

WEITERBILDUNG

IN NORDRHEIN-WESTFALEN



LEHRGANGSSYSTEM
RECHNUNGSWESEN - STEUERN

BAND II

LANDESINSTITUT FÜR SCHULE UND WEITERBILDUNG

Lehrgangssystem

Rechnungswesen - Steuern

Band II

Didaktische Materialien

Rudolf Epping
Karl-Heinz Höfmann-Doil
Peter Kremer
Hans-Christian Schmidt
Clemens Schreiber
Karl-Heinz Theißen

Herausgeber: Landesinstitut für Schule und Weiterbildung

1. Auflage 1991
Nachdruck nur mit Genehmigung des
Landesinstituts für Schule und Weiterbildung
Paradieser Weg 64, 4770 Soest

ISBN 3-8165-2352-8

Vertrieb:
Soester Verlagskontor
Jakobistr. 46
4770 Soest

Bestellnummer: 2352

Inhalt

	Seite
Einleitung	4
1. Einzel- und gesamtwirtschaftlicher Erfolgsbegriff	9
2. Wert- und Preisbildung in Industrie und Handel (Kalkulation und Konkurrenz)	41
3. Produktionsfaktoren, Investitionen und Beschäftigung	71
4. Rechtsformen für Unternehmen	103
5. Steuer- und Subventionspolitik	117
6. Entscheidungsbildung und Mitbestimmung im Wirtschaftsprozeß	135
7. Einkommensverteilung und Gewinnverwendung	159

Einleitung

Ausgangspunkt der Buchführungskurse - so hatten wir in Band I ausgeführt - soll die Technik der Buchführung sein, damit die Teilnehmer/-innen von Anfang an beruflich verwertbares Wissen erwerben und dadurch befähigt werden, durch eigene Arbeit am Wirtschaftsprozeß dauerhaft teilzunehmen. Ebenso wichtig aber ist dem Autorenteam ein zweites Ziel; Teilnehmer/-innen sollen den Wirtschaftsprozeß, an dem sie aktiv mitwirken bzw. mitwirken wollen, verstehen und durchschauen. Sie sollen nicht ein "Rädchen im (betrieblichen) Getriebe" sein, im Arbeitshandeln eingengt auf eine bestimmte betriebswirtschaftliche Aufgabenstellung, sondern die Auswirkungen ihres Arbeitshandelns auf den Gesamtbetrieb und auf das Wirtschaftsgeschehen insgesamt kennen- und bedenken lernen. Dazu müssen die unterschiedlichen, teils gegensätzlichen Interessen der am Wirtschaftsprozeß Beteiligten erkannt und bewertet werden. Daraus folgt: Die betriebswirtschaftlichen Vorgänge, die "verbucht" werden, müssen durchschaubar gemacht und verstanden werden. Zentral für betriebswirtschaftliches Handeln ist der wirtschaftliche Erfolg. Deshalb beinhaltet das Thema 1 eine kritische Auseinandersetzung mit dem Erfolgsbegriff. Am Beispiel des Erfolgsbegriffs wird auch sofort deutlich, daß die betriebswirtschaftliche Betrachtung allein nicht ausreicht, sondern um die volkswirtschaftliche Dimension ergänzt werden muß. Denn was einzelwirtschaftlich als Erfolg gewertet wird, kann in volkswirtschaftlicher Betrachtung durchaus als Teilerfolg oder gar als Schaden erscheinen. Solche Umwertungen werden besonders dann offenbar, wenn ökologische Zusammenhänge thematisiert werden.

