MANDANTEN-MERKBLATT

EXISTENZGRÜNDUNG – ÜBERBLICK ÜBER AUSGEWÄHLTE RECHTSFORMEN

2026

INHALT

I. Einzelunternehmen

1. Zivilrechtliche Grundlagen
2. Steuerliche Grundlagen

II. Personengesellschaften

1. Ausgewählte Rechtsformen und zivilrechtliche Grundlagen
2. Steuerliche Grundlagen

III. Kapitalgesellschaften

1. Ausgewählte Rechtsformen und zivilrechtliche Grundlagen
2. Steuerliche Grundlagen
3. Ausgewählte Besonderheiten bei der Berechnung der Steuerermäßigung

IV. Ergebnis

In den ersten drei Quartalen 2025 wurden in Deutschland rund 490.000 Betriebe (und damit rund 7 % mehr als im Vorjahreszeitraum) neu gegründet. Die Zahl der Neugründungen überstieg wieder die Zahl der Betriebsaufgaben, wenngleich diese im Vergleich zum Vorjahreszeitraum ebenfalls angestiegen sind.

Grundsätzlich ist die Neugründung eines Gewerbebetriebs – unabhängig von der Rechtsform – innerhalb eines Monats nach der Eröffnung in der Gemeinde, in deren Bezirk sich das Unternehmen befindet, anzuzeigen. Die Gemeinde unterrichtet dann das zuständige Finanzamt von dem Inhalt der Mitteilung.

Daneben ist losgelöst von dieser Verpflichtung gegenüber der Gemeinde die Aufnahme einer gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeit innerhalb eines Monats dem zuständigen Finanzamt durch Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung mitzuteilen.

Die vorgenannten Anzeigepflichten gelten grundsätzlich unabhängig von der jeweiligen Rechtsform des gegründeten Unternehmens. In Abhängigkeit von der gewählten Rechtsform ergeben sich aber zum Teil erhebliche zivilrechtliche und steuerliche Unterschiede.

Vor einer Existenzgründung ist daher zunächst eine Entscheidung über die Rechtsform des neuen Unternehmens zu treffen. Das vorliegende Merkblatt soll hierbei eine Hilfestellung bieten und gibt einen Überblick über die Rechtsformen Einzelunternehmen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften.

I. Einzelunternehmen

Ein Einzelunternehmen besteht immer aus einer einzelnen natürlichen Person.

Die Gründung dieser Unternehmensform entsteht durch die Abgabe einer entsprechenden Gewerbeanmeldung/eines Fragebogens zur steuerlichen Erfassung. Der einfache Gründungsprozess kann wegen geringer Gründungskosten vorteilhaft sein und einen Einstieg für Existenzgründer bilden.

In Abhängigkeit von der Entwicklung des jeweiligen Unternehmens kann auch später unter bestimmten Voraussetzungen eine Umstrukturierung in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft sinnvoll sein.

1. Zivilrechtliche Grundlagen

Bei der Gründung eines Einzelunternehmens ist **weder** ein **Stammkapital** noch der Abschluss eines **Gesellschaftsvertrags** erforderlich.

Eine **Eintragung ins Handelsregister** (e. K.) ist grundsätzlich erforderlich, wenn ein sog. Handelsgewerbe vorliegt. Unter diesem Begriff sind alle Unternehmen zu verstehen, die „nach Art oder Umfang einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb“ erfordern. Ob ein Handelsgewerbe vorliegt, ist einzelfallbezogen abzugrenzen. Beim Vorliegen eines Handelsgewerbes handelt es sich bei der natürlichen Person um einen sog. Kaufmann.

Hinweis: Liegt kein Handelsgewerbe vor, kann dennoch eine freiwillige Eintragung ins Handelsregister angestrebt werden.

Ein **Kaufmann** i. S. des Handelsrechts ist gem. § 238 HBG grundsätzlich zur **Buchführung** verpflichtet. Eine Befreiung von der Pflicht zur Buchführung ergibt sich aber für Einzelkaufleute, die an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren nicht mehr als jeweils 800.000 € (ab 2024, zuvor 600.000 €) Umsatzerlöse und jeweils 80.000 € (ab 2024, zuvor 60.000 €) Jahresüberschuss aufweisen. Bei Neugründungen gilt die Befreiung von der Buchführungspflicht, wenn die vorgenannten Betragsgrenzen am ersten Abschlussstichtag nach der Neugründung nicht überschritten werden.

