinn- bzw. Einnahmeüberschuss vorzunehmen für:

- von Gesellschaftern geleistete sog. »verdeckte Einlagen« (z. B. ein zur Abdeckung eines Bilanzverlustes durch den Gesellschafter geleisteter Zuschuss);
- andere steuerfreie Vermögensmehrungen (z. B. steuerfreie Zuschüsse für Investitionen) und steuerfreie Einnahmen (z.B. erhaltene Dividenden von anderen Kapitalgesellschaften, § 8b Abs. 1 KStG, siehe unten, Abschnitt 2.4.)
- Steuerlich abziehbare Spenden (keine Parteispenden!).

Der so korrigierte Gewinn entspricht dem Gesamtbetrag der Einkünfte (= »Einkünfte aus Gewerbebetrieb« bei Kapitalgesellschaften). Hat das Unternehmen in den Vorjahren steuerliche Verluste erzielt, so können diese »steuerlichen Verlust-

16 § 4h Abs. 3 S. 5 und S. 6 EStG stellt auf einen erweiterten Konzernbegriff ab. Danach liegt ein Konzern nicht nur dann vor, wenn ein deutscher Betrieb mit einem anderen Betrieb konsolidiert wird, sondern auch wenn er konsolidiert werden könnte. Darüber hinaus gehört ein Betrieb auch zu einem Konzern, wenn seine Finanz- und Geschäftspolitik mit einem oder mehreren anderen Betrieben einheitlich bestimmt werden kann.

17 Eine schädliche Gesellschafter-Fremdfinanzierung liegt nach § 8a Abs. 2 KStG vor, wenn die Fremdkapitalvergütungen an einen zu mehr als 25% (unmittelbar oder mittelbar) beteiligten Anteilseigner (oder diesem nahe stehende Person oder an einen rückgriffsberechtigten Dritten) mehr als 10% des Zinssaldos betragen oder die Körperschaft keinen Nachweis niedrigerer Fremdkapitalvergütungen erbringt.

18 Dabei darf die Eigenkapitalquote die Konzerneigenkapitalquote bis zu einem Prozentpunkt unterschreiten (§ 4h Abs. 2 Nr. b EStG)

vorträge« unter Beachtung der Bestimmungen der §§ 8c, 8 Abs. 4 KStG i.V.m. § 10d EStG<sup>19</sup> von den aktuellen Einkünften abgezogen werden<sup>20 21</sup>.

Im Falle einer GmbH ist somit das »zvE« ermittelt worden. Darauf sind definitiv – also ohne Möglichkeit einer Anrechnung bei den Gesellschaftern – 15 % Körperschaftsteuer durch die GmbH zu entrichten (§ 23 Abs. 1 KStG).

## 2.2 GEWERBESTEUER

In der folgenden Übersicht ist die Gesetzssystematik des Gewerbesteuergesetzes dargestellt. So kann in ähnlicher Weise wie für das Körperschaftsteuergesetz (siehe Abbildung 5) nachvollzogen werden, wo sich im Gewerbesteuergesetz entsprechende Vorschriften zu Fragen der Steuerpflicht, des Steuergegenstandes sowie der Ermittlung der Gewerbesteuer und ihrer Bemessungsgrundlage finden.

- 19 § 8 Abs. 4 KStG wurde zwar durch das Gesetz zur Unternehmensteuerreform 2008 aufgehoben, ist jedoch neben § 8c KStG auf bestimmte Vorgänge bis zum 31.12.2012 weiterhin anwendbar. Dies betrifft Vorgänge, bei denen mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren übertragen werden, der vor dem 01.01.2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 01.01.2013 eintritt (vgl. § 34 Abs. 6 KStG).
- 20 Für Zwecke der Körperschaftsteuer ist auch der Rücktrag eines steuerlichen Verlusts auf das vorangegangene Wirtschaftsjahr möglich. Allerdings ist dieser Verlustrücktrag der Höhe nach auf 511.500 € begrenzt (vgl. § 10d Abs. 1 S. 1 EStG). Demgegenüber ist ein Verlustvortrag auf künftige Wirtschaftsjahre zeitlich und der Höhe nach unbegrenzt (vgl. § 10d Abs. 2 EStG).
- 21 Der Abzug von früheren, vorgetragenen Verlusten von den positiven laufenden Einkünften (Gewinne) ist bis zu einem Betrag von 1 Mio. €unbeschränkt möglich. Darüber hinausgehende laufende Gewinne (die den Betrag von 1 Mio. €übersteigen) dürfen nur bis zu 60% mit früheren, vorgetragenen Verlusten ausgeglichen werden. Damit können Gewinne, die größer als 1 Mio. €sind, nicht durch Verlustverrechnung auf ein steuerliches Einkommen von »0« reduziert werden (§ 10 d Abs. 2 EStG).

Gliederung	Rechtsgrundlage (§§ des GewStG)	Ablauftechnische Fragestellung
»GewStG« = Gewerbesteuergesetz		
<b>I.</b> Allgemeines	1 – 6	<b>Wer?</b>
<b>II.</b> Bemessung der Gewerbesteuer	7 – 11	<b>Was?</b>
<b>III.</b> Steuermessbetrag	14 – 15	<b>Was?</b>
<b>IV.</b> Entstehung, Festsetzung und Erhebung der Steuer	16 – 27	<b>Wieviel?</b> <b>Wann?</b>
<b>V.</b> Zerlegung	28 – 35	
<b>VI.</b> Gewerbesteuer der Reisegewerbebetriebe	35a	
<b>VII.</b> Änderung des Gewerbesteuermessbetrags von Amts wegen	35b	
<b>VIII.</b> Durchführung	35c	
<b>IX.</b> Schlussvorschriften	36	

**Abbildung 9: Rechtsgerüst der Gewerbesteuer**

Die Gewerbesteuer wird von den Gemeinden erhoben und steht als gewinnabhängige Steuer neben der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer.

### 2.2.1 Steuergegenstand – »Gewerbebetrieb«

Gegenstand der Gewerbesteuer ist jeder »stehende Gewerbebetrieb« im Inland. Zur Definition des Gewerbebetriebs greift das Gewerbesteuergesetz auf den einkommensteuerrechtlichen Begriff zurück. Nach § 15 Abs. 2 EStG liegt ein solcher Gewerbebetrieb dann vor, wenn die Betätigung

- selbständig,
- nachhaltig
- und mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt wird.
- Außerdem muss eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben sein.

Darüber hinaus darf es sich weder um Land- und Forstwirtschaft noch um selbständige Arbeit oder um Vermögensverwaltung handeln.<sup>21</sup>

Es wird zwischen folgenden Arten von Gewerbebetrieben unterschieden:

#### ■ Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung

Grundvoraussetzung dafür, dass ein solcher Gewerbebetrieb vorliegt, ist, dass Gewinnerzielungsabsicht verfolgt wird. Dies dürfte bei »normalen« erwerbswirtschaftlichen Unternehmen regelmäßig der Fall sein. Damit sind automa-

22 Vgl. Abschn. 11 Abs. 1 GewStR.

tisch alle Kaufleute im Sinne des § 1 Abs. 2 des HGB auch Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes. Als Beispiele können hier genannt werden: das Einzelunternehmen (soweit ein Gewerbebetrieb unterhalten wird), die oHG, die KG (als sog. »Personenhandelsgesellschaften«).

■ **Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Prägung**

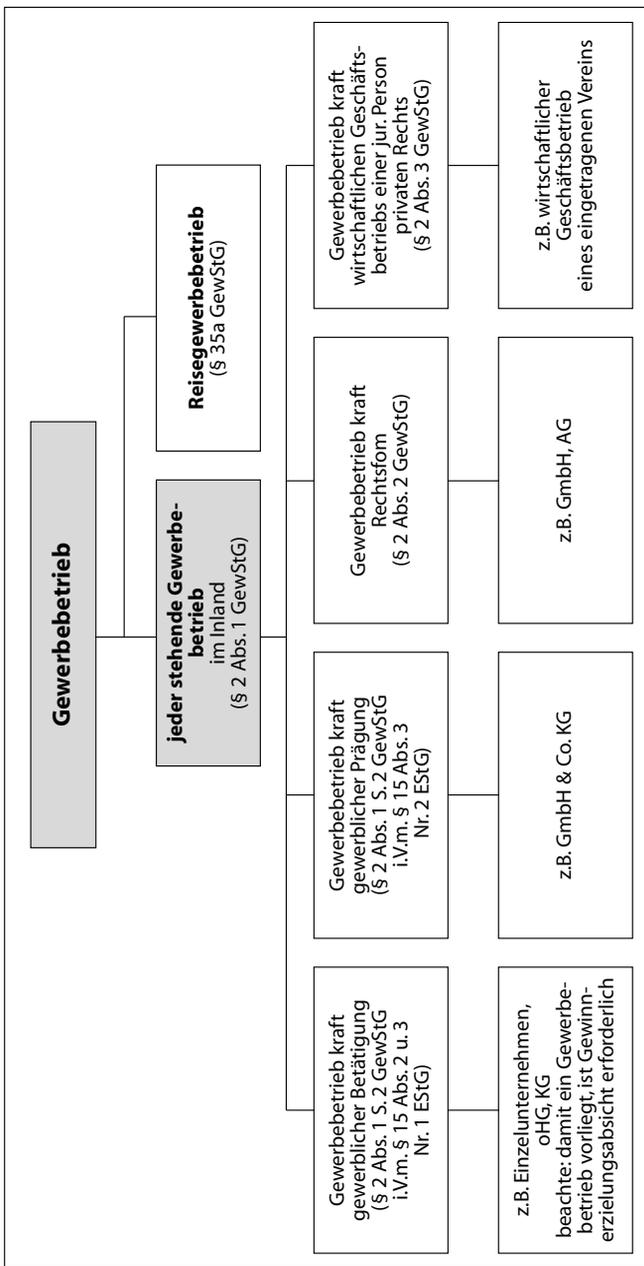
Dieser entsteht regelmäßig dadurch, dass an einer Personengesellschaft ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt sind. Der klassische Fall ist die GmbH & Co. KG.

■ **Gewerbebetrieb kraft Rechtsform**

Die Tätigkeit u. a. von Kapitalgesellschaften gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform. Auf weitere Merkmale, wie beispielsweise Gewinnerzielungsabsicht oder Art und Umfang der Tätigkeit kommt es hierbei nicht an.

■ **Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 14 AO) einer juristischen Person des privaten Rechts**

Hier ist insbesondere der sog. wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gemeint, den Vereine neben ihrer eigentlichen Tätigkeit (dem sog. ideellen Bereich) und eventuell vermögensverwaltender Tätigkeit unterhalten können. Als Beispiel ist die eigenbewirtschaftete Vereinsgaststätte zu nennen.



**Abbildung 10: Steuergegenstand der Gewerbesteuer**

### 2.2.2 Ermittlung der Bemessungsgrundlage »Gewerbeertrag« und Ermittlung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer setzt zwingend ein gewerblich tätiges Unternehmen voraus. Damit ist sie zunächst unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens. Allerdings sind bei der Ermittlung der Gewerbesteuer teilweise rechtsformspezifische Vorschriften zu beachten.

Auch bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer – dem »Gewerbeertrag« – geht man vom Gewinn aus Gewerbebetrieb aus. Somit beginnt die Berechnung bei der gleichen Ausgangsgröße wie auch bei der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer. Für die speziellen Zwecke der Gewerbesteuer werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb bestimmte Aufwendungen, die zuvor den Gewinn aus Gewerbebetrieb gemindert haben, zumindest teilweise wieder hinzuge-rechnet. Andererseits werden allerdings auch Kürzungen des Gewinns aus Gewerbebetrieb vorgenommen. Nach Vornahme der vorgeschriebenen **Hinzurechnungen** und **Kürzungen** entsteht der sog. maßgebende Gewerbeertrag. Dieser ist um aus der Vergangenheit herrührende Gewerbeverluste zu kürzen. Die Vorgehensweise der Berücksichtigung solcher gewerbesteuerlichen Verlustvorträge entspricht der der Berücksichtigung körperschaftsteuerlicher Verlustvorträge<sup>23</sup> (siehe oben, Abschnitt 2.1.2.2.). Somit mindern frühere gewerbesteuerliche Verluste die aktuelle Grundlage zur Berechnung der Gewerbesteuer.

23 § 10a Sätze 1 und 2 GewStG entsprechen der Regelung des § 10d EStG (vgl. FN 20 f.). Ferner erfolgt in § 10a Satz 8 GewStG explizit der Hinweis auf die Anwendung der §§ 8c und 8 Abs. 4 KStG (i.V. mit § 36 Abs. 9 Sätze 2 und 3).