Um wirtschaftliche Entscheidungen verstehen zu können und um die Ziele wirtschaftlichen Handelns erkennen und mit beeinflussen zu können, müssen Wertfragen behandelt werden, d. h., es müssen - mit dem Versuch einer Konsensbildung - diejenigen Werte zur Diskussion gestellt werden, an denen sich wirtschaftliche Entscheidungen orientieren sollen. Hierzu gehört die Frage nach Gerechtigkeit, d. h. nach einer gerechten Einkommensverteilung. Ebenso das Hinterfragen des Wachstumsbegriffs: Was soll wachsen und warum und was nicht? Ferner ist in einer Arbeitsgesellschaft die Vollbeschäftigung nicht nur eine Frage ökonomischer Zweckmäßigkeit, sondern die Teilhabe am gesellschaftlichen Leben durch Erwerbsarbeit ist eine wichtige Voraussetzung zur Entwicklung von Identität, eine Voraussetzung, deren Fehlen nur schwer ausgeglichen werden kann. Schließlich gehört zur Werteproblematik auch, daß wir nicht die ökologischen Grundlagen des Wirtschaftens zerstören dürfen, damit auch kommende Generationen menschenwürdig wirtschaften und leben können - womit wir wieder beim Thema Ökologie angekommen wären.

Das wirtschaftliche Hintergrundwissen soll anhand von sieben Themen vermittelt werden.

1. Einzel- und gesamtwirtschaftlicher Erfolgsbegriff
2. Wert- und Preisbildung in Industrie und Händel (Kalkulation und Konkurrenz)
3. Produktionsfaktoren, Investitionen und Beschäftigung
4. Rechtsformen für Unternehmen
5. Steuer- und Subventionspolitik
6. Entscheidungsbildung und Mitbestimmung im Wirtschaftsprozeß
7. Einkommensverteilung und Gewinnverwendung

Bei der Auswahl dieser sieben Themen haben wir nicht eine fachwissenschaftliche Systematik der Wirtschaftswissenschaft zugrunde gelegt, sondern wir haben die Themen durch ein induktives Vorgehen zusammengestellt, indem wir die in den verschiedenen Kursen des Lehrgangssystems auftauchenden wirtschaftlichen Sachverhalte zu komplexeren Themen zusammengefaßt haben.

Dieses Vorgehen resultiert aus der Art und Weise, wie wir uns die Verwirklichung der Integration beruflicher und politischer Bildung vorstellen. Die Integration gelingt unserer Erfahrung nach am besten, wenn die Inhalte der politischen Bildung möglichst direkt mit den berufsfachlichen Inhalten zusammenhängen. Wir haben deshalb aus den Stoffplänen, an denen sich die Kurse orientieren, sog. Referenzpunkte ausgewählt, die mit wirtschaftlichen und wirtschaftspolitischen Sachverhalten in enger Beziehung stehen. Diesen Referenzpunkten haben wir dann Einstiegsstichwörter zugeordnet, die einen Einstieg in die Diskussion wirtschaftlicher Fragen ermöglichen.

Grundvoraussetzung für das Gelingen des Integrationsansatzes ist zunächst einmal, daß ein Kursleiter bzw. eine Kursleiterin die Integration für richtig hält und realisieren will. Aber auch wenn das der Fall ist, sind noch keineswegs alle Klippen umschifft. Im Gegenteil: Den Integrationsansatz zu realisieren bedeutet ein ständiges Navigieren zwischen Skylla und Charybdis. Versucht ein Kursleiter/eine Kursleiterin wirtschaftspolitische Themen gegen die aktuellen Lerninteressen der Teilnehmer/-innen durchzusetzen, bedeutet das ein Scheitern auf der Seite der Skylla. Wer Einstiegsstichwörter ignoriert oder sich an Einstiegsstichworten entwickelnde Diskussionen als nicht zur Sache gehörig abwürgt, scheitert auf der Seite der Charybdis.

Um den Kursleiter/-innen die Navigationsarbeit zu erleichtern, sind am Ende eines jeden Themas die Gliederung des Themas, die Einstiegsstichworte und die Referenzpunkte aus den verschiedenen Kursen des Lehrgangssystems synoptisch zusammengestellt. Das Gesagte soll an einem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel:

Am Ende von Thema 3 "Produktionsfaktoren, Investitionen und Beschäftigung" befindet sich folgende Zeile:

	Einstiegsstichworte	Referenzpunkte
	Fertigungsverfahren	KO 3.4
Gliederung	Entkopplung von Betriebs-	Maschinenstunden-
3.2.3	nutzungsdauer und indivi- dueller Arbeitszeit	satzrechnung