Die **Haftung** eines Einzelunternehmers erstreckt sich für sämtliche Schulden des Unternehmens unmittelbar auf dessen gesamtes Vermögen (Privat- und Geschäftsvermögen).

2. Steuerliche Grundlagen
a) Einkommensteuer
aa) Einkunftstatbestand

Mit einem Einzelunternehmen werden **regelmäßig Einkünfte aus Gewerbebetrieb** erzielt, wenn die in § 15 Abs. 2 EStG festgehaltenen Voraussetzungen erfüllt werden. Demnach ist

- eine selbständige nachhaltige Betätigung,
- die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und
- sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt,

ein Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist.

Die Abgrenzung zu den **Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft** und den **Einkünften aus selbständiger Tätigkeit** ist einzelfallbezogen in Abhängigkeit von der konkreten Tätigkeit vorzunehmen.

Die Einkünfte werden nach den allgemeinen Grundsätzen bei der **Ermittlung des zu versteuernden Einkommens** berücksichtigt. Die **tarifliche Einkommensteuer** wird nach dem auf volle Euro abgerundeten zu versteuernden Einkommen bemessen.

Werden Verluste erzielt, ist neben einem Verlustausgleich innerhalb der Einkunftsart grundsätzlich auch eine übergreifende Verrechnung möglich. Ein am Schluss eines Veranlagungszeitraums insgesamt verbleibender **Verlustvortrag** ist gesondert festzustellen; neben einem **Verlustvortrag** ist auch ein Verlustrücktrag in der Einkommensteuer möglich.

bb) Gewinnermittlung

Bei einer handelsrechtlichen Verpflichtung zur Buchführung ist auch steuerlich der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (= sog. **derivative Buchführungspflicht**).

Besteht handelsrechtlich keine Buchführungspflicht, ergibt sich eine steuerliche Verpflichtung zur Buchführung, wenn (= sog. **originäre Buchführungspflicht**):

- der Gesamtumsatz im Kalenderjahr mehr als 800.000 € (ab 2024, zuvor 600.000 €) beträgt oder
- ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von mehr als 80.000 € (ab 2024, zuvor 60.000 €) im Wirtschaftsjahr erzielt wird oder
- ein Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft von mehr als 80.000 € (ab 2024, zuvor 60.000 €) im Kalenderjahr erzielt wird.

Besteht keine Verpflichtung zur Buchführung, hat der Einzelunternehmer ein **Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder Einnahmenüberschussrechnung.** Das Recht zur Wahl der Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung wird durch tatsächliche Handhabung ausgeübt. Die endgültige Wahl wird z. B. durch Übersendung der Gewinnermittlung an das Finanzamt zum Ausdruck gebracht oder durch Angabe im Fragebogen zur steuerlichen Erfassung.

cc) Steuerermäßigung für gewerbliche Einkünfte

Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um bestimmte sonstige Steuerermäßigungen, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene **gewerbliche Einkünfte** entfällt. Die gewerblichen Einkünfte in diesem Sinne umfassen grundsätzlich insbesondere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, die der Gewerbesteuer unterliegen.

Die Anrechnung beträgt bei Einzelunternehmen grundsätzlich das **Vierfache** (ab 2020, zuvor das 3,8-Fache) des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum **festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags.**

Das **Anrechnungsvolumen** ist allerdings begrenzt auf den Ermäßigungshöchstbetrag und die Ermäßigung darf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nicht übersteigen. Bei zusammenveranlagten Ehegatten werden die Anrechnungsvolumina zusammenfasst, wenn beide jeweils eine positive Summe der gewerblichen Einkünfte haben.

Die **tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer** entspricht grundsätzlich der im Gewerbesteuerbescheid festgesetzten Gewerbesteuer für den jeweiligen Betrieb. Billigkeitsmaßnahmen im Erhebungsverfahren der Gewerbesteuer wirken sich auf die Ermittlung der Anrechnung nicht aus.