Rechengrüsst der Gewerbeertragssteuer:	Beispiel für: GmbH	oHG
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb*</b>	<b>200.000,00 €</b>	<b>200.000,00 €</b>
+ <b>Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)</b> , bspw.: nach § 8 Nr. 1 a) – f) Entgelte für Schulden ( <b>100</b> % von bspw. 10.000,00 €) Renten, dauernde Lasten ( <b>100</b> % von bspw. 5.000,00 €) Gewinnanteil des (typischen) stillen Gesellschafters ( <b>100</b> % von bspw. 15.000,00 €) Aufwendungen für Miete/Pacht/Leasing <b>beweglicher</b> Wirtschaftsgüter ( <b>20</b> % von bspw. 30.000,00 €) Aufwendungen für Miete/Pacht/Leasing <b>unbeweglicher</b> Wirtschaftsgüter ( <b>75</b> % von bspw. 120.000,00 €) Aufwendungen für zeitlich befristete Konzessionen/ Lizenzen usw. ( <b>25</b> % von bspw. 16.000,00 €)	10.000,00 € 5.000,00 € 15.000,00 € 6.000,00 € 90.000,00 € 4.000,00 € 130.000,00 € 1.100.000,00 € 30.000,00 €	<b>57.500,00 €</b> 7.500,00 €
Summe abzgl. Freibetrag x 25 %	<u>7.500,00 €</u>	
Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1: Anteile am Verlust von Personengesellschaften	50.000,00 €	50.000,00 €
+ Hinzurechnungen von Gewerbeerträgen von Organgesellschaften	70.000,00 €	70.000,00 €
∑ <b>Kürzungen (§ 9 GewStG)</b> , bspw.: 1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes Anteile am Gewinn von Personengesellschaften	<b>43.000,00 €</b> 18.000,00 € 25.000,00 €	<b>43.000,00 €</b> 18.000,00 € 25.000,00 €
= <b>Maßgebender Gewerbeertrag (§ 10 GewStG)</b>	<b>284.500,00 €</b>	<b>284.500,00 €</b>
∑ <b>Kürzungen um (vorgetragene) Gewerbeverluste (§ 10a GewStG)</b> <b>abzurunden auf volle 100 €</b>	<b>0,00 €</b>	<b>0,00 €</b>
∑ <b>Freibeträge gem. § 11 GewStG</b> (24.500 € bei natürlichen Personen und Personengesellschaften; 3.900 € bei Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts)	<b>0,00 €</b>	<b>24.500,00 €</b>
= <b>steuerpflichtiger Gewerbeertrag</b>	<b>284.500,00 €</b>	<b>260.000,00 €</b>
x <b>Steuermesszahl (§ 11 GewStG)</b> (generell 3,5 %)	3,5 %	3,5 %
= <b>Steuermessbetrag (§ 11 GewStG)</b>	<b>9.957,50 €</b>	<b>9.100,00 €</b>
= <b>Hebesatz der Gemeinde</b> (Hebesatzrecht der Gemeinde) <b>Gewerbsteuer</b>	<b>470 %</b> <b>46.800,25 €</b>	<b>470 %</b> <b>42.770,00 €</b>

Abbildung 11: Gewerbesteuer, Gewerbeertrag und Steuerermittlung

Wie aus der Abbildung 11 ersichtlich ist, besteht zwischen Kapital- und Personengesellschaften der wesentliche gewerbsteuerliche Unterschied, dass sich bei Personengesellschaften der maßgebende Gewerbeertrag um einen Freibetrag in Höhe von € 24.500 reduziert. Durch Abzug des Freibetrages kann allerdings der Gewerbeertrag nicht weiter als auf 0,00 € reduziert werden. Ein solcher Freibetrag steht Kapitalgesellschaften nicht zu. Nach Abzug eines eventuellen Freibetrages verbleibt der sog. steuerpflichtige Gewerbeertrag. Darauf ist ein Prozentsatz, die sog. Steuermesszahl, anzuwenden. Die Steuermesszahl beträgt einheitlich für Einzelunternehmen, Personen- und Kapitalgesellschaften 3,5 %.

Insoweit haben Einzelunternehmen und Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften den gewerbsteuerlichen Vorteil eines Freibetrages. Nach Anwendung der Steuermesszahl auf den steuerpflichtigen Gewerbeertrag errechnet sich der sog. Steuermessbetrag.<sup>24</sup>

Gemäß § 1 GewStG sind die Gemeinden berechtigt, die Gewbesteuer als Gemeindesteuer zu erheben. Damit unterliegt der Gewerbebetrieb in der Gemeinde der Gewbesteuer, in der er seinen Sitz hat. Die Gemeinde – der Gemeinderat – legt einen »Steuersatz« fest, der in der Gewbesteuer als »Hebesatz« bezeichnet wird. Dieser Hebesatz wird auf den Steuermessbetrag angewandt. Es ergibt sich die Belastung des Unternehmens mit Gewbesteuer.

Der Gewbesteuerhebesatz beträgt mindestens 200%.<sup>25</sup> Er lag im Jahr 2007 in deutschen Gemeinden mit über 50.000 Einwohnern zwischen 340 % in Rüsselsheim und 490 % in München. Rechnet man den Hebesatz in einen effektiven »Gewerbsteuersatz« um, so beträgt die Gewbesteuer für Kapitalgesellschaften in deutschen Städten mit über 50.000 Einwohnern zwischen 11,90 % (in Rüsselsheim) und 17,15 % (in München) des Gewerbeertrages.

24 Gem. § 35 EStG wird die Gewbesteuer auf die Einkommensteuer, die auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfällt, pauschal in Höhe des 3,8-fachen des Gewbesteuer-Messbetrages angerechnet. Die Gewährung der Steuerermäßigung wird auf die tatsächlich zu zahlende Gewbesteuer des Unternehmens (Höchstbetrag) begrenzt. Diese Anrechnung erfolgt nur auf die Einkommensteuer, so dass Kapitalgesellschaften, die Körperschaftsteuerpflichtig sind, sie nicht in Anspruch nehmen können. Aus diesem Grunde wird hier auf die Gewbesteueranrechnung in der Einkommensteuer nicht weiter eingegangen.

25 Vgl. § 16 Abs. 4 GewStG.

## 2.3 UMSATZSTEUER

Auch die Systematik des Umsatzsteuergesetzes (UStG) lässt sich anhand der bereits bekannten Grundstruktur verdeutlichen:

Gliederung	Rechtsgrundlage (§§ des UStG)	Ablauftechnische Fragestellung
»UStG« = Umsatzsteuergesetz		
<b>I.</b> Steuergegenstand und Geltungsbereich	1 – 3g	<b>Was?/Wer?/ Wo?</b>
<b>II.</b> Steuerbefreiungen	4 – 9	
<b>III.</b> Bemessungsgrundlagen	10 – 11	<b>Worauf?</b>
<b>IV.</b> Tarif	12 – 15a	<b>Wieviel?</b>
<b>V.</b> Besteuerungsverfahren	16 – 22e	<b>Wie und wann?</b>
<b>VI.</b> Besondere Besteuerungsformen	23 – 25d	
<b>VII.</b> Durchführungs- und Schlussvorschriften	26 – 29	

**Abbildung 12: Rechtsgerüst der Umsatzsteuer**

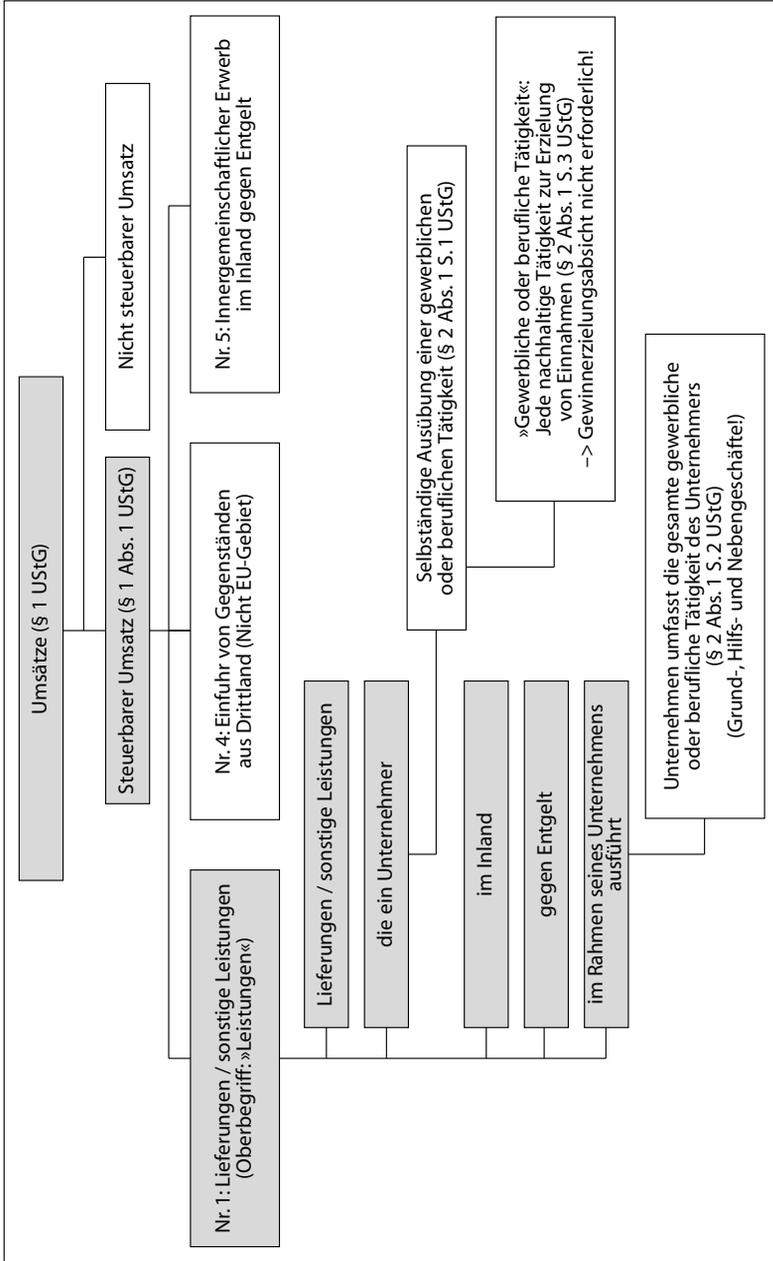
Der Umsatzsteuer unterliegen sog. »steuerbare Umsätze«, sofern sie nicht nach dem UStG (§ 4) von der Umsatzsteuer befreit sind. Man spricht dann von umsatzsteuerpflichtigen Leistungen. Gegenstand der Besteuerung ist demnach in diesem Fall nicht das Unternehmen, sondern die ausgeführte Leistung.

### 2.3.1 Steuerbarkeit von Umsätzen

Steuerbare Umsätze sind gemäß § 1 des Umsatzsteuergesetzes:

- Lieferungen und sonstige Leistungen (Oberbegriff: »Leistungen«), § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG
- Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern (= Nicht EU-Ausland), § 1 Abs. 1 Nr. 4 UStG
- Innergemeinschaftlicher Erwerb im Inland gegen Entgelt (grundsätzlich Erwerb von Gegenständen aus dem EU-Ausland), § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG

Im Folgenden werden ausschließlich die Umsätze dargestellt, die aus Lieferungen und sonstigen Leistungen resultieren (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG).



**Abbildung 13: Steuerbare Umsätze im Sinne des Umsatzsteuergesetzes**

Der Begriff der »Steuerbarkeit« bezeichnet demnach, ob eine Leistung überhaupt der Umsatzsteuer unterliegen kann. Dafür ist Voraussetzung, dass

- die Lieferung oder sonstige Leistung (z.B. Dienstleistung),
- von einem Unternehmer,
- im Inland,
- gegen Entgelt,
- im Rahmen seines Unternehmens ausgeführt wird.

Da wir uns hier mit den Grundlagen der Besteuerung eines Unternehmens auseinandersetzen, soll davon ausgegangen werden, dass die Leistung von einem Unternehmer im Sinne des UStG erbracht wird. Aus der Abbildung 13 ist die umsatzsteuerrechtliche Definition des Begriffes »Unternehmer« ersichtlich. Danach ist die selbständige Ausübung einer gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit erforderlich. Als solche wird jede nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen angesehen. Im Unterschied zur gewerblichen Tätigkeit (siehe oben zum Gewerbebetrieb, 2.2.1.) ist hier Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich. Die bloße Einnahmeerzielungsabsicht genügt.

**Ein Beispiel zur umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft:** Ein Handwerker erbringt eine Dienstleistung. Er repariert in Köln die Heizung in der Privatwohnung eines Kunden. Die Heizung wird von Installateur Fritz Schmitz repariert. Fritz Schmitz ist der Arbeitnehmer der Willy Müller Installations-GmbH. Diese hat von Ihrem Kunden den Auftrag zur Reparatur der Heizung erhalten. Wer ist nun Unternehmer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne? Der Installateur Fritz Schmitz oder die Willy Müller Installations-GmbH? Fritz Schmitz kann nicht Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes sein, da er seine berufliche Tätigkeit nicht selbständig, sondern in abhängiger Beschäftigung ausübt – er ist Arbeitnehmer. Demgegenüber ist in unserem Fall die Willi Müller Installations-GmbH Unternehmerin im Sinne des Umsatzsteuergesetzes: sie übt selbständig eine gewerbliche Tätigkeit aus. Das Geschäft der Willy Müller Installations-GmbH dürfte unzweifelhaft nachhaltig und auf die Erzielung von Einnahmen ausgerichtet sein.