Lesehilfe: Wenn im Kurs "Kosten- und Leistungsrechnung", abgekürzt KO, im Stoffplan der Abschnitt 3.4 Maschinenstundensatzrechnung behandelt wird, liegt es nahe, daß das Einstiegsstichwort Entkopplung von Betriebsnutzungsdauer und individueller Arbeitszeit vom Kursleiter bzw. von der Kursleiterin oder von den Teilnehmer/innen angesprochen wird. Wenn dieses Stichwort ein Diskussionsinteresse auslöst, finden sich im Abschnitt 3.2.3 des Themas 3 fachliche Hinweise und Materialien für den Einsatz im Unterricht.

Bei den sieben Themen handelt es sich um didaktische Materialien. Sie enthalten Texte, in denen wirtschaftliche Sachverhalte und Argumentationen dargestellt werden. Die Texte sind ergänzt um Schaubilder, Tabellen u. ä., die so oder ggf. in aktualisierter Form im Kurs benutzt werden können. Gelegentlich finden sich auch methodische Hinweise und Fragestellungen, um Diskussionen in Gang zu bringen.

Wenn genügend Zeit vorhanden ist, d. h., wenn die Teilnehmer/-innen eines Kurses soviel Zeit verwenden wollen, kann jedes Thema als ein zusammenhängender Komplex abgehandelt werden. Aus diesem Grund folgt die Gliederung der Themen didaktischen Gesichtspunkten. Es ist aber natürlich ebensogut möglich, nur Teilthemen zu behandeln. So kann z. B. bei der Problematisierung der GuV-Rechnung als Beispiel für die sog. externen Effekte auf das Waldsterben hingewiesen werden und dazu - zur Veranschaulichung und Konkretisierung - das Material aus Thema 1, Abschnitt 1.2.1 herangezogen werden.

Mit der Einleitung wollten wir deutlich machen: Bei der vorliegenden Veröffentlichung handelt es sich weder um ein Lehrbuch, das wirtschaftliche Sachverhalte fachsystematisch geordnet darstellt, noch einfach um eine Materialsammlung, die interessante Materialien unkommentiert wiedergibt. Vielmehr handelt es sich um eine didaktische Arbeitshilfe für Kursleiter/-innen, denen die Stoffgebiete des betrieblichen Rechnungswesen bzw. Steuerwesens vertraut sind, denen wir aber bei der Vermittlung eines wirtschaftlichen Hintergrundwissens Unterstützung geben wollen. Daraus folgte für uns auch, daß wir auf die Darstellung solcher Sachverhalte verzichtet haben, die seit Jahrzehnten in Lehrbüchern in ausgereifter Form behandelt werden (wie z. B. Gutenbergs Optimierungsansatz). Hier haben wir uns auf Literaturhinweise beschränkt. Unser Ziel ist, zu bekannten Zusammenhängen kritische Fragen aufzuwerfen, ergänzende oder alternative Betrachtungsweisen anzubieten und dafür Informationen bereitzustellen.

Wann, wo und in welchem Umfang die in dieser Veröffentlichung dargestellten Themen in den Kursen des Lehrgangssystems aufgegriffen werden, das hängt von den Kursleiter/-innen und den Lern- und Diskussionsinteressen der Teilnehmer/-innen ab.

4. Rechtsformen für Unternehmen

Gliederung

- 4.1 Einführung**
- 4.2 Grundlagen**
- 4.3 Buchhalterischer und bilanzieller Aspekt**
- 4.4 Steuerlicher Aspekt**
 - 4.4.1 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei Umsatzsteuer und Gewerbesteuer
 - 4.4.2 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei Einkommenssteuer und Vermögenssteuer
- 4.5 Literaturliste**
- 4.6 Gliederung, Einstiegsstichwörter und Referenzpunkte**

4.1 Einführung

In der Bundesrepublik Deutschland gibt es eine Vielzahl von zulässigen Unternehmensformen. Für jede Unternehmensform treffen andere Bestimmungen und Regelungen zu. Die Entscheidung für die Wahl einer Unternehmensform ist von verschiedenen Kriterien abhängig.