Die Steuerermäßigung wird auf die tarifliche Einkommensteuer beschränkt, die anteilig auf die gewerblichen Einkünfte entfällt. Der **Ermäßigungshöchstbetrag** ermittelt sich wie folgt:

Summe der positiven gewerblichen Einkünfte / Summe aller positiven Einkünfte	x	geminderte tarifliche Steuer

dd) Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der **Veräußerung** eines Gewerbebetriebs erzielt werden. Eine Veräußerung in diesem Sinne liegt vor, wenn der Betrieb mit seinen wesentlichen Grundlagen gegen Entgelt so auf einen Erwerber übertragen wird, dass der Betrieb fortgeführt werden kann.

Die sog. **Betriebsaufgabe** gilt auch als Veräußerung. Eine entsprechende Aufgabe eines Einzelunternehmens erfordert eine Willensentscheidung oder Handlung, die darauf gerichtet ist, den selbständigen Betrieb nicht mehr in seiner bisherigen Form bestehen zu lassen. Unerheblich ist, ob der bisherige Einzelunternehmer künftig eine anderweitige unternehmerische Tätigkeit ausübt.

Wurde der Gewinn bis zur Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist in diesem Zeitpunkt zwingend zunächst ein Übergang zum Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Die wegen des Übergangs von der Einnahmenüberschussrechnung zum Betriebsvermögensvergleich erforderlichen Hinzurechnungen und Abrechnungen werden dem laufenden Gewinn zugeordnet (= sog. **Übergangsgewinn**).

Der Veräußerungs-/Aufgabegewinn ermittelt sich anschließend grundsätzlich wie folgt:

	Veräußerungspreis bzw. gemeiner Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter
./.	Veräußerungskosten
./.	Buchwert des Betriebsvermögens des Einzelunternehmens
=	Veräußerungs-/Aufgabegewinn

Der ermittelte Gewinn wird bei Personen, die das 55. Lebensjahr vollendet haben oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig sind, in Abhängigkeit von der Höhe des Veräußerungs-/Aufgabegewinns um einen **Freibetrag** in Höhe von bis zu 45.000 € gemindert.

Entstehen bei einer Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe Veräußerungsgewinne, handelt es sich um sog. **außerordentliche Einkünfte.** Diese unterliegen einer ermäßigten Einkommensbesteuerung.

b) Gewerbesteuer

aa) Steuerpflicht und Steuerschuldner

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder **stehende Gewerbebetrieb,** soweit er im Inland betrieben wird.

Hinweis: Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit unterliegen nicht der Gewerbesteuer.

Steuerschuldner ist der Unternehmer und damit diejenige natürliche Person, die das Einzelunternehmen betreibt.

bb) Ermittlung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist ausgehend von dem nach den Vorschriften des EStG ermitteln Gewinns bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu ermitteln.

Hinweis: Zu beachten ist, dass die Gewerbesteuerpflicht in dem Zeitpunkt beginnt, in dem alle Voraussetzungen erfüllt sind, die zur Aufnahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind. Bloße Vorbereitungshandlungen, z. B. Anmietung eines Geschäftslokals, bleiben unberücksichtigt.

Von diesem Gewinn sind ggf. verschiedene Beträge nach den §§ 8, 9 GewStG hinzuzurechnen bzw. abzurechnen. Ergebnis ist der sog. Gewerbeertrag der um einen etwaigen Gewerbeverlust aus den Vorjahren (s. u.) zu mindern ist.

Der sich ergebende Betrag ist auf volle 100 € abzurunden und bei Einzelunternehmen um einen Freibetrag in Höhe von 24.500 € (maximal bis auf 0 €) zu mindern.

Der gekürzte Gewerbeertrag wird anschließend mit der Steuermesszahl (3,5 %) und dem Hebesatz der jeweiligen Gemeinde multipliziert. Das Ergebnis ist die festzusetzende Gewerbesteuer.

cc) Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe

Gegenstand der Gewerbesteuer ist nur der durch den laufenden Betrieb anfallende Gewinn. **Gewinne aus Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe** sind demnach **nicht** in die Ermittlung der Gewerbesteuer miteinzubeziehen.