Ob eine Leistung grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegt, also steuerbar ist, ist auch davon abhängig, ob die Leistung im Inland, gegen Entgelt und im Rahmen des Unternehmens ausgeführt wird.

**Fortsetzung des Beispiels zur Steuerbarkeit:** Die Willy Müller Installations-GmbH (als Unternehmerin) erbringt die Leistung im Inland (Köln) gegen Entgelt

und wird im Rahmen ihrer gewerblichen Tätigkeit tätig. Somit unterliegt die entsprechende Leistung grundsätzlich der Umsatzsteuer – sie ist »steuerbar«.<sup>26</sup>

### 2.3.2 Steuerpflicht von Umsätzen

Nachdem festgestellt worden ist, dass der Umsatz grundsätzlich der Umsatzsteuer unterliegt, ist zu überprüfen, ob er auch umsatzsteuerpflichtig ist. Die Umsatzsteuerpflicht liegt dann vor, wenn keine ausdrückliche Befreiung von der Umsatzsteuer gemäß § 4 UStG greift.

**Fortsetzung des Beispiels zur Umsatzsteuerpflicht:** Die oben genannte Reparaturleistung unseres Installateurs unterliegt keiner ausdrücklichen Befreiung von der Umsatzsteuer gem. § 4 UStG, so dass die Umsatzsteuerpflicht gegeben ist.

**Beispiele für Umsatzsteuerbefreiungen** sind:

- Lieferungen in EU-Mitgliedsstaaten oder ins Nicht-EU-Ausland (Nr. 1 a) und b))
- Vermietung von Grundstücken (Nr. 12 a))
- Gewährung oder Vermittlung von Krediten (Nr. 8 a))
- Umsätze, die der Grunderwerbsteuer unterliegen (Nr. 9 a))
- Umsätze aus der Tätigkeit als Arzt (Nr. 14)
- Eng mit dem Betrieb von Krankenhäusern verbundene Umsätze (Nr. 16)

### 2.3.3 Steuerentstehung und Steuersatz

Der leistende Unternehmer, also im Beispiel die Willy Müller Installations-GmbH, hat 19 % des Nettoentgelts (= Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer) an das Finanzamt zu entrichten. Nettoentgelt ist das, was der Unternehmer für die erbrachte Leistung – ohne Umsatzsteuer – als Gegenleistung erhält. Beim Steuersatz wird unterschieden zwischen dem sog. Regelsteuersatz (zur Zeit 19 %) und einem ermäßigten Steuersatz (in Höhe von zur Zeit 7 %), der z.B. auf Lebensmittel sowie Druckerzeugnisse erhoben wird.

Wendet man diesen Steuersatz (19 bzw. 7 %) auf die Bemessungsgrundlage (erhaltenes Netto-Entgelt) an, so erhält man die vom leistenden Unternehmer an das Finanzamt abzuführende Umsatzsteuer.

26 Lieferungen und sonstigen Leistungen gegen Entgelt sind sog. »Unentgeltliche Wertabgaben« gleichgestellt (§ 3 Abs. 1b und 9a UStG). So wird zum Beispiel die Entnahme eines Gegenstands aus dem Unternehmen für außerunternehmerische Zwecke als steuerbare Lieferung behandelt. Ein Beispiel: Der Metzger versorgt seine Familie unentgeltlich mit Wurstwaren aus seiner Metzgerei. Der Metzger hat auf diese Entnahme Umsatzsteuer an das Finanzamt abzuführen. Die Entnahme für private Zwecke wird umsatzsteuerlich genauso behandelt, als hätte er die Wurst verkauft.

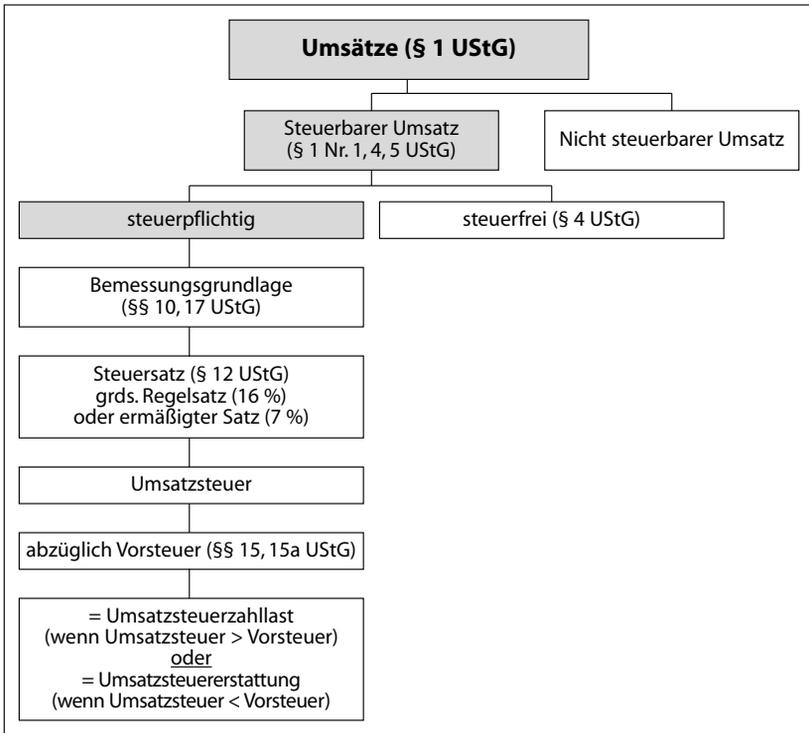
#### 2.3.4 Vorsteuerabzug

Ist der Leistungsempfänger selber ein Unternehmer und bezieht er die Leistung für sein Unternehmen, kann er die Umsatzsteuer, die ihm von seinem Lieferanten in Rechnung gestellt worden ist, bei seinem Finanzamt wiederum als sog. »Vorsteuer« abziehen (§ 15 Abs. 1 UStG). In unserem obigen Beispiel war der Leistungsempfänger jedoch eine Privatperson (»Nicht-Unternehmer«). Aus diesem Grunde bleibt ihm der Vorsteuerabzug verwehrt.

**Beispiel 1:** Ein Bäckermeister lässt die Heizung seiner Backstube reparieren: Der Bäckermeister kann die Vorsteuer aus der Handwerkerrechnung abziehen.

**Beispiel 2:** Der Bäckermeister lässt die Heizung seines Privathauses reparieren: In diesem Fall kann der Bäckermeister auch keinen Vorsteuerabzug vornehmen, da er die Leistung nicht für sein Unternehmen, sondern als Privatperson bezieht.

Der Vorsteuerabzug geschieht technisch, indem der Unternehmer gegenüber dem Finanzamt einerseits die von ihm ausgeführten umsatzsteuerpflichtigen Leistungen und die daraus ermittelte Umsatzsteuer erklärt und davon andererseits die von ihm an Lieferanten entrichtete Umsatzsteuer als Vorsteuer abzieht (§ 16 UStG). Im Ergebnis hat er nur den Betrag an das Finanzamt abzuführen, um den die Umsatzsteuer auf **erbrachte** Leistungen die Umsatzsteuer auf **erhaltene** Leistungen (Vorsteuer) übersteigt. Übersteigt die Vorsteuer die Umsatzsteuer auf erbrachte Leistungen, so erhält der Unternehmer vom Finanzamt sogar eine entsprechende Erstattung. Die folgende Abbildung 14 verdeutlicht das beschriebene Grundsche-ma der Umsatzsteuer.



**Abbildung 14: Grundschemata der Umsatzsteuer**

### 2.3.4.1 Wirkungsweise der Umsatzsteuer

Letztlich führt die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs durch Unternehmer dazu, dass am Ende einer »Lieferkette« der nicht-unternehmerische Endverbraucher die Umsatzsteuer zahlt. Er kann nämlich – mangels Unternehmereigenschaft bzw. mangels unternehmerischer Verwendung – die von ihm an seinen »Lieferanten« entrichtete Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen. Die Wirkungsweise der Umsatzsteuer verdeutlicht das folgende Beispiel der Lieferung einer »Handbohrmaschine« über verschiedene Handelsstufen hinweg: vom Hersteller über den Großhändler zum Einzelhändler und schlussendlich zum Endverbraucher:

	Einkaufspreis inkl. USt (19 %)	Verkaufspreis ohne USt	Umsatzsteuer	abziehbare Vorsteuer	USt-Zahl- last
Maschinenhersteller M liefert an	0 €	1.000 €	190 €	0 €	190 €
Großhändler G liefert an	1.190 €	1.500 €	285 €	190 €	95 €
Händler H liefert an	1.785 €	2.000 €	380 €	285 €	95 €
Endverbraucher E	2.380 €	0 €	0 €	0 €	0 €
<b>Summe:</b>			<b>855 €</b>	<b>475 €</b>	<b>380 €</b>

**Abbildung 15: Wirkungsweise der Umsatzsteuer am Beispiel der Lieferung einer »Handbohrmaschine«**

Wäre der Endverbraucher E keine Privatperson, sondern beispielsweise ein Installateur, wie in unserem Beispiel, dann könnte er die ihm für die Anschaffung der Handbohrmaschine in Rechnung gestellte Umsatzsteuer von im Beispiel 380,- € als Vorsteuer abziehen und bei seinem Finanzamt geltend machen.

### 2.3.4.2 Voraussetzungen und Einschränkungen des Vorsteuerabzugs

Der Vorsteuerabzug steht nur Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne zu. Aber auch diese können den Vorsteuerabzug nur unter den strengen Voraussetzungen des Umsatzsteuergesetzes (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG) vornehmen. Danach müssen kumulativ folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- In einer Rechnung<sup>27</sup>
- ist von einem anderen Unternehmer
- für Leistungen,
- die für das Unternehmen des die Leistungen empfangenden Unternehmers ausgeführt worden sind,
- Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen worden.

Allerdings ist zu berücksichtigen, dass nicht jede vom Lieferanten in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehbar ist. So sind beispielsweise Umsatz-

27 Die Rechnung muss den Vorschriften der §§ 14 und 14a UStG entsprechen.

steuerbeträge, die auf nicht abziehbare Betriebsausgaben (vgl. z. B. § 4 Abs. 5 EStG) entfallen, nicht als Vorsteuer abziehbar. Nicht abziehbare Betriebsausgaben sind z. B.:

- Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass, soweit diese 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen überschreiten,
- Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, soweit sie insgesamt 35,00 € im Jahr überschreiten.

Wichtiger ist in der Praxis allerdings das Verbot des Vorsteuerabzugs in den Fällen, in denen der Unternehmer die empfangene Leistung zur Ausführung von Umsätzen verwendet, die gemäß § 4 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind (siehe oben).

**Beispiel:** Ein »typisches« Krankenhaus erbringt regelmäßig Leistungen, die gemäß § 4 Nr. 16 UStG von der Umsatzsteuer befreit sind. Dies hat zur Folge, dass Krankenhäuser die Umsatzsteuer, die ihnen von ihrem Lieferanten (beispielsweise auf Lebensmittel, Verbrauchsmaterialien aber auch auf Investitionsgüter, wie Gebäude, medizinische Geräte etc.) in Rechnung gestellt wird, nicht als Vorsteuer abziehen können. Damit verbleibt die Belastung mit im Regelfall 19 % Umsatzsteuer definitiv beim Krankenhaus.

Von besonderer wirtschaftlicher Bedeutung ist diese Umsatzsteuerbelastung auch in den Fällen, in denen das Krankenhaus personalintensive Dienstleistungen künftig von einem fremden Dritten bezieht, statt sie – wie bisher – in Eigenregie zu erbringen (»Outsourcing«). Auf die bisher vom Krankenhaus für das eigene Personal gezahlten Personalaufwendungen hatte das Krankenhaus keine Umsatzsteuer zu entrichten. Die »Umwandlung von Personal- in Sachkosten« führt jedoch dazu, dass der externe Unternehmer, der diese Dienstleistung nunmehr für das Krankenhaus erbringt, dem Krankenhaus auch die 19 % Umsatzsteuer in Rechnung stellt. Diese fallen als Folge des Fremdbezugs im Regelfall für das Krankenhaus zusätzlich zu den bisherigen Personalkosten an.

## 2.4 GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG DER GESELLSCHAFTER VON KAPITALGESELLSCHAFTEN

Hier sind drei Grundfälle zu unterscheiden:

- a) Der Gesellschafter ist eine natürliche Person.
- b) Der Gesellschafter ist eine Personengesellschaft.
- c) Der Gesellschafter ist eine andere Kapitalgesellschaft.

### Zu a) natürliche Person als Gesellschafter:

Die von der Kapitalgesellschaft an die natürliche Person ausgeschüttete Dividende unterliegt bei dieser zur Hälfte der Besteuerung mit Einkommensteuer (§ 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG) (sog. »Halbeinkünfteverfahren«) als »Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Allerdings kann die natürliche Person auch nur die Hälfte der Ausgaben, die mit dieser Beteiligung zusammenhängen, als Werbungskosten abziehen (§ 3c Abs. 2 EStG). Das heißt, dass z.B. Zinsen aus der Finanzierung des Erwerbs dieser Beteiligung mit einem Kredit nur zur Hälfte abziehbar sind – und damit steuermindernd geltend gemacht werden können.