Im folgenden geht es nicht darum, die üblichen Fakten zu den Unternehmensformen zu behandeln. Dies wird in jedem Lehrbuch der Betriebswirtschaftslehre getan. Im Abschnitt 4.2 befinden sich lediglich Stichworte zu den Grundlagen. Am Ende dieses Textes ist eine Literaturliste, in der Quellen aufgeführt sind, die kritisch und anschaulich an dieses Thema herangehen.

Statt dessen will dieser Text aufzeigen, wie auch das Thema Rechtsformen für Unternehmen entsprechend dem Prinzip der Integration von beruflicher und politischer Bildung im Unterricht behandelt werden kann. Während im kaufmännischen Unterricht bisher in der Regel nur die Sichtweise der Unternehmen eine Rolle spielt, geht der folgende Text davon aus, daß es durchaus einen Unterschied macht, ob die Sichtweise der Unternehmen, der Beschäftigten oder der Öffentlichkeit zum Ausgangspunkt der Betrachtung genommen wird.

An dieser Stelle sei bereits auf das Thema 7: Einkommensverteilung und Gewinnverwendung hingewiesen, das sich ausführlich mit dem Problem der versteckten Gewinne beschäftigt.

Das Thema 4: Rechtsformen für Unternehmen kann überall dort im Lehrgangssystem Rechnungswesen - Steuern behandelt werden, wo die verschiedenen Unternehmensformen angesprochen werden.

Ein Hinweis auf die allgemeinen wirtschaftlichen Aspekte, die mit den Rechtsformen verbunden sind, eignet sich als Einstieg in dieses Thema. Ein solcher Einstieg kann folgendermaßen aussehen:

Betriebe, Unternehmen, kurz alle privatwirtschaftlichen Aktivitäten sind eingebunden in gesetzliche Normen, die sich in unterschiedlichen Unternehmensformen niederschlagen. Aus den verschiedenen Möglichkeiten ergeben sich festgelegte Regelungen für die Art der Haftung der Kapitaleigentümer und die Rahmenvorschriften für die Leitung eines Unternehmens. Aus den gesetzlichen Rahmenbedingungen lassen sich einzelne Steuervorteile und -belastungen schon bei der Unternehmensgründung abschätzen und in die Überlegungen mit einbeziehen. Die Mitbestim-

mungsmöglichkeiten der Arbeitnehmer sind ebenfalls abhängig von den Unternehmensformen. Daraus ergibt sich, daß die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform eine wichtige Bezugsgröße für ein künftiges Unternehmen ist.

Eine andere Einstiegsmöglichkeit ist die Diskussion über die Vor- und Nachteile gesetzliche Regelungen. Hierzu eignet sich das Beispiel bei Freimann, J., 1975, S. 82.

4.2 Grundlagen

Auf jeden Fall muß im Unterricht auf die wichtigen Gesetze hingewiesen werden:

BGB

HGB

GmbHG

AktG

Bei den Unternehmensformen ist zu Unterscheiden zwischen:

Einzelunternehmen

OHG

KG

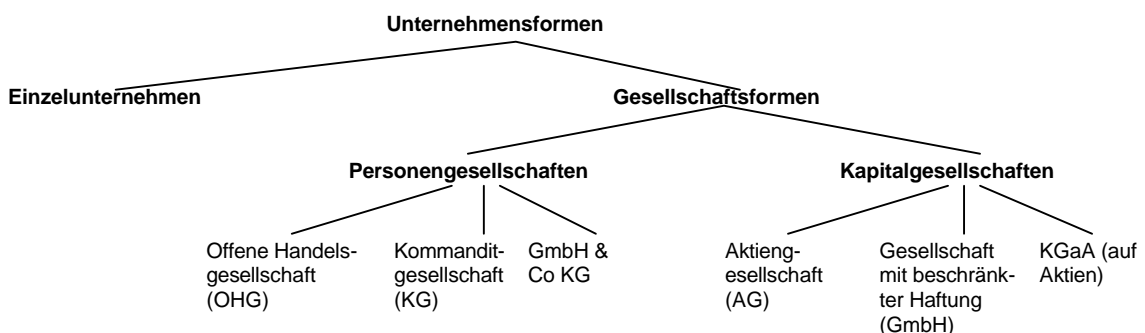
GmbH

GmbH & Co KG

AG

KGaA

Das folgende Schema erleichtert den Überblick über die verschiedenen Unternehmensformen und bietet eine erste Strukturierung:



Bei Freimann, J., 1975, S. 81 ff. befinden sich sehr gute Beispiele zum Verständnis der wichtigsten Unternehmensformen.

Die folgende Übersicht bietet einen detaillierten Vergleich der Unternehmensformen:

Unternehmensformen im Detail

Merkmal	Einzelunternehmen	OHG	KG	GmbH	GmbH & Co KG	AG	KGaA
Gesellschaftsform	Einzelunternehmen	Personengesellschaft	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft	jur.: Personen-/ökon.: Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft	Kapitalgesellschaft
Eigenkapitalgeber/ Mindestsumme/Zahl	einer/keine Mindestsumme	alle Gesellschafter/ keine Mindestsumme	alle Gesellschafter/ keine Mindestsumme	Gesellschafter Stammkapital mind. 50.000 DM, Stammeinlage mind. 500 DM	KG + GmbH-Gesellschafter, für GmbH gilt GmbH-Vorschrift (50.000 DM)	Aktionäre, Grundkapital mind. 100.000 DM, Aktie mind. 50 DM	wie AG
Beschlußorgan	entfällt	kein bes. Organ	wie OHG	Gesellschafterversammlung	z. T. Gesellschafterversammlung	Hauptversammlung	Hauptversammlung (für Aktionäre)
Leitung (Geschäftsführung + Vertretung)	Inhaber	Gesellschafter, Innenverhältnis beschränkbar	alle Komplementäre (Vollhafter)	bestellte Geschäftsführer (oft selbst Gesellschafter)	Komplementär (i. d. R. GmbH-Geschäftsführer)	Vorstand (vom AR gewählt)	Komplementär (unabsetzbar)
Kontrolle/ Überwachendes Organ	entfällt	nicht geschäftsführende Gesellschafter Recht auf Einsichtnahme in Bücher	Teilhafter (Kommanditist) hat Informationsrechte	evtl. Aufsichtsrat muß ab bestimmter Arbeitnehmerzahl gewählt werden	wie KG	Aufsichtsrat	Aufsichtsrat (weniger Rechte als AR d. AG)
Arbeitnehmer-Mitbestimmung	keine	keine	keine	wenn AR wegen Anzahl gebildet	keine (Ausnahme: § 4 MitbestG)	Aufsichtsratsbeteiligung: Unterschiede je nach Gesetz	AR wie AG
Kündigung eines Gesellschafters	entfällt	zum Schluß eines Geschäftsjahres mit 6monatiger Frist	wie OHG	Verkauf des Geschäftsanteils	wie GmbH	keine Kündigung möglich, aber Verkauf der Aktie	Komplementär wie KG, Aktionär wie AG