Hinweis: Wurde der Gewinn bis zur Betriebsveräußerung/Betriebsaufgabe durch Einnahmenüberschussrechnung ermittelt, ist für diesen Zeitpunkt der Übergang zum Vermögensvergleich zu unterstellen (s. o.). Die dabei erforderlichen Zu- und Abrechnungen gehören zum laufenden Gewinn und sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen.

dd) Gewerbeverlust

Im Rahmen des Einzelunternehmens erzielte Gewerbeverluste sind dem Einzelunternehmer **zuzurechnen.**

Erzielte vortragsfähige Verluste sind zum Ende des Erhebungszeitraums **gesondert festzustellen.**

Ein Gewerbeverlust ist von Amts wegen erstmals in dem auf das Entstehungsjahr unmittelbar folgenden Erhebungszeitraum nach Maßgabe des § 10a GewStG zu berücksichtigen. Anders als bei der Einkommensteuer ist für Zwecke der Gewerbesteuer nur ein **Verlustvortrag** möglich. Die Möglichkeit eines Verlustrücktrags besteht nicht.

c) Umsatzsteuer

Umsatzsteuerlicher Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit selbständig ausübt.

Eine natürliche Person kann nur einmal umsatzsteuerlicher Unternehmer sein, unabhängig davon, ob diese ggf. mehrere Einzelunternehmen betreibt.

Die Unternehmereigenschaft beginnt unter den weiteren Voraussetzungen mit dem ersten nach außen erkennbaren, auf eine Unternehmertätigkeit gerichteten Tätigwerden.

Hinweis: Weitere Informationen ergeben sich aus dem Mandanten-Merkblatt „Rechnungen und Vorsteuerabzug“.

II. Personengesellschafen

1. Ausgewählte Rechtsformen und zivilrechtliche Grundlagen

a) Überblick

Personengesellschaften sind u. a. die Gesellschaft bürgerlichen Rechts **(GbR),** die offene Handelsgesellschaft **(OHG),** die Kommanditgesellschaft **(KG)** und die Partnerschaftsgesellschaft **(PartG).**

Die vorgenannten Gesellschaften weisen unter Berücksichtigung der Änderungen durch das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts insbesondere folgende **Gemeinsamkeiten** auf:

- Die Gesellschaften werden regelmäßig durch den Abschluss eines schriftlichen Gesellschaftsvertrags zwischen mehreren Personen (z. B. natürlichen Personen oder Kapitalgesellschaften) errichtet und besitzen regelmäßig eine uneingeschränkte Rechtsfähigkeit.
- Die Personengesellschaft ist selbst Trägerin des Gesellschaftsvermögens.
- Die Gesellschafter haften grundsätzlich persönlich für die Gesellschaftsschulden, teilweise sogar unbeschränkt mit ihrem ganzen Vermögen.
- Angehörige der freien Berufe sind frei in der Wahl der Rechtsform, insoweit das anwendbare Berufsrecht dies zulässt.

b) GbR

Die GbR ist die **Grundform** der Personengesellschaften. Sie eignet sich auch für kleine Gewerbebetriebe, bei denen es sich um keine Handelsgewerbe handelt (zur Definition vgl. I, 1). Das Vorliegen eines Handelsgewerbes ist auch hier relevant für die Prüfung der Pflicht zur **Buchführung.**

Die Gesellschafter können die Gesellschaft bei dem zuständigen Gericht zur Eintragung in das **Gesellschaftsregister** anmelden. Die Eintragung ist grundsätzlich freiwillig. Für den Abschluss von bestimmten Verträgen (z. B. im Zusammenhang mit Grundbesitz) ist eine Eintragung jedoch zwingend erforderlich.

Zur **Geschäftsführung** sind grundsätzlich alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet. Zur Vornahme von Geschäften, die über die gewöhnlichen laufenden Geschäfte zur Teilnahme am Rechtsverkehr hinausgehen, ist ein Beschluss aller Gesellschafter erforderlich.

Zur **Vertretung** der Gesellschaft sind grundsätzlich alle Gesellschafter gemeinsam befugt.

c) OHG

Eine OHG ist eine Personengesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines **Handelsgewerbes** unter gemeinschaftlicher Firma gerichtet ist. Voraussetzung ist, dass die Haftung bei keinem Gesellschafter beschränkt ist.

Die Gesellschaft ist zwingend bei dem zuständigen Gericht zur Eintragung in das **Handelsregister** anzumelden.