**Beispiel:** H. Schmitz hat Aktien der X-AG in seinem Privatvermögen. Diese Aktien hat er mit einem Darlehen finanziert. Im Jahr 2007 erhält er eine Dividende in Höhe von 10.000,— € In 2007 sind Darlehenszinsen in Höhe von 2.000,— € angefallen. Depotgebühren betragen 200,— €. H. Schmitz erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Das Halbeinkünfteverfahren kommt zur Anwendung:

Einnahmen aus Kapitalvermögen	10.000,00 €	
davon steuerfrei 1/2 (§ 3 Nr. 40 d) EStG)	5.000,00 €	
steuerpflichtig		5.000,00 €
∕. Werbungskosten (§ 9 EStG)	2.200,00 €	
Darlehenszinsen (2.000,00 €)		
Depotgebühren (200,00 €)		
davon nicht abziehbar 1/2 (§ 3c Abs. 2 EStG)	1.100,00 €	<u>1.100,00 €</u>
=		3.900,00 €
∕. Sparerfreibetrag (§ 20 Abs. 4 EStG)		<u>750,00 €</u>
= Einkünfte aus Kapitalvermögen		<u><u>3.150,00 €</u></u>
-> darauf entfallende Steuer bei Anwendung des persönlichen Steuersatzes (bspw. 40 %)		1.260,00 €

Die Werbungskosten (Darlehenszinsen + Depotgebühren) können nur zur Hälfte abgezogen werden.

Mit der Unternehmensteuerreform 2008 ändert sich die Besteuerung natürlicher Personen als Gesellschafter grundlegend. Für Dividenden, die nach dem 31.12.2008 (d.h. ab Veranlagungszeitraum 2009) einer natürlichen Person zufließen, ersetzt die sog. »Abgeltungsteuer« das Halbeinkünfteverfahren. Dividen-

den unterliegen dann in voller Höhe einem 25%-igen (Abgeltung)Steuersatz<sup>28</sup>. Die Einkommensteuer wird durch den Abzug der Kapitalertragsteuer i.H.V. 25% erhoben. Durch den Abzug der Kapitalertragsteuer gilt die Einkommensteuer als abgegolten. Liegt der persönliche Steuersatz des Gesellschafters unter 25%, kann er auf Antrag die Einkünfte aus Kapitalvermögen seinem niedrigeren Steuersatz unterwerfen.<sup>29</sup>

Tatsächliche Werbungskosten dürfen nicht mehr angesetzt werden. Stattdessen wird bei der Ermittlung der Einkünfte aus Kapitalvermögen nur noch ein einheitlicher Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 € berücksichtigt.<sup>30</sup>

Einnahmen aus Kapitalvermögen	10.000,00 €
/. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 49 EStG)	801,00 €
= Einkünfte aus Kapitalvermögen	<u>9.199,00 €</u>
-> darauf entfallende Steuer bei Anwendung des (Abgeltung) Steuersatzes von 25 %	2.299,75 €

### Zu b) Personengesellschaft als Gesellschafter:

Hierbei wird davon ausgegangen, dass die Personengesellschaft die Beteiligung im Betriebsvermögen hält. Die von der Kapitalgesellschaft an die Personengesellschaft ausgeschüttete Dividende unterliegt bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft (»Mitunternehmer«) zur Hälfte der Besteuerung mit Einkommensteuer (§ 3 Nr. 40 Buchst. d) EStG) (sog. »Halbeinkünfteverfahren«) als »Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG). Hinsichtlich des Abzugs von Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stehen, greift ebenfalls § 3c Abs. 2 EStG, so dass die Betriebsausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wird das Halbeinkünfteverfahren im betrieblichen Bereich durch das sog. »Teileinkünfteverfahren« ersetzt. Danach unterliegen Dividenden bei den Gesellschaftern der Personengesellschaft zu 60% der Besteuerung mit Einkommensteuer. Korrespondierend dazu sind die Betriebsausgaben, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stehen, zu 60% abziehbar.

28 § 32d EStG.

29 Sog. »Günstigerprüfung« nach § 32d Abs. 6 EStG.

30 § 20 Abs. 9 EStG i.d.F. ab 1.1.2009; im Sparerpauschbetrag werden der bisherige Sparer-Freibetrag von 750 € und der bisherige Werbungskostenpauschbetrag von 51 € zusammengefasst.

### **Zu c) andere Kapitalgesellschaft als Gesellschafter:**

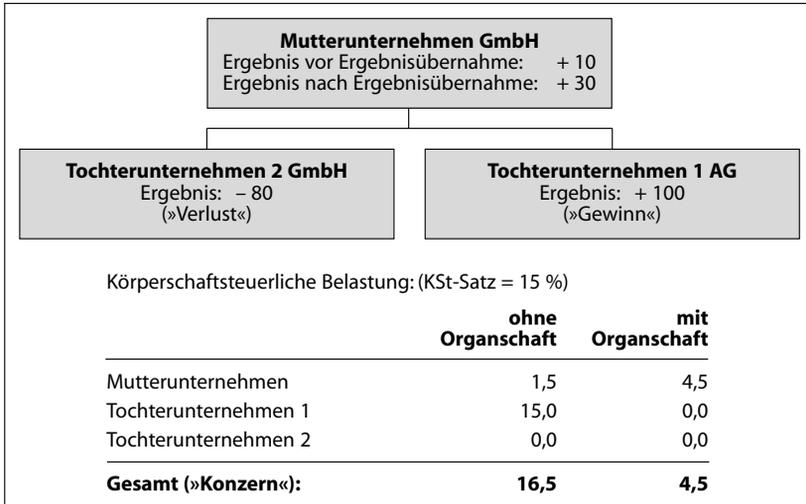
Die von der Kapitalgesellschaft an die andere Kapitalgesellschaft ausgeschüttete Dividende wird von dieser zu 95% steuerfrei vereinnahmt (§ 8b Abs. 1 und Abs. 5 KStG). Der Gesetzgeber will auf diesem Wege Gewinne von Kapitalgesellschaften (die ja bereits einmal der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterlegen haben) so lange (nahezu) steuerfrei stellen, wie sie die Sphäre des Körperschaftsteuergesetzes nicht verlassen und somit eine Mehrfachbesteuerung vermeiden. Erst wenn die empfangende Kapitalgesellschaft diese Dividende ihrerseits z.B. an eine natürliche Person weiter ausschüttet, greift das o.g. »Halbeinkünfteverfahren« (bzw. ab Veranlagungszeitraum 2009 die Abgeltungsteuer) und die Dividende unterliegt bei der natürlichen Person zur Hälfte (ab Veranlagungszeitraum 2009 zu 25%) erneut der Besteuerung – diesmal mit Einkommensteuer.

Hinsichtlich des Abzugs von Betriebsausgaben, die im Zusammenhang mit der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft stehen, greift § 8b Abs. 5 S. 2 KStG, so dass die Betriebsausgaben in vollem Umfang steuermindernd berücksichtigt werden.

## **2.5 STEUERLICHE ORGANSCHAFTEN**

Das deutsche Unternehmens-Steuerrecht macht im Grunde an den Grenzen des einzelnen rechtlich selbständigen Unternehmens halt. Das heißt, Steuerpflichtiger bzw. Gegenstand der Besteuerung ist im Regelfall das einzelne Unternehmen – nicht aber ein Verbund einzelner rechtlich selbständiger Unternehmen – ein Konzern. Mit anderen Worten: Auch die Bildung von Konzernstrukturen ändert nichts daran, dass nicht der gesamte Konzern Gegenstand der Besteuerung ist, sondern immer noch das einzelne rechtlich selbständige Konzern-Unternehmen (»Mutter«- oder »Tochter«-Unternehmen) ist. Dies hat aus Unternehmenssicht durchaus unerwünschte Konsequenzen. So ist zum Beispiel denkbar, dass innerhalb eines Konzerns ein Unternehmen erhebliche steuerliche Gewinne macht, während das andere im gleichen Zeitraum Verluste einfährt. Aus ertragsteuerlicher Sicht (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) hat dies folgende Konsequenzen: Der Gewinn der einen Konzerngesellschaft unterliegt in diesem Jahr in voller Höhe der Besteuerung; der im selben Jahr erlittene Verlust der anderen Konzern-Gesellschaft führt nur dazu, dass diese in diesem Jahr keinerlei Steuern zu zahlen hat und dass deren steuerlicher Verlust mit künftigen Gewinnen dieser Gesellschaft verrechnet werden kann, so dass Steuerminderungen erst künftig und auch nur bei dieser Gesellschaft eintreten.

Im Falle eines ertragsteuerlichen (Körperschaftsteuer- bzw. Gewerbesteuer-) Organschaftsverhältnisses sind im Ergebnis die Gewinne und Verluste der Konzerngesellschaften miteinander zu verrechnen. Die folgende Abbildung 16 zeigt die Auswirkungen eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses am Beispiel der Körperschaftsteuer.



**Abbildung 16: Auswirkungen eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses am Beispiel der Körperschaftsteuer**

Am Beispiel in Abbildung 16 wird deutlich, dass die Gesamtsteuerbelastung im Konzern ohne ein Organschaftsverhältnis – also ohne die Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten – deutlich höher ausfällt, als wenn ein solches Organschaftsverhältnis besteht.

Steuerliche Organschaften können für die folgenden drei Steuerarten eingerichtet werden:

- Körperschaftsteuer
- Gewerbesteuer
- Umsatzsteuer

Allen steuerlichen Organschaften ist gemeinsam, dass als Organgesellschaft (=»Tochterunternehmen«) nur juristische Personen und bei körperschaft- und gewerbesteuerlicher Organschaft sogar nur Kapitalgesellschaften in Frage kommen. Mit anderen Worten: Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft (z. B. oHG oder KG) können nie als Organgesellschaft (Tochterunternehmen) an

steuerlichen Organschaftsverhältnissen beteiligt sein (§§ 14 Abs. 1, 17 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG, § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Dem gegenüber ist die Rechtsform des sog. »Organträgers« (=«Mutterunternehmen») für alle drei steuerlichen Organschaften unerheblich. Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz fordern lediglich ein inländisches<sup>31</sup> gewerbliches Unternehmen als Organträger (§ 14 Abs. 1 S. 1 KStG, § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG). Die umsatzsteuerliche Organschaft setzt lediglich einen Unternehmer im Sinne des § 2 (1) UStG voraus. Dies bedeutet, dass beispielsweise Personengesellschaften (die zwar nicht Organgesellschaft sein können, siehe oben) sehr wohl Organträger (also »Mutterunternehmen«) eines steuerlichen Organschaftsverhältnisses sein können. Dies gilt selbst für Unternehmen, die als Einzelunternehmen – also von einer natürlichen Person – betrieben werden. So könnte beispielsweise »unser« Bäckermeister, der seine Bäckerei als Einzelunternehmen betreibt und darüber hinaus Mehrheits-Gesellschafter einer »Backwaren Vertriebs GmbH« ist, mit dieser GmbH steuerliche Organschaftsverhältnisse begründen.

Voraussetzung für die Umsetzung aller drei Organschaften ist die sog. finanzielle Eingliederung des Organträgers in die Organgesellschaft: Diese ist dann gegeben, wenn der Organträger an der Organgesellschaft (mittelbar oder unmittelbar) eine Anteilsmehrheit besitzt, die zur Mehrheit der Stimmrechte führt (§ 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG, Abschn. 21 Abs. 4 S. 1 und 2 UStR<sup>32</sup>).

Darüber hinaus ist bei der körperschafts- und gewerbesteuerlichen Organschaft der Abschluss eines Gewinnabführungsvertrages zwischen dem Organträger und der Organgesellschaft zwingend erforderlich.

Zur Wirksamkeit der umsatzsteuerlichen Organschaft ist demgegenüber der Abschluss eines solchen Gewinnabführungsvertrages nicht erforderlich. Allerdings erfordert die umsatzsteuerliche Organschaft neben der finanziellen Eingliederung auch die

■ wirtschaftliche Eingliederung und die

■ organisatorische Eingliederung

der Organgesellschaft in den Organträger (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Wirtschaftliche Eingliederung bedeutet, dass die Organgesellschaft gemäß dem Willen der Organträgerin im Rahmen des Gesamtunternehmens und zwar in engem wirtschaftlichem Zusammenhang mit diesem, es fördernd und ergänzend, wirtschaftlich tätig ist (Abschn. 21 Abs. 5 S. 1 UStR).

31 Bzw. ein ausländisches gewerbliches Unternehmen mit Zweigniederlassung in Deutschland (§ 18 KStG).

32 UStR = Umsatzsteuerrichtlinie.

Organisatorische Eingliederung liegt dann vor, wenn durch organisatorische Maßnahmen des Organträgers sichergestellt ist, dass sein Wille in der Organgesellschaft tatsächlich durchgeführt wird (Abschn.21 Abs.6 S. 1 UStR). Der Abschluss eines Beherrschungsvertrages führt regelmäßig dazu, dass organisatorische Eingliederung gegeben ist, da der Beherrschungsvertrag Weisungsrechte des herrschenden Unternehmens (hier: der Organträgerin) sicherstellt.