Auflösungsgrund	Liquidation, Konkurs, Tod des Inhabers	Kündigung, Beschluß der Gesellschafter, Ablauf des Vertrages, Konkurs, Tod eines Gesellschafters	wie OHG (Ausnahme: bei Tod eines Teilhafters geht dessen Anteil auf die Erben über)	Zeitablauf, Beschluß der Gesellschafter, Konkurs	wie GmbH	Zeitablauf, Beschluß der Hauptversammlung	wie KG (Vollhafter) wie AG (Teilhafter)
Beteiligung am Auflösungserlös	allein	nach Geschäftsanteilen	wie OHG	nach Geschäftsanteilen	wie GmbH	nach Aktien	wie KG wie AG
Gesetzliche Regelung	BGB	HGB §§ 105-160	HGB §§ 161-177	GmbH-Gesetz v 20.04.1892	wie KG	Aktienges. v. 06.09.1965	AktG §§ 278-290
Information der Öffentlichkeit (Publikationspflicht)	Handelsregister (i. d. R.) auch hier gelten die Bestimmungen des Publizitätsgesetzes von 1969: jedoch keine Pflicht zur Veröffentlichung eines Geschäftsberichtes (Planung: erhöhte Publizität aufgrund 4. EG-Novelle)	Handelsregister	Handelsregister	Handelsregister Jahresabschluß, wenn 2 Kriterien erfüllt: 125 Mio. Bilanz, 250 Umsatz, über 5.000 AN	Handelsregister Zusatz: GmbH wie GmbH, KG	Handelsregister Jahresabschluß, zusätzlich freiwillig: Sozialbilanz	Handelsr. wie AG
Gewinnverteilung	Inhaber allein	4 % nach Kapitalanteilen, Rest nach Zahl der OHG-Gesellschafter	4 % nach Kapitalverzinsung, Rest in angemessenen Verhältnis	nach der Höhe der Kapitalanteile	wie KG, i. d. R. aber unter Berücksichtigung steuerlicher Gesichtspunkte	Verteilung eines Teils des Jahresüberschusses an die Aktionäre	nach Kapitalanteilen
mögliche Kapitalverluste/Haftung	Geschäfts- und Privatvermögen	wie Einzelunternehmen, Haftung unbeschränkt unmittelbar gesamtschuldnerisch	Komplementär wie OHG, Kommanditist: kann Einlage verlieren	Gesellschafter: Kapitaleinlage verlieren, Gesellschaft: haftet mit Vermögen	wie KG, aber GmbH = Vollhafter, d. h. Haftung auf Einlagen beschränkt	Aktionäre können Aktienkapital verlieren, AG haftet mit Gesellschaftsvermögen	Komplementär wie KG, Aktionäre wie AG, KG haftet mit Ges.-vermögen und Privatvermögen des Komplementärs
Firma (Name des Unternehmens)	Personenname, z. B. Norbert Holz	Personenname mit Zusatz & Co oder OHG, z. B. Holz & Hack	Personenname mit Zusatz & Co oder KG, z. B. Holz & Co	Personen- oder Sachfirma mit Zusatz GmbH, z. B. Holz GmbH	wie KG mit Zusatz GmbH & Co, z. B. Holz GmbH & Co KG	Sach- oder übernommener Personenname mit Zusatz AG, z. B. Wertmöbel AG	Sachname mit Zusatz KGaA, z. B. Holz KGaA

Die erforderlichen Sachinformationen sind für die Teilnehmer/-innen leichter zu verstehen und einzuordnen, wenn die Kriterien, die bei der Wahl einer Unternehmensform eine Rolle spielen, nach den drei Phasen Gründung, Geschäftsablauf und Auflösung eines Unternehmens gegliedert dargestellt werden.

Kriterien für die Wahl der Unternehmensform

1. Phase: Gründung

- erforderliche Personenzahl
- erforderliches Kapital
- Haftung
- Gewinn- und Verlustverteilung
 - Steuern
- Formalitäten
 - Handelsregister
 - Vertrag
 - Firmenname

2. Phase: Geschäftsablauf

- Beschlußorgan
- Leitung (Geschäftsführung und Vertretung)
- Kontrolle, überwachendes Organ
- Arbeitnehmermitbestimmung
- Information der Öffentlichkeit

3. Phase: Auflösung

- Kündigung eines Gesellschafters
- Auflösungsgründe
- Beteiligung am Auflösungserlös

Wie durch die Wahl einer Unternehmensform Mitbestimmungsrechte der Arbeitnehmer/-innen eröffnet oder verschlossen werden und wie Unternehmen vorgehen, um Mitbestimmungsrechte zu umgehen, ist in Thema 6: Entscheidungsbildung und Mitbestimmung im Wirtschaftsprozeß unter Gliederungsziffer 6.2 dargestellt.