Zur **Geschäftsführung** sind grundsätzlich alle Gesellschafter berechtigt und verpflichtet. Die Befugnis zur Geschäftsführung erstreckt sich auf alle Geschäfte, die der gewöhnliche Betrieb des Handelsgewerbes der Gesellschaft mit sich bringt; zur Vornahme von Geschäften, die darüber hinausgehen, ist ein Beschluss aller Gesellschafter erforderlich.

Zur **Vertretung** der Gesellschaft ist jeder Gesellschafter befugt, wenn er nicht durch den Gesellschaftsvertrag von der Vertretung ausgeschlossen ist.

d) KG

Die KG ist eine Personengesellschaft, deren Zweck auf den Betrieb eines **Handelsgewerbes** gerichtet ist und die Haftung bei einem Teil der Gesellschafter gegenüber den Gesellschaftsgläubigern auf einen bestimmten Betrag beschränkt ist (= **Kommanditisten**), während bei dem anderen Teil der Gesellschafter eine Beschränkung der Haftung nicht stattfindet (= **Komplementäre**).

Die Gesellschaft ist zwingend bei dem zuständigen Gericht zur Eintragung in das **Handelsregister** anzumelden.

Die **Geschäftsführung** obliegt grundsätzlich den Komplementären. Die Kommanditisten sind von der Geschäftsführungsbefugnis ausgeschlossen.

Zur **Vertretung** der Gesellschaft sind die Komplementäre befugt. Kommanditisten sind hingegen nicht zur Vertretung der Gesellschaft befugt.

Hinweis: Wird eine GmbH & Co. KG errichtet, handelt es sich auch dabei um eine Personengesellschaft. Die Komplementärin ist in diesem Fall regelmäßig die GmbH.

e) Partnerschaftsgesellschaft

Die Partnerschaft ist eine Gesellschaft, in der sich Angehörige freier Berufe (z. B. Anwälte) zusammenschließen. Sie übt kein Handelsgewerbe aus.

Gesellschafter einer Partnerschaft können nur natürliche Personen sein.

2. Steuerliche Grundlagen

a) Einkommensteuer

aa) Einkunftstatbestand

Genau wie bei einem Einzelunternehmen (s. I, 2) kann eine Personengesellschaft **Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft** oder **selbständiger Tätigkeit** erzielen.

Die **Gewinnanteile** einer sog. **Mitunternehmerschaft** werden den Gesellschaftern der Gesellschaft zugerechnet (sog. Transparenzprinzip).

Mitunternehmer ist, wer:

- zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist,
- am Gewinn und Verlust des Unternehmens und an den stillen Reserven einschließlich eines etwaigen Geschäftswerts beteiligt ist (= Mitunternehmerrisiko) und
- eine gewisse Teilhabe an den unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen, besitzt (= Mitunternehmerinitiative).

Auch die Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat, sind vom jeweiligen Gesellschafter zu versteuern (= **Sondervergütungen**).

Verfahrensrechtlich werden die Einkünfte der Gesellschafter im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgesetzt. Die Feststellung hat Bindungswirkung für die Besteuerung beim jeweiligen Gesellschafter.

Hinweis: Personengesellschaften, bei denen ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, erzielen ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (= sog. **gewerbliche Prägung**).

Weiterhin kann bei Personengesellschaften, die neben einer vermögensverwaltenden Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit ausüben oder gewerbliche Einkünfte aus der Beteiligung an einer anderen Mitunternehmerschaft erzielen, eine sog. **Abfärbe- oder Infektionswirkung** eintreten. Beim Vorliegen der Voraussetzungen wird fingiert, dass die betreffende Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt.

bb) Gewinnermittlung

Der Gewinn bei Personengesellschaften, die handelsrechtlich zur Buchführung verpflichtet sind, wird durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

Dies gilt korrespondierend für etwaige Ergänzungs- oder Sonderbilanzen der Gesellschafter.

cc) Steuerermäßigung nach § 35 EstG

Die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um bestimmte sonstige Steuerermäßigungen, ermäßigt sich, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene **gewerbliche Einkünfte** entfällt.

Die Anrechnung beträgt bei Mitunternehmerschaften grundsätzlich das **Vierfache** (ab 2020, zuvor das 3,8-Fache) des jeweils für den dem Veranlagungszeitraum entsprechenden Erhebungszeitraum **festgesetzten anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags.**

Zur Ermittlung der Steuerermäßigung s. I, 2, a.

dd) Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die erzielt werden bei der **Veräußerung** des **gesamten** Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist.