Steuerart:	Voraussetzungen:						Folgen:
	Rechtsform von ...		finanzielle	wirtschaftliche	organisatorische	Gewinnabführungsvertrag	
	Organträger	Organgesellschaft	Eingliederung der Organgesellschaft in den Organträger				
<b>Körperschaftsteuer</b>	<b>unerheblich</b> (inländ. gewerbliche Unternehmen)	(inländ.) <b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>X</b>			<b>X</b>	Einkommen der Organgesellschaft wird dem Organträger zugerechnet
<b>Gewerbesteuer</b>	<b>unerheblich</b> (inländ. gewerbliche Unternehmen)	(inländ.) <b>Kapitalgesellschaft</b>	<b>X</b>			<b>X</b>	Eingegliederte Kapitalgesellschaft gilt als Betriebsstätte des Organträgers
<b>Umsatzsteuer</b>	<b>unerheblich</b> (Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG)	<b>juristische Person</b> (mit ihren inländ. Unternehmensanteilen)	<b>X</b>	<b>X</b>	<b>X</b>		Umsätze zwischen inländischen Unternehmen teilen von Organträger und -gesellschaft sind nicht steuerbar

Dann wichtig, wenn der Leistungsempfänger die Umsatzsteuer nicht als Vorsteuer abziehen kann.

**Abbildung 17: Voraussetzungen und Folgen steuerlicher Organschaften**

Während die ertragsteuerlichen (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) Organisationsverhältnisse dazu führen, dass steuerliche Gewinne und Verluste der Organgesellschaften durch Zurechnung beim Organträger letztlich miteinander ausgeglichen werden können, führt die umsatzsteuerliche Organschaft dazu, dass Lieferungen und Leistungen zwischen Organgesellschaften bzw. zwischen Organgesellschaften und dem Organträger nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dies kommt daher, dass für die Umsatzsteuer der gesamte Organkreis wie ein einziges Unternehmen im umsatzsteuerrechtlichen Sinne behandelt wird. Somit sind Umsätze innerhalb des Organkreises sog. »nichtsteuerbare Innenumsätze«. Dies ist vergleichbar dem Fall, dass innerhalb eines einzigen rechtlich selbständigen Unternehmens die Abteilung A an die Abteilung B liefert und lediglich eine interne Verrechnung vorgenommen wird. Ein solcher Innenumsatz unterliegt auch nicht der Umsatzsteuer.



### **3. GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG SOG. BETRIEBE GWERBLICHER ART (»BGA«)**

---

#### **3.1 GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG VON BGA: KÖRPERSCHAFTSTEUER**

Das Körperschaftsteuergesetz knüpft die unbeschränkte Steuerpflicht (siehe oben, Abschnitt 2.1.) daran, dass eine juristische Person gegeben ist. Allerdings sind nur juristische Personen des privaten Rechts unmittelbar selbst körperschaftsteuerpflichtig. Für juristische Personen des öffentlichen Rechts hat das Körperschaftsteuergesetz (§ 4) den Terminus des »Betriebes gewerblicher Art« (BgA) geschaffen. Das heißt, dass nicht die juristische Person öffentlichen Rechts selbst der Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Sonst wäre beispielsweise eine Gebietskörperschaft (als Körperschaft öffentlichen Rechts) »automatisch« körperschaftsteuerpflichtig. Dies ist jedoch nicht der Fall. Vielmehr sind juristische Personen öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihres BgA steuerpflichtige Unternehmen. Unterhalten sie mehrere Betriebe gewerblicher Art, so sind sie grundsätzlich mit jedem BgA gesondert körperschaftsteuerpflichtig. Eine Zusammenfassung artgleicher BgA zu einem einzigen BgA ist allerdings zulässig (R 7 Abs. 1 KStR).

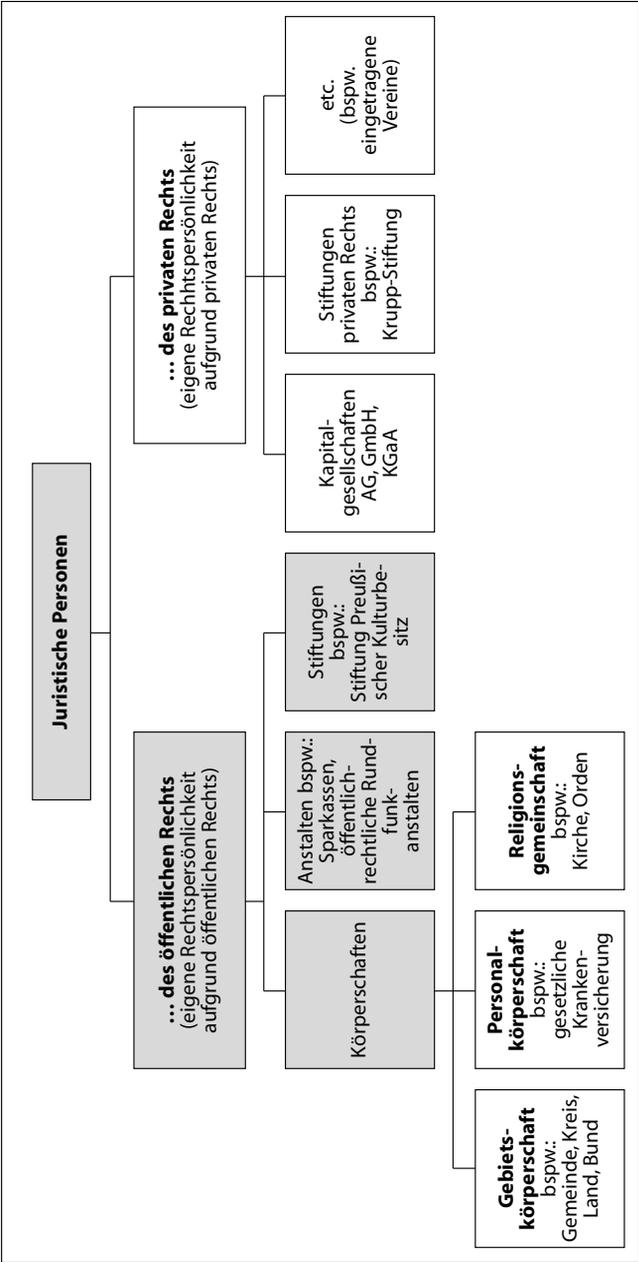


Abbildung 18: Unterscheidung juristischer Personen – des öffentlichen und des privaten Rechts

Wie aus der Abbildung 18 ersichtlich ist, sind drei Arten juristischer Personen des öffentlichen Rechts zu unterscheiden:

- Körperschaften,
- Anstalten,
- Stiftungen.

Für alle juristischen Personen des öffentlichen Rechts gilt das oben aufgeführte zur Steuerpflicht. Das heißt beispielsweise, dass eine Sparkasse – die regelmäßig nach den Sparkassengesetzen der Länder als Anstalt des öffentlichen Rechts betrieben wird – nicht körperschaftsteuerpflichtig ist, weil sie selbst juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Sie unterliegt aber der Körperschaftsteuer als Betrieb gewerblicher Art (vgl. auch Abbildung 19, § 4 Abs. 2 KStG). Der Betrieb gewerblicher Art ist demnach nichts anderes als ein Begriff zur steuerlichen Abgrenzung der wirtschaftlichen Betätigung juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Die gesetzliche Definition des Betriebes gewerblicher Art findet sich im § 4 KStG:

§ 4 Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts	Körperschaftsteuergesetz
<p>(1) Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.</p> <p>(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.</p> <p>(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafendienst dienen.</p> <p>(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.</p> <p>(5) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.</p>	<p>➤ Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen.</p> <p>➤ Gewinnerzielungsabsicht sowie Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.</p> <p>➤ Anstalt ist z.B. selbst juristische Person öffentlichen Rechts.</p> <p>➤ Spezielle BgA (nicht abschließend).</p> <p>➤ Verpachtungs-BgA.</p> <p>➤ <u>Hoheitsbetriebe</u> (Ausübung öffentlicher Gewalt) <u>keine BgA</u>, z.B.: Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Anstalten zur Straßenreinigung und Abführung von Abwässern und Abfällen.</p>

**Abbildung 19: Betriebe gewerblicher Art – Begriff**

Erfolgt eine unternehmerische Betätigung der öffentlichen Hand in Form eines rechtlich unselbständigen Eigenbetriebes (z. B. kommunale »Sport- und Bäderbetriebe«), so bildet dieser Eigenbetrieb regelmäßig einen Betrieb gewerblicher Art, sofern die Voraussetzungen des § 4 KStG erfüllt sind. Das heißt, dass die Träger-Körperschaft (hier: Kommune) auch mit ihrem Betrieb gewerblicher Art »Sport- und Bäderbetrieb« der Körperschaftsteuer unterliegt.

### **3.2 GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG VON BGA: GEWERBESTEUER**

Wie oben (siehe Abschnitt 2.2) dargestellt, unterliegt der Gewerbebetrieb mit seinem Gewerbeertrag der Gewerbesteuer.

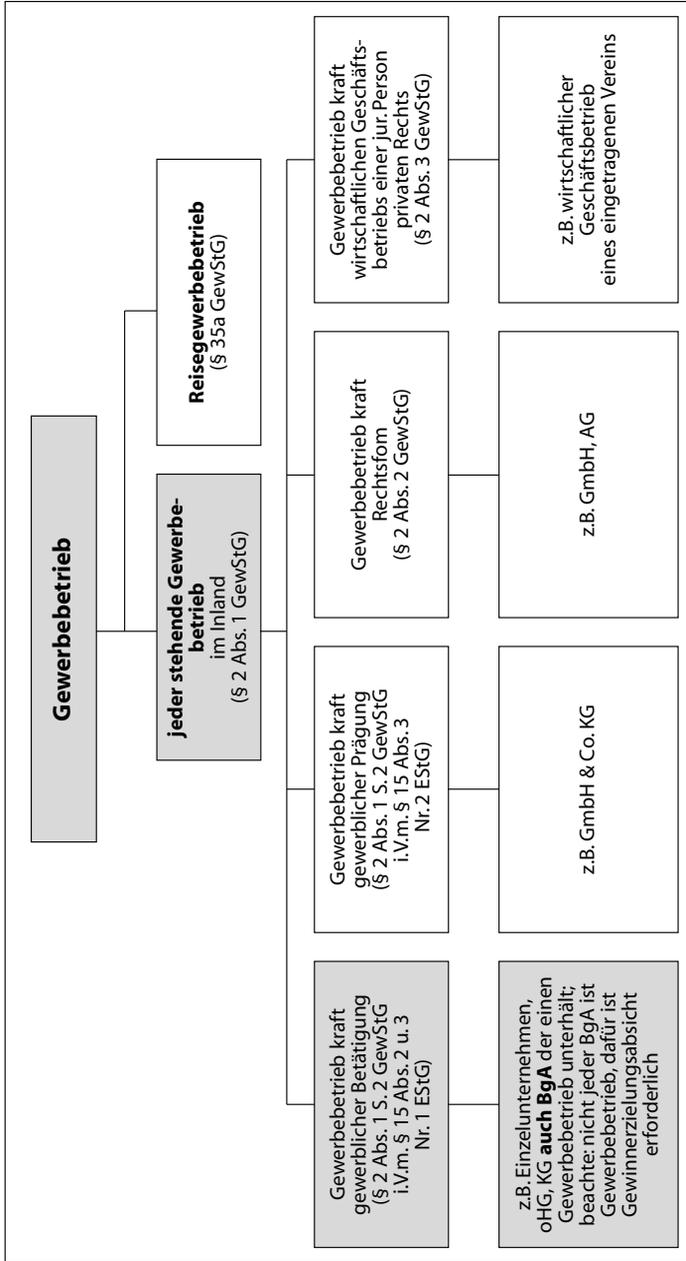


Abbildung 20: Betriebe gewerblicher Art in der Gewerbesteuer

Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 GewStG ist der BgA nur dann, wenn er ein sog. »Gewerbebetrieb kraft gewerblicher Betätigung« ist. Dieser liegt, wie oben (siehe 2.2.1.) ausgeführt, dann vor, wenn der BgA Gewinnerzielungsabsicht verfolgt.

Die Ermittlung der Gewerbesteuer erfolgt beim BgA auf gleiche Weise wie bei Kapitalgesellschaften (siehe oben 2.2.2. Abb. 11). Allerdings steht dem BgA – als Unternehmen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts – ein Freibetrag in Höhe von 3.900,00 € zu, der den steuerpflichtigen Gewerbeertrag entsprechend mindert.