4.3 Buchhalterischer und bilanzieller Aspekt

Bei der Buchführung genügt es im allgemeinen, zwischen Einzelunternehmen, Personengesellschaften (die wichtigsten sind OHG, KG, GmbH & Co KG) und Kapitalgesellschaften (GmbH, AG, KGaA) zu unterscheiden.

Beim Privatkonto bietet es sich das erste Mal an, auf die Unterschiede bei den Unternehmensformen einzugehen. Nur Personengesellschaften haben ein Privatkonto, bei den Kapitalgesellschaften entfällt es, da es hier keine Privatentnahmen und -einlagen als solche geben kann. Das wirkt sich z.B. bei den Spenden aus. Spenden der Personengesellschaften gelten als Privatentnahme und berühren damit nicht den Unternehmensgewinn. Bei den Kapitalgesellschaften hingegen verringern die Spenden den Unternehmensgewinn (Bu I, 7.3 – Privatentnahmen und -einlagen).

Die Zusammenhänge mit den Spenden können ansonsten auch bei dem Thema der neutralen Aufwendungen und Erträge angesprochen werden. Bei den Kapitalgesellschaften werden die Spenden hier verbucht (Bu II, 2.4 - Neutrale Aufwendungen und Erträge sowie periodengerechte Abgrenzung).

Auf den Umfang und den Inhalt der Bilanzen, die abhängig sind von der Unternehmensgröße, aber auch von der Unternehmensform, sollte beim gleichnamigen Thema eingegangen werden. Aktiengesellschaften müssen z. B. gesetzliche Rücklagen in der Gesamthöhe von 10 % ihres Grundkapitals bilden, Personengesellschaften sind dagegen nicht zu gesetzlichen Rücklagen verpflichtet (Bu I, 9.4 - Inventur, Inventar, Bilanz, Bilanzgliederungsschema).

Für den bilanziellen Aspekt sind die Möglichkeiten wichtig, wie Unternehmen ihre Gewinne verstecken können.

Zu den verbreitetsten Möglichkeiten gehörten zum einen die Über- bzw. Unterbewertung der Rohstoffe und Erzeugnisse bei Konzernen. "Gehören z. B. Unternehmen, die Vorprodukte herstellen oder Rohstoffe fördern und weiterverarbeitende Unternehmen zu einem Konzern, ergibt sich auch hier eine breite Palette von Manipulationsmöglichkeiten. So können die Verrechnungspreise für konzerninterne Rohstofflieferungen überhöht angesetzt werden. Damit wird der in den weiterverarbeitenden Unternehmen geschaffene Gewinn völlig oder in hohem Maße von den rohstoffliefernden Unternehmen abgesaugt. Diese Manipulationen werden vorgenommen, um

Steuern zu sparen. Das ist vor allem dann möglich, wenn die Unternehmen in verschiedenen Ländern mit unterschiedlicher Steuergesetzgebung ihren Sitz haben. Selbst wenn die Sachverhalte eindeutig auf derartige Manipulationen hinweisen, ist es dennoch äußerst schwierig, das tatsächliche Ausmaß der überhöhten Beträge genau nachzuweisen (aus Sörgel, A., 1987, S. 106 f). Dies funktioniert auch entsprechend mit zu gering angesetzten Preisen.

Eine andere Möglichkeit besteht in der Veränderung der voraussichtlichen Nutzungsdauer von Anlagegütern bei der Errechnung des Abschreibungsbetrages. "Untersuchungen haben ergeben, daß im Durchschnitt nur ein Drittel der in den Gewinn- und Verlustrechnungen ... bilanzierten Abschreibungen auf Sachanlagen als reale Abnutzung angesehen und folglich als Aufwand verbucht werden kann. Zwei Drittel der bilanzierten Abschreibungen bestehen im Durchschnitt aus Profit, der unter der Rubrik Abschreibungen als Aufwand verbucht wird und neben der Profitverschleierung den Unternehmen auch bedeutende Steuereinsparungen, also