Die **Betriebsaufgabe** für den Anteil eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist, gilt auch als Veräußerung.

Zu den weiteren Grundlagen s. I, 2, a.

ee) Options zur Körperschaftsbesteuerung

Mit § 1a KStG wurde für Personenhandelsgesellschaften (KG, OHG sowie vergleichbare ausländische Gesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern die Möglichkeit eingeräumt, ertragsteuerlich und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter behandelt zu werden.

Die Option konnte für die vorgenannte Gesellschaften erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen.

Hinweis: Einzelheiten zur Optionsmöglichkeit bei Personengesellschaften werden im Mandanten-Merkblatt „Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG“ dargestellt.

b) Gewerbesteuer

aa) Steuerpflicht und Steuerschuldner

Der Gewerbesteuer unterliegt jeder **stehende Gewerbebetrieb,** soweit er im Inland betrieben wird.

Erzielt eine Personengesellschaft aufgrund ihrer Tätigkeit keine gewerblichen Einkünfte, unterliegen diese auch nicht der Gewerbesteuer.

Hinweis: Erzielt eine Personalgesellschaft aufgrund der Abfärbung von gewerblichen Beteiligungseinkünften (s. o.) insgesamt gewerbliche Einkünfte, unterliegen diese nicht der Gewerbesteuer. Es liegt in diesem Fall kein Gewerbebetrieb i. S. des GewStG vor.

Steuerschuldner ist der Unternehmer. Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, ist **Steuerschuldner** die Gesellschaft.

bb) Ermittlung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist ausgehend von dem einkommensteuerrechtlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb zu ermitteln. Siehe im Einzelnen I, 2, b.

Bei der Ermittlung ist für Personengesellschaften ebenfalls ein Freibetrag in Höhe von 24.500 € (maximal bis auf 0 €) zu gewähren.

cc) Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils

Zum Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, sofern es sich **nicht** um eine **natürliche Person** handelt. Soweit ein Mitunternehmeranteil von einer natürlichen Person veräußert wird, fällt im Umkehrschluss keine Gewerbesteuer an.

dd) Gewerbeverlust

Bei Mitunternehmerschaften sind die Verluste den einzelnen Mitunternehmern **zuzurechnen.** Die Berücksichtigung eines Gewerbeverlustes bei Mitunternehmerschaften setzt voraus, dass bei der Gesellschaft im Entstehungsjahr ein negativer und im Abzugsjahr ein positiver Gewerbeertrag vorliegt

Erzielte vortragsfähige Verluste sind zum Ende des Erhebungszeitraums **gesondert festzustellen.** Der Verlustvortrag wird unter I, 2, b dargestellt.

Beim **Ausscheiden eines Gesellschafters** aus einer Personengesellschaft entfällt der Verlustabzug anteilig in der Höhe, in der der Fehlbetrag dem ausscheidenden Gesellschafter zuzurechnen ist.

c) Umsatzsteuer

Eine Personengesellschaft ist unter den allgemeinen Voraussetzungen (s. I, 2, b) Unternehmer i. S. des Umsatzsteuerrechts. Für die Unternehmereigenschaft einer Personengesellschaft ist es unerheblich, ob ihre Gesellschafter aus ertragsteuerlicher Sicht Mitunternehmer sind.

Hinweis: Sowohl Personengesellschaft als auch Gesellschafter können gleichzeitig umsatzsteuerliche Unternehmer sein. Zwischen diesen Unternehmern können nach den allgemeinen Grundsätzen Leistungen gegen Entgelt erbracht werden. Hierfür ist zwingend ein Leistungsaustausch nötig.

III. Kapitalgesellschaften

1. Ausgewählte Rechtsnormen und zivilrechtliche Grundlagen

a) Überblick

Bei Kapitalgesellschaften handelt es sich um sog. **juristische Personen** des Zivilrechts.