Rechengerst der Gewerbeertragssteuer:	Beispiel für:	
	BzGA	GmbH
<b>Gewinn aus Gewerbebetrieb</b>	<b>200.000,00 €</b>	<b>200.000,00 €</b>
+ <b>Hinzurechnungen (§ 8 GewStG)</b> , bspw.:	<b>57.500,00 €</b>	<b>57.500,00 €</b>
nach § 8 Nr. 1 a) – f)	7.500,00 €	7.500,00 €
Entgelte für Schulden (100 % von bspw. 10.000,00 €)	10.000,00 €	
Renten, dauernde Lasten (100 % von bspw. 5.000,00 €)	5.000,00 €	
Gewinnanteil des (typischen) stillen		
Gesellschafters (100 % von bspw. 15.000,00 €)	15.000,00 €	
Aufwendungen für Miete/Pacht/Leasing <b>beweglicher</b>	6.000,00 €	
Wirtschaftsgüter (20 % von bspw. 30.000,00 €)	6.000,00 €	
Aufwendungen für Miete/Pacht/Leasing <b>unbeweglicher</b>	90.000,00 €	
Wirtschaftsgüter (75 % von bspw. 120.000,00 €)	90.000,00 €	
Aufwendungen für zeitlich befristete Konzessionen/ Lizenzen usw. (25 % von bspw. 16.000,00 €)	4.000,00 €	
	Summe 130.000,00 €	
	abzgl. Freibetrag $\cdot \frac{100.000,00 €}{30.000,00 €}$	
	<u>7.500,00 €</u>	
Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1:	50.000,00 €	50.000,00 €
Anteile am Verlust von Personengesellschaften	70.000,00 €	70.000,00 €
+ Hinzurechnungen von Gewerbeerträgen von Organgesellschaften	<b>43.000,00 €</b>	43.000,00 €
/. <b>Kürzungen (§ 9 GewStG)</b> , bspw.:	18.000,00 €	18.000,00 €
1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes	25.000,00 €	25.000,00 €
Anteile am Gewinn von Personengesellschaften	<b>284.500,00 €</b>	284.500,00 €
= <b>Maßgebender Gewerbeertrag (§ 10 GewStG)</b>	<b>0,00 €</b>	0,00 €
/. <b>Kürzungen um (vorgetragene) Gewerbeverluste (§ 10a GewStG)</b>	<b>284.500,00 €</b>	284.500,00 €
<b>abgerundet auf volle 100 €</b>	<b>3.900,00 €</b>	0,00 €
/. <b>Freibeträge gem. § 11 GewStG</b>		
(24.500 € bei natürlichen Personen und Personengesellschaften;		
3.900 € bei Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts)		
= <b>steuerpflichtiger Gewerbeertrag</b>	<b>280.600,00 €</b>	284.500,00 €
x <b>Steuermesszahl (§ 11 GewStG)</b> (generell 3,5 %)	3,5 %	3,5 %
x <b>Steuermessbetrag (§ 11 GewStG)</b>	<b>9.821,00 €</b>	9.957,50 €
x <b>Hebesatz der Gemeinde</b> (Hebesatzrecht der Gemeinde)	<b>470 %</b>	470 %
= <b>Gewerbesteuer</b>	<b>46.158,70 €</b>	46.800,25 €

Abbildung 21: Ermittlung der Gewerbesteuer bei Betrieben gewerblicher Art

### 3.3 GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG VON BgA: UMSATZSTEUER

Zu klären ist, welche umsatzsteuerlichen Konsequenzen sich aus der unternehmerischen Betätigung der öffentlichen Hand in der Form eines steuerlichen BgA ergeben. Wie ausgeführt, sind juristische Personen des öffentlichen Rechts in den Ertragsteuerarten (Körperschaft- und Gewerbesteuer) nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig. Auch in der Umsatzsteuer entfalten sie die für die Unternehmereigenschaft (siehe oben 2.3.1.) erforderliche gewerbliche oder berufliche Tätigkeit nur im Rahmen ihrer BgA (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). In der Umsatzsteuer gibt es allerdings die Besonderheit, dass der BgA das umsatzsteuerliche Unternehmen darstellt, während die umsatzsteuerrechtliche Unternehmer-Eigenschaft (im Sinne des § 2 (1) Satz 1 UStG) der dahinterstehenden juristischen Person des öffentlichen Rechts zukommt. Dies sind beispielsweise:

- Gebietskörperschaften (Bund, Länder und Gemeinden)
- Stiftungen öffentlichen Rechts
- Anstalten öffentlichen Rechts

Unternehmen im Sinne des § 2 (1) Satz 2 UStG sind demnach alle Betriebe gewerblicher Art, die eine juristische Person öffentlichen Rechts unterhält.

Dazu ein **Beispiel**:

Unterhält eine Stadt mehrere BgA, z. B.:

- Bäderbetrieb als Regiebetrieb
- Krankenhaus als Eigenbetrieb
- Stadtwerke als Eigenbetrieb

so ist die Stadt mit all ihren BgA's (auch wenn diese derart unterschiedlich sind, wie in diesem Beispiel) umsatzsteuerliche Unternehmerin.

Das Unternehmen der Stadt umfasst im umsatzsteuerrechtlichen Sinne »ihre gesamte gewerbliche oder berufliche Tätigkeit« (§2 (1) Satz 2 UStG). Umsätze zwischen den verschiedenen BgA sind demnach nichtsteuerbare Innenumsätze (siehe oben 2.3.1.). Umsätze allerdings, die eine juristische Person öffentlichen Rechts mit einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts tätigt, sind Umsätze zwischen zwei verschiedenen juristischen Personen öffentlichen Rechts.

**Auch hierzu ein Beispiel:** Eine Anstalt öffentlichen Rechts (z. B. Sparkasse) tätigt Umsätze mit einer Gebietskörperschaft (z. B. Gemeinde). Deshalb sind diese Umsätze keine Innenumsätze, sondern sie unterliegen grundsätzlich der Umsatzsteuer.

er (sie sind steuerbar), und sind – sofern keine Befreiung gemäß § 4 UStG greift – auch umsatzsteuerpflichtig.<sup>33</sup>

33 Umsätze von Banken und Sparkassen sind allerdings wegen § 4 Nr. 8 UStG größtenteils von der Umsatzsteuer befreit.



## 4. GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND ALS GESELLSCHAFTERIN VON KAPITALGESELLSCHAFTEN

---

Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand (z.B. einer Gemeinde als Gebietskörperschaft) ist – insbesondere für körperschaftsteuerliche Zwecke – einem der folgenden steuerlich relevanten Bereiche zuzurechnen:

### ■ **Hoheitlicher Bereich**

Es ist keine Körperschaftsteuerpflicht gegeben.

### ■ **Vermögensverwaltender Bereich**

Die juristische Person öffentlichen Rechts unterliegt nur mit den Einkünften, die dem Steuerabzug unterliegen einer beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 2 KStG).

### ■ **Betrieb gewerblicher Art**

Die juristische Person unterliegt mit ihren Betrieben gewerblicher Art jeweils der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG). Ist die öffentliche Hand Gesellschafterin einer Kapitalgesellschaft, so sind grundsätzlich zwei Fälle denkbar:

1. Die Gemeinde hält ihre Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Bereich der Vermögensverwaltung.
2. Die Gemeinde hält ihre Beteiligung an der Kapitalgesellschaft in einem Betrieb gewerblicher Art.

Die folgende Abbildung 22 zeigt die Ertragsteuerbelastung einer GmbH und der Gemeinde als Gesellschafterin, die diese GmbH-Beteiligung im vermögensverwaltenden Bereich hält (= Fall 1):

Ebene der GmbH		Ebene der Gemeinde (hier: Vermögensverwaltung)	
<b>Gewinn vor Steuern</b>	<b>100,00</b>	<b>= erhaltene Ausschüttung</b>	<b>53,33</b>
/. Gewerbesteuer	16,45	+ Erstattung KapEst (1/2)	6,77
Essen: Hebesatz		+ Erstattung SolZ (1/2)	0,37
= 470 %	(= Steuersatz 16,45 %)	<b>= verbleibender Betrag</b>	<b>60,58</b>
/. Körperschaftsteuer	Steuersatz = 15 %		
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % der KSt		
<b>= Ergebnis nach Steuern</b>	<b>67,73</b>		
/. Einstellung in Rücklagen	0,00		
= für Ausschüttung verwendet	67,73		
/. KapEst (§ 43a (1) Nr. 1 EStG)	KapEst = 20 %*		
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % d. KapEst		
<b>= Ausschüttungsbetrag</b>	<b>53,44</b>		
* ab VZ 2009: 25 %			

**Abbildung 22: Ertragsteuerliche Belastung einer Kapitalgesellschaft und einer Gemeinde als Gesellschafterin, GmbH-Beteiligung im vermögensverwaltenden Bereich der Gemeinde**

Die GmbH selbst unterliegt einer definitiven – also nicht mehr reduzierbaren – Steuerbelastung mit

- Körperschaftsteuer in Höhe von 15 %. Dabei ist es unerheblich, ob die Gewinne dieser GmbH an den Gesellschafter ausgeschüttet werden oder nicht (»thesauriert«).
- Gewerbesteuer in Abhängigkeit von der Höhe des Hebesatzes der jeweiligen Gemeinde. Ein Hebesatz von z. B. 470 % (z. B. Essen) bedeutet eine effektive Gewerbesteuerbelastung von 16,45 % auf den Gewinn vor Steuern.

Eine Steuerbelastung einer Gemeinde (als Gebietskörperschaft ist sie juristische Person öffentlichen Rechts) kann nur auf Gewinne entstehen, die die Kapitalgesellschaft ausschüttet.

In diesem Fall hält die Gemeinde ihre GmbH-Beteiligung im vermögensverwaltenden Bereich. Die GmbH hat Kapitalertragsteuer in Höhe von 20 % (zuzügl. 5,5 % Solidaritätszuschlag) an das Finanzamt abzuführen (§ 43a Abs. 1 Nr. 1 KStG)<sup>34</sup>. Auf Antrag erhält die Gemeinde vom Bundesamt für Finanzen die Hälfte der Kapitalertragsteuer (zuzügl. 5,5 % Solidaritätszuschlag) erstattet (§ 44c Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG). Im Ergebnis unterliegt die von der GmbH ausgeschüttete Dividende damit lediglich einer endgültigen Steuerbelastung mit Kapitalertragsteuer (10 %<sup>35</sup>) und darauf abzuführenden Solidaritätszuschlag (5,5 % der Kapitalertragsteuer).

34 Ab dem Veranlagungszeitraum 2009 beträgt die Kapitalertragsteuer 25%.

35 Ab dem Veranlagungszeitraum 2009: 12,5%.

Die folgende Abbildung 23 zeigt die Ertragssteuerbelastung einer GmbH und der Gemeinde als Gesellschafterin, die diese GmbH-Beteiligung in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) hält (= Fall 2):

Ebene der GmbH		Ebene der BgA	
<b>Gewinn vor Steuern</b>	<b>100,00</b>	<b>Ausschüttungsbetrag</b>	<b>53,44</b>
/. Gewerbesteuer	16,45	+ anrechenbare Kapitalertragsteuer	13,55
Essen: Hebesatz		+ anrechenbarer Solidaritätszuschlag	0,74
= 470 % (Steuersatz = 16,45 %)		<b>= Gewinn vor Steuern</b>	<b>67,73</b>
/. Körperschaftsteuer	Steuersatz = 15 % 15,00	/. steuerfrei gem. § 8b KStG (95 %)	64,34
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % der KSt 0,83	<b>= steuerpflichtiger Gewinn (vor Steuern)</b>	<b>3,39</b>
<b>= Ergebnis nach Steuern</b>	<b>67,73</b>	/. Gewerbesteuer	
/. Einstellung in Rücklagen	0,00	Essen: Hebesatz	Essen: 0,56
= für Ausschüttung		= 470 %	= Steuersatz 16,45 %
verwendet	67,73	/. Körperschaftsteuer	Steuersatz = 15 % 0,51
/. KapEst (§ 43a (1) Nr. 1 EStG)	KapEst = 20 %* 13,55	/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % der KSt 0,03
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % d. KapEst 0,74	<b>= Ergebnis nach Steuern</b>	<b>66,63</b>
<b>= Ausschüttungsbetrag</b>	<b>53,44</b>		

\* ab VZ 2009: 25 %

**Abbildung 23: Ertragsteuerliche Belastung einer Kapitalgesellschaft und einer Gemeinde als Gesellschafterin, GmbH-Beteiligung in einem BgA der Gemeinde**

Der BgA vereinnahmt die ausgeschütteten Gewinne zu 95% steuerfrei (§ 8 b Abs. 1 und Abs. 5 KStG). Bereits von der GmbH abgeführte Kapitalertragsteuer wird auf die Körperschaftsteuerschuld des BgA angerechnet. Erst die Weiter-Ausschüttung »dieser« Dividende durch den BgA an die Träger-Gemeinde würden allerdings Belastungen mit Kapitalertragsteuer in Höhe von 15% (§ 43a Abs. 1 S. 1 EStG) und Solidaritätszuschlag bei der Gemeinde führen.

Denkbar ist außerdem, dass die Kapitalgesellschaft, an der die Gemeinde beteiligt ist, selbst wiederum weitere Beteiligungen besitzt. Dies ist z. B. bei konzernleitenden Holding-Kapitalgesellschaften (z.B. Stadtwerke GmbH's als Muttergesellschaften von »Verkehrsbetriebe AG« und »Versorgungs AG«) der Fall.

<b>Ebene der Tochter-AG/GmbH</b>		<b>Ebene der Holding-Gesellschaft (hier »Holding-GmbH«)</b>	
<b>Gewinn vor Steuern</b>	<b>100,00</b>	<b>Ausschüttungsbetrag</b>	<b>53,44</b>
/. Gewerbeertragsteuer	16,45	+ anrechenbare Kapitalertragsteuer	13,55
Essen: Hebesatz		+ anrechenbarer Solidaritätszuschlag	0,74
= 470 %	(= Steuersatz 16,45 %	<b>= Gewinn vor Steuern</b>	<b>67,73</b>
/. Körperschaftsteuer	Steuersatz = 15 %	/. steuerfrei gem. § 8b KStG (95 %)	64,34
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % der KSt	= steuerpflichtiger Gewinn (vor Steuern)	3,39
<b>= Ergebnis nach Steuern</b>	<b>67,73</b>	/. Gewerbesteuer	
/. Einstellung in Rücklagen	0,00	Essen: Hebesatz	
= für Ausschüttung		= 470 %	(= Steuersatz 16,45 %)
verwendet	67,73	/. Körperschaftsteuer	Steuersatz = 15 %
/. KapEst (§ 43a (1))		/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % der KSt
Nr. 1 EStG)	KapEst = 20 %*	<b>= Ergebnis nach Steuern</b>	<b>56,45</b>
/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % d. KapEst	/. Einstellung in Rücklagen	0,00
<b>= Ausschüttungsbetrag</b>	<b>53,44</b>	= für Ausschüttung verwendet	56,45
		/. KapEst (§ 43a (1))	
		Nr. 1 EStG)	KapEst = 20 %*
		/. Solidaritätszuschlag	= 5,5 % d. KapEst
		<b>= Ausschüttungsbetrag</b>	<b>44,54</b>

\* ab VZ 2009: 25 %

**Abbildung 24: Besteuerung einer »Holding-GmbH« und ihrer Gesellschafterin, einer Gebietskörperschaft – Gemeinde**

Bei der einzelnen Tochter-AG/-GmbH unterliegen die Gewinne zuvor allerdings einer definitiven – also auch nicht mehr reduzierbaren – Steuerbelastung mit Körperschaftsteuer (15 %) und Gewerbesteuer (im Beispiel in Höhe von 16,45 % bei einem Hebesatz von 470 %).

Allerdings vereinnahmt in diesem Fall die »Holding-GmbH« die Dividende, die sie von ihrer Tochtergesellschaft erhält, zu 95 % steuerfrei gem. § 8 b Abs. 1 und Abs. 5 KStG.

Die Höhe der ertragsteuerlichen Belastung einer weiteren Ausschüttung der von der Holding GmbH steuerfrei vereinnahmten Ausschüttungen ihrer Beteiligungs- bzw. Tochter GmbH an die Gemeinde als Gesellschafterin ist dann, wie bereits dargestellt, davon abhängig, ob die Gemeinde die Beteiligung an der Holding GmbH im vermögensverwaltenden Bereich oder in einem BgA hält.

**ANHANG:**

**VERGLEICHENDE DARSTELLUNG  
WICHTIGER UNTERNEHMENS-  
RECHTSFORMEN ANHAND  
AUSGEWÄHLTER MERKMALE**

---

## Merkmale ausgewählter Rechtsformen (1):

		privatrechtlich					
		Kapitalgesellschaft		Personen(handels)gesellschaft			
öffentlich-rechtlich		AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG	
Rechtsform: Wichtige Merkmale:	Anstalt öffentlichen Rechts	Eigenbetrieb	AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG
<b>Rechtsgrundlage:</b>	Gesetz (»Errichtungsgesetz«)	Eigenbetriebsgesetz bzw. -verordnung des Landes	AktG	GmbHHG	HGB	HGB	HGB (KG), GmbHG
<b>Errichtung:</b>	Errichtungsgesetz bzw. gesetzliche Ermächtigung	Betriebs-satzung oder EigBGesetz/ EigBVO	Satzung (notarielle Beurkundung zwingend)	Gesellschafts-vertrag (notarieller Beurkundung zwingend)	Gesellschafts-vertrag (kein Beurkundungszwang)	Gesellschafts-vertrag (kein Beurkundungszwang)	Gesellschafts-verträge für GmbH und KG
<b>Eigene Rechtspersönlichkeit – juristische Person«:</b>	Ja, sofern rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts	Nein, sondern rechtlich un- selbständiger Teil des Ver- mögens einer juristischen Person öffentlichen Rechts i. d.R. Gebietskörperschaft)	Ja als Kapitalge- sellschaft	Ja als Kapitalge- sellschaft	Nein oHG zwar selbst Träger von Rechten (§ 124 HGB) aber Personen- (handels-) gesellschaft keine jur. Person, son- dern Gesamthands- gemeinschaft	Nein KG zwar selbst Träger von Rechten (§ 124 HGB) aber Personen- (handels-) gesellschaft keine jur. Person, sondern Gesamthands- gemeinschaft	Nein KG selbst Träger von Rechten gem. § 124 HGB, aber KG keine juristische Per- son GmbH Ja als Kapital- gesellschaft

## Merkmale ausgewählter Rechtsformen (2):

		privatrechtlich				
		Kapitalgesellschaft		Personen(handels)gesellschaft		
öffentlich-rechtlich		AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG
Rechtsform:	Eigenbetrieb					
Wichtige Merkmale:	Anstalt öffentlichen Rechts					
Organe:	Nach gesetzl. i.d.R.: • Gewährsträgerversammlung • Aufsichts-/Verwaltungsrat • Vorstand	Nach AktG zwingend: • Hauptversammlung • Aufsichtsrat • Vorstand	Nach GmbHG zwingend: • Gesellschafterversammlung • Geschäftsführung • AR u.U. nach MitbestG '76 o. DrittelbG zwingend • fakultativ bspw. Beirat	Nach HGB: • Neben Gesellschaftern keine besonderen Organe • Grds. alle Gesellschaftsführer zur Geschäftsführung befugt	Nach HGB Neben Gesellschaftern keine besonderen Organe • Geschäftsführung grds. durch Komplementär	Nach GmbHG für die Komplementär-GmbH die KG: • Geschäftsführung durch Komplementär = GmbH-GF • Gesellschafter
Einflussmöglichkeiten bzw. Stellung der Gesellschafter:	»Träger« hat zwingend (mindestens) Rechtsaufsicht zu führen; konkret gestaltbar	Nicht unmittelbar, sondern nur über Hauptvers.: • Beschluss der Satzung • AR-Bestellung, • Grundlegende Geschäfte	Grds. über Gesellschafterversammlung der Geschäftsführung Weisungen zu erteilen; in Grenzen gestaltbar	Nach HGB: Besondere Kontrollrechte für von der Geschäftsführung ausgeschlossene Gesellschafter	Nach HGB: Eingeschränkte Kontrollrechte der Kommanditisten	Wie GmbH als GF (Kompl.) der KG, in Gesellschafterscharvertrag gestaltbar Besondere Kontrollrechte der Kommanditisten

### Merkmale ausgewählter Rechtsformen (3):

		privatrechtlich				
		Kapitalgesellschaft		Personen(handels)gesellschaft		
		AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG
<b>Rechtsform:</b> <b>Wichtige Merkmale:</b>	<b>öffentlich-rechtlich</b>	<b>Anstalt öffentlichen Rechts</b> Personalrat gem. LPersVG oder BPersVG Kein BR (§ 130 BetrVG)	<b>Eigenbetrieb</b> Personalrat gem. LPersVG oder BPersVG Kein BR (§ 130 BetrVG)	Betriebsrat gem. BetrVG	Betriebsrat gem. BetrVG	Betriebsrat gem. BetrVG
	<b>Betriebliche Mitbestimmung:</b>	Arbeitnehmervertreterin Aufsichts- oder Verwaltungsrat nach den Vorschriften des jeweiligen Errichtungsgesetzes möglich	Arbeitnehmervertreter im Werks- oder Betriebsausschuss nach den Vorschriften des jeweiligen EigBGe- setz/ EigBVO möglich	Bei mehr als 500 Arbeitnehmern besteht AR zu 1/3 aus Vertretern der ArbN (§ 1 Abs.1 Nr. 1 DrittelbG)	Bei mehr als 500 Arbeitnehmern besteht AR zu 1/3 aus Vertretern der ArbN (§ 1 Abs.1 Nr. 3 DrittelbG)	Bei mehr als 2.000 ArbN und wenn Voraussetzungen des § 4 MitbestG erfüllt sind, ist bei der Komplementär-GmbH ein AR zu bilden, der zur Hälfte aus ArbN-Vertretern besteht
<b>Unternehmensmitbestimmung:</b>				Kein AR mit ArbN-Vertretern zu bilden	Kein AR mit ArbN-Vertretern zu bilden	Bei mehr als 2.000 ArbN und wenn Voraussetzungen des § 4 MitbestG erfüllt sind, ist bei der Komplementär-GmbH ein AR zu bilden, der zur Hälfte aus ArbN-Vertretern besteht

### Merkmale ausgewählter Rechtsformen (4):

		privatrechtlich			
		Personen(handels)gesellschaft			
		Kapitalgesellschaft		oHG	
		AG		GmbH	
		Eigenbetrieb		KG	
		Anstalt öffentlichen Rechts		GmbH & Co. KG	
<b>Rechtsform:</b>					
<b>Wichtige Merkmale:</b>					
<b>Autonomie der Geschäftsführung bzw. des Vorstands:</b>	<p>Gestaltbar, aber unter Beachtung des Gebots der Aufsicht durch den Träger</p> <p>Nach EigBG bzw. EigBVO des Landes</p>	Hoch, da Vorstand die AG leitet (§ 76 Abs. 1 AktG); AR übt nur Kontrolle aus	Grds. gering, da Gesellschafterversammlung gegenüber GF hat; aber gestaltbar	Nach HGB: Zustimmung aller Gesellschafter zu Geschäften erforderlich, die über gewöhnlichen Betrieb hinaus gehen	Nach HGB: Widerspruchskommanditisten bei Handlungen, die über den gewöhnlichen Geschäftsbetrieb hinaus gehen
<b>Gestaltungsmöglichkeiten:</b> (↳Satzungsautonomie<)	<p>Gesetzgeber kann unter Beachtung verfassungsrechtlicher Grenzen (Anstalt) = mittelbare Staatsverwaltung) gestalten</p> <p>Eigenbetriebsgesetz bzw. -verordnung des Landes geben Rahmen vor</p>	Grundsatz der Satzungsstrenge AktG gem. § 23 (5) ↳ Aktienrecht ist praktisch nicht dispositiv	Grundsatz der Satzungsautonomie, ↳ GmbH-Recht ist – mit wenigen Ausnahmen – dispositiv	HGB i. W. dispositiv, aber Mindestkontrollrechte der Gesellschafter (siehe oben)	HGB i. W. dispositiv, aber Mindestkontrollrechte der Gesellschafter (siehe oben)
					Grundsatz der Satzungsautonomie GmbH und HGB i. W. dispositiv, aber Mindestkontrollrechte der Gesellschafter

## Merkmale ausgewählter Rechtsformen (5):

		privatrechtlich											
		Kapitalgesellschaft			Personen(handels)gesellschaft								
		öffentlich-rechtlich		AG		GmbH		oHG		KG		GmbH & Co. KG	
		Anstalt öffentlichen Rechts	Eigenbetrieb	AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG					
<b>Rechtsform:</b>													
<b>Wichtige Merkmale:</b>													
<b>Aktive Beteiligungsfähigkeit:</b> (Beteiligung an anderen Gesellschaften)		Nach Vorgabe des Gesetzes und der Satzung möglich	Nach Vorgabe des Gesetzes möglich	Nach Vorgabe der Satzung möglich	Nach Vorgabe des Gesellschaftsvertrages möglich								
<b>Passive Beteiligungsfähigkeit:</b> (Beteiligung privater Dritter an der Gesellschaft)		»Echte Beteiligung«; privater Dritter an Anstalt nicht möglich; in der Praxis (so bspw. Berliner Wasserbetriebe) »Beteiligung« des Privaten als »stiller Gesellschafter«	Nicht möglich, da niemand Drittes unmittelbar am (Sonder-) Vermögen der Gebietskörperschaft beteiligt sein kann	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich	Möglich