Beispiele für Kapitalgesellschaften sind die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (**GmbH**), die haftungsbeschränkte Unternehmergesellschaft (**UG**) und die Aktiengesellschaft (**AG**). Die vorgenannten Gesellschaften weisen insbesondere folgende Gemeinsamkeiten auf:

- Die Gesellschaften werden regelmäßig durch den Abschluss eines schriftlichen Gesellschaftsvertrags errichtet. Der Gesellschaftsvertrag muss notariell beurkundet werden.
- Eine Kapitalgesellschaft kann grundsätzlich zwischen einer oder mehreren Personen zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck errichtet werden.
- Sie besitzen eine uneingeschränkte Rechtsfähigkeit und können damit Träger sämtlicher Rechte und Pflichten sein.
- Die Tätigkeit gilt immer als Handelsgewerbe. In der Folge ist eine Eintragung ins Handelsregister erforderlich und es gilt grundsätzlich die Pflicht zur Buchführung.
- Kapitalgesellschaften haften mit ihrem Gesellschaftsvermögen.
- Die Gesellschafter haften für die Einlage, die sie eingebracht haben. Grundsätzlich haften die Gesellschafter nicht mit dem Privatvermögen.

aa) GmbH

Das **Stammkapital** der Gesellschaft muss mindestens 25.000 € betragen. Ein Gesellschafter kann bei Errichtung der Gesellschaft mehrere Geschäftsanteile übernehmen.

Bei der Gründung können auch **Sacheinlagen** geleistet werden. In diesem Fall müssen der Gegenstand der Sacheinlage und der Nennbetrag des Geschäftsanteils, auf den sich die Sacheinlage bezieht, im Gesellschaftsvertrag festgesetzt werden. Bei Gründung der Gesellschaft müssen 50 % der Mindeststammeinlage in Höhe von 12.500 € eigenzahlt oder durch Sachleistung erbracht werden.

Die Gesellschaft muss einen oder mehrere **Geschäftsführer** haben.

Die Vertretung der Gesellschaft obliegt dem Geschäftsführer/den Geschäftsführern. Sind mehrere Geschäftsführer bestellt, sind sie alle nur gemeinschaftlich zur Vertretung der Gesellschaft befugt, es sei denn, dass der Gesellschaftsvertrag etwas anderes bestimmt.

Die Geschäftsführer haben jedem Gesellschafter auf Verlangen unverzüglich Auskunft über die Angelegenheiten der Gesellschaft zu geben und die Einsicht der Bücher und Schriften zu gestatten (= **gesetzliches Auskunfts- und Einsichtsrecht**).

Die Beschlüsse der Gesellschafter werden in sog. **Gesellschafterversammlungen** gefasst.

bb) UG (haftungsbeschränkt)

Für eine UG gelten grundsätzlich dieselben Vorschriften wie für eine GmbH. Jedoch sind bei einer UG verschiedene Besonderheiten zu beachten, insbesondere auch folgende:

- Das Stammkapital bei der Gründung lautet auf weniger als 25.000 € und kann sich auf 1 € belaufen.
- Die Anmeldung darf erst erfolgen, wenn das Stammkapital in voller Höhe eingezahlt ist. Es sind keine Sacheinlagen zulässig.
- In der Bilanz des aufzustellenden Jahresabschlusses ist eine gesetzliche Rücklage zu bilden. In diese ist zwingend ein Viertel des um einen Verlustvortrag aus dem Vorjahr geminderten Jahresüberschusses einzustellen.

Erhöht die UG ihr Stammkapital auf mindestens 25.000 €, kann die Firmenbezeichnung in GmbH geändert werden.

cc) AG

Die Aktiengesellschaft hat ein in Aktien zerlegtes **Grundkapital.** Der Mindestnennbetrag beläuft sich auf 50.000 €.

Die Aktien können entweder als **Nennbetragsaktien** oder als **Stückaktien** begründet werden. Der Anteil am Grundkapital bestimmt sich bei Nennbetragsaktien nach dem Verhältnis ihres Nennbetrags zum Grundkapital, bei Stückaktien nach der Zahl der Aktien.

Jede Aktie gewährt grundsätzlich das **Stimmrecht.** Sog. Vorzugsaktien können aber als Aktien ohne Stimmrecht ausgegeben werden.

Es sind bei einer AG insbesondere auch folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der **Vorstand** führt die Geschäfte und vertritt die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich.
- Der **Aufsichtsrat** hat die Geschäftsführung zu überwachen. Ein Aufsichtsratsmitglied kann nicht zugleich Vorstandsmitglied sein.
- Die Aktionäre üben ihre Rechte in den Angelegenheiten der Gesellschaft grundsätzlich in der **Hauptversammlung** aus.

2. Steuerliche Grundlagen

a) Körperschaftssteuer

aa) Einkunftstatbestand

Bei Kapitalgesellschaften sind alle Einkünfte **als Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu behandeln und unterliegen der Körperschaftsteuer.

Für die **Ermittlung des Einkommens** ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Auch sog. **verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen** dürfen sich grundsätzlich nicht auf das Einkommen betragsmäßig auswirken.

Der etwaige am Schluss eines Veranlagungszeitraums verbleibende **Verlustvortrag** ist gesondert festzustellen; neben einem **Verlustvortrag** ist auch ein **Verlustrücktrag** möglich.

Die Besteuerung von Gesellschaft und Gesellschaftern ist getrennt vorzunehmen (sog. **Trennungsprinzip**).

Hinweis: Die Besteuerung von offenen Gewinnausschüttungen bei dem jeweiligen Gesellschafter ist u. a. von dessen Rechtsform und der Zuordnung der Anteile zum Privat- oder Betriebsvermögen abhängig.

Erhalten natürliche Personen, die die Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen halten, eine offene Gewinnausschüttung, wird diese grundsätzlich als Einkünfte aus Kapitalvermögen der sog. Abgeltungsbesteuerung unterworfen.

Das zu versteuernde Einkommen der optierenden Kapitalgesellschaft wird mit 15 % Körperschaftsteuer besteuert. Ab dem Veranlagungszeitraum 2028 vermindert sich der Körperschaftssteuersatz jährlich um 1 %, bis ab dem Veranlagungszeitraum 2030 ein Prozentsatz von 10 % zur Anwendung kommt.

bb) Gewinnermittlung

Der Gewinn von Kapitalgesellschaften wird immer durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt.

cc) Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft

Die Besteuerung der Veräußerung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft bei dem jeweiligen Gesellschafter ist u. a. von dessen Rechtsform und der Zuordnung der Anteile zum Privat- oder Betriebsvermögen abhängig.

Hinweis: Veräußern natürliche Personen Anteile an einer Kapitalgesellschaft im Privatvermögen, kommt je nach Umfang der Beteiligung eine Besteuerung als Einkünfte aus Kapitalvermögen oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Betracht.

b) Gewerbesteuer

aa) Steuerpflicht und Steuerschuldner

Die Tätigkeit von Kapitalgesellschaften gilt stets und in vollem Umfang als **Gewerbebetrieb.**

Steuerschuldner ist der Unternehmer. Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird, hier die Kapitalgesellschaft.

bb) Ermittlung der Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer ist ausgehend von dem einkommensteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb zu ermitteln.

Bei der Ermittlung ist für Kapitalgesellschaften kein Freibetrag zu gewähren.

cc) Gewerbeverlust

Bei Kapitalgesellschaften sind erzielte Verluste der Gesellschaft **zuzurechnen.** Erzielte vortragsfähige Verluste sind zum Ende des Erhebungszeitraum **gesondert festzustellen.** Der Verlustvortrag wird in I, 2, b dargestellt.

c) Umsatzsteuer

Eine Kapitalgesellschaft ist unter den allgemeinen Voraussetzungen (s. I, 2, c) Unternehmer i. S. des Umsatzsteuerrechts.

Hinweis: Sowohl Kapitalgesellschaft als auch Gesellschafter können gleichzeitig umsatzsteuerliche Unternehmer sein. Zwischen diesen Unternehmern können nach den allgemeinen Grundsätzen des UStG Leistungen gegen Entgelt erbracht werden.

IV. Ergebnis

Die Wahl der Rechtsform bei der Existenzgründung ist von entscheidender Bedeutung. Je nach Entscheidung ergibt sich ein unterschiedlicher zeitlicher/organisatorischer Gründungsaufwand und finanzieller Aufwand. Daneben sind die zivilrechtlichen Folgen (u. a. Haftung, Beteiligung mit mehreren Personen) und die jeweiligen steuerliche Besonderheiten abzuwägen.

Eine pauschale Empfehlung für eine bestimmte Rechtsform kann nicht gegeben werden. Die Entscheidung muss immer einzelfallbezogen unter Berücksichtigung des angestrebten Unternehmens und den individuellen Faktoren sorgsam geprüft werden.

Rechtsstand: 1.1.2026

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.