## Merkmale ausgewählter Rechtsformen (6):

	öffentlich-rechtlich		privatrechtlich				
	Anstalt öffentlichen Rechts	Eigenbetrieb	AG	GmbH	oHG	KG	GmbH & Co. KG
<b>Rechtsform:</b> <b>Wichtige Merkmale:</b>	<b>Steuerpflicht in Einkommen- oder Körperschaftsteuer</b>	<b>Besteuerung der Gesellschafter mit ESt/KSt</b>	<b>Steuerpflicht in Einkommen- oder Körperschaftsteuer</b>	<b>Besteuerung der Gesellschafter mit ESt/KSt</b>	<b>Steuerpflicht in Einkommen- oder Körperschaftsteuer</b>	<b>Besteuerung der Gesellschafter mit ESt/KSt</b>	<b>Steuerpflicht in Einkommen- oder Körperschaftsteuer</b>
	Der Betrieb gewerblicher Art (BgA) der Anstalt öffentlichen Rechts unterliegt der KSt-Pflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG)	Beim »Gesellschafter« nur ausgeschüttete Gewinne besteuert; BgA (Anstalt) hat bei Ausschüttung KapitalertragSt abzuführen; »Gesellschafter« kommt halbe KapEst erstattet	AG unterliegt der KSt-Pflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	GmbH unterliegt KSt-Pflicht gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG	oHG ist selbst nicht Steuersubjekt der ESt/KSt	KG ist selbst nicht Steuersubjekt der ESt/KSt	KG ist selbst nicht Steuersubjekt der ESt/KSt GmbH unterliegt KSt-Pflicht
	Der BgA der Gebietskörperschaft unterliegt der KSt-Pflicht (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG)	Beim »Gesellschafter« nur ausgeschüttete Gewinne besteuert; BgA (Anstalt) hat bei Ausschüttung KapitalertragSt abzuführen; »Gesellschafter« kommt halbe KapEst erstattet	Ausgeschüttete Gewinne unterliegen bei natürlichen Personen zur Besteuerung mit ESt; Kapitalgesellschaften vereinnahmen Ausschüttung zu 95% steuerfrei	Ausgeschüttete Gewinne unterliegen bei natürlichen Personen zur Besteuerung mit ESt; Kapitalgesellschaften vereinnahmen Ausschüttung zu 95% steuerfrei	Gesellschafter (steuerlich »Mitunternehmer«) unterliegen mit ihrem Gewinnanteil (im Ergebnis unabhängig von der Ausschüttung) der ESt** (als nat. Person) bzw. der KSt (z.B. als KapGes)	Gesellschafter (steuerlich »Mitunternehmer«) unterliegen mit ihrem Gewinnanteil (im Ergebnis unabhängig von der Ausschüttung) der ESt** (als nat. Person) bzw. der KSt (z.B. als KapGes)	Kommanditisten unterliegen mit Gewinnanteil der ESt (als nat. Person) bzw. der KSt (z.B. als KapGes) Ausschüttungen der Kommanditisten an GmbH an »auch Kommanditisten« steuerl. i.d.R. KG-Gewinn

\* Änderung ab 2009; Diese Einkünfte unterliegen der Abgeltungssteuer mit einem pauschalen Steuersatz von 25 % sofern die Anteile im Privatvermögen gehalten werden.  
 Werden die Anteile im Betriebsvermögen gehalten unterliegen diese Einkünfte in Höhe von 60 % der Besteuerung mit dem persönlichen Steuersatz des Gesellschafters.  
 \*\* Zu berücksichtigen ist die Tarifbegünstigung des § 34 a EStG für nicht entnommene Gewinne aus einem Betrieb oder Mitunternehmeranteil.

**edition** der Hans-Böckler-Stiftung  
Bisher erschienene Reihentitel ab Band 150

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Marcus Kahmann Mit vereinten Kräften. Ursachen, Verlauf und Konsequenzen der Gewerkschaftszusammenschlüsse von IG BCE und ver.di	13150	3-86593-027-1	10,00
Sibel Vurgun (Hrsg.) Gender und Raum	13152	3-86593-029-8	28,00
Achim Sollanek Bankbilanzen nach deutschem Handelsrecht. Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen	13153	3-86593-030-1	12,00
Siegfried Leittretter (Hrsg.) Energieeffizientes Krankenhaus – für Klimaschutz und Kostensenkung	13154	3-86593-031-X	18,00
Klaus Maack • Jesco Kreft • Eckhard Voss Zukunft der Milchwirtschaft	13155	3-86593-032-8	18,00
Susanne König • Mette Rehling Mitarbeitergespräche	13156	3-86593-033-6	12,00
Herbert Klemisch • Philip Potter (Hrsg.) Instrumente nachhaltigen Wirtschaftens in der Unternehmenspraxis	13157	3-86593-034-4	19,00
Peter Martin Mobile Büroarbeit	13158	3-86593-035-2	12,00
Björn Rohde-Liebenau Whistleblowing	13159	3-86593-036-0	10,00
Jürgen Enders Promovieren als Prozess – Die Förderung von Promovierenden durch die Hans-Böckler-Stiftung	13160	3-86593-037-9	12,00
Thomas Blanke Vorrats-SE ohne Arbeitnehmerbeteiligung	13161	3-86593-038-7	12,00
Oliver Schöller Mobilität im Wettbewerb	13162	3-86593-039-5	12,00
Gertrud Hovestadt • Nicole Keßler • Otto Pompe Peter Stegelmann Internationale Bildungsanbieter auf dem deutschen Markt	13163	3-86593-040-9	12,00
Marita Körner Flexicurity in atypischen Arbeitsverhältnissen	13164	3-86593-041-7	10,00
Birgit Soete Biotechnologie in Vergleich – Wo steht Deutschland?	13165	3-86593-044-1	19,00

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Heinz Putzhammer (Hrsg.) Wege zu nachhaltigem Wachstum, Beschäftigung und Stabilität	13166	3-86593-045-X	10,00
Frank Havighorst Personalkennzahlen	13167	3-86593-046-8	10,00
Thomas Fritz • Kai Mosebach • Werner Raza Christoph Scherrer GATS-Dienstleistungsliberalisierung	13168	3-86593-047-6	15,00
Wolfgang Irrek • Stefan Thomas Der EnergieSparFonds für Deutschland	13169	3-86593-048-4	16,00
Thomas Blanke Erweiterung der Beteiligungsrechte SE-Betriebsrats durch Vereinbarung	13170	3-86593-049-2	10,00
Reiner Tramp Der Jahresabschluss der Holding. Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen	13171	3-86593-050-6	12,00
Wolfram Bremeier • Hans Brinckmann • Werner Killian Public Governance kommunaler Unternehmen	13173	978-3-86593-052-1	24,00
Ingo Kübler Stabsmitarbeiter und Referenten betrieblicher Interessenvertretungen	13174	3-86593-053-0	10,00
Gertrud Kühnlein Einstiegsqualifizierung für Jugendliche (EQJ)	13175	3-86593-054-9	10,00
Peter Liepmann • Oliver Bonkamp • Britta Martina Gohs Kooperation und Netzwerke in ausgewählten Branchen der Region Ostwestfalen-Lippe	13176	978-3-86593-055-2	29,00
Henry Schäfer • Oliver Kuhnle Die bilanzielle Behandlung von Zweckgesellschaften u. ihre Bedeutung im Rahmen der Corporate Governance	13177	978-3-86593-056-9	15,00
Daniel Tech Flexicurity und beschäftigtenorientierte Unternehmensstrategien im Betrieb	13178	978-3-86593-057-6	15,00
Juri Hälker • Claudius Vellay (Hg.) Union Renewal – Gewerkschaften in Veränderung 2. erweiterte Auflage	13179	978-3-86593-058-3	19,00
Michael Guth • Susanne Jakobs • Petra Kodré • Claudia Mühlenfeld • Roman Noetzel Erfolgsdeterminanten für eine sozialintegrative regionale Innovationspolitik	13180	978-3-86593-059-0	15,00
Jürgen Kühling Gewerkschaftsvertreter im Aufsichtsrat	13181	978-3-86593-060-6	10,00

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Denkfabrik Frankfurt a.M. in Zusammenarbeit mit EWR Consulting Früherkennung und struktureller Wandel	13182	978-3-86593-061-3	25,00
Ronald Schettkat Lohnspreizung:Mythen und Fakten	13183	978-3-86593-062-0	10,00
Judith Beile • Max Klein • Klaus Maack Zukunft der Fleischwirtschaft	13186	978-3-86593-066-8	15,00
Jochen Diekmann • Uwe Leprich • Hans-Joachim Ziesing Regulierung der Stromnetze in Deutschland	13187	978-3-86593-067-5	18,00
Andreas Ebert • Ernst Kistler • Falko Trischler Ausrangiert - Arbeitsmarktprobleme Älterer in den Regionen	13189	978-3-86593-069-9	25,00
Lionel Fulton (Hg.) The forgotten Resource: Corporate Governance an Employee Board-Level Representation. The Situation in France, the Netherlands, Sweden and the UK.	13190	978-3-86593-070-5	18,00
Klaus Löbbbe Bauzulieferindustrien in Deutschland – Struktur, Standortbedingungen und Entwicklungsperspektiven bis 2020	13191	978-3-86593-071-2	20,00
Christine Leisten Das Allgemeine Gleichbehandlungsgesetz – Leitfaden für Betriebsräte	13192	978-3-86593-072-9	15,00
Elisabeth Botsch • Christiane Lindecke • Alexandra Wagner Familienfreundlicher Betrieb	13193	978-3-86593-073-6	15,00
Elke Ahlers • Fikret Öz • Astrid Ziegler Standortverlagerungen in Deutschland – einige empirische und politische Befunde	13194	978-3-86593-074-3	12,00
Otto Jacobi • Maria Jepsen • Berndt Keller Manfred Weiss (Hg.) Social Embedding and the Integration of Markets. An Opportunity for Transnational Trade Union Action or an Impossible Task?	13195	978-3-86593-075-0	20,00
Michael Nusser • Birgit Soete • Sven Wydra (Hg.) Wettbewerbsfähigkeit und Beschäftigungspotenziale der Biotechnologie in Deutschland	13197	978-3-86593-077-4	30,00
Thorsten Sellhorn Pensionsverpflichtungen in der Rechnungslegung Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen	13198	978-3-86593-078-1	15,00
Henry Schäfer • Oliver Kuhnle Die Bilanzierung originärer Finanzinstrumente im Jahresabschluss nach HGB und IFRS	13199	978-3-86593-079-8	15,00

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Hartmut Küchle Die deutsche Heeresindustrie in Europa	13200	978-3-86593-080-4	18,00
Karin Schulze Buschoff unter Mitarbeit von Claudia Schmidt Neue Selbstständige im europäischen Vergleich	13201	978-3-86593-081-1	20,00
Lorenz Jarass • Gustav M. Obermair Steuerliche Aspekte von Private-Equity- und Hedge-Fonds unter Berücksichtigung der Unternehmenssteuerreform 2008	13202	978-3-86593-082-8	15,00
Hans-Joachim Voth Transparenz und Fairness auf einem einheitlichen europäischen Kapitalmarkt	13203	978-3-86593-083-5	12,00
Stefan Stracke • Erko Martins • Birgit K. Peters Friedemann W. Nerdinger Mitarbeiterbeteiligung und Investivlohn	13205	978-3-86593-085-9	18,00
Claudia Schippmann Betriebliche Mitbestimmungskulturen in Großbritannien, Spanien, Schweden, Frankreich und Ungarn	13206	978-3-86593-085-6	18,00
Bettina Graue Aufgaben, Grenzen und Perspektiven des Gender- Gedankens im Betriebsverfassungsgesetz	13207	978-3-86593-087-3	12,00
Herbert Bassarak Aufgaben und Konzepte der Schulsozialarbeit/Jugend- sozialarbeit an Schulen im neuen sozial- und bildungspolitischen Rahmen	13208	978-3-86593-089-7	29,00
Hermann Groß Betriebs- und Arbeitszeitmanagement in tarif- gebundenen und nicht tarifgebundenen Betrieben	13210	978-3-86593-091-0	10,00
Judith Aust, Volker Baethge-Kinsky, Till Müller-Schoell, Alexandra Wagner (Hrsg.) Über Hartz hinaus	13214	978-3-86593-096-5	25,00

Ihre Bestellungen senden Sie bitte unter Angabe der Bestellnummern an den Setzkasten oder unter Angabe der ISBN an Ihre Buchhandlung. Ausführliche Informationen zu den einzelnen Bänden können Sie dem aktuellen Gesamtverzeichnis der Buchreihe **edition** entnehmen.

Setzkasten GmbH  
Kreuzbergstraße 56  
40489 Düsseldorf  
Telefax 0211-408 00 90 40  
E-Mail mail@setzkasten.de



## **Hans-Böckler-Stiftung**

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

### **Mitbestimmungsförderung und -beratung**

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen oder Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

### **Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)**

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

### **Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK)**

Das Ziel des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) in der Hans-Böckler-Stiftung ist es, gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge zu erforschen und für die wirtschaftspolitische Beratung einzusetzen. Daneben stellt das IMK auf der Basis seiner Forschungs- und Beratungsarbeiten regelmäßig Konjunkturprognosen vor.

### **Forschungsförderung**

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Mitbestimmung, Strukturpolitik, Arbeitsgesellschaft, Öffentlicher Sektor und Sozialstaat. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

### **Studienförderung**

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

### **Öffentlichkeitsarbeit**

Mit dem 14tägig erscheinenden Infodienst »Böckler Impuls« begleitet die Stiftung die aktuellen politischen Debatten in den Themenfeldern Arbeit, Wirtschaft und Soziales. Das Magazin »Mitbestimmung« und die »WSI-Mitteilungen« informieren monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der Homepage [www.boeckler.de](http://www.boeckler.de) bietet die Stiftung einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung  
Hans-Böckler-Straße 39  
40476 Düsseldorf  
Telefax: 02 11/77 78-225  
[www.boeckler.de](http://www.boeckler.de)

**Hans Böckler  
Stiftung** 

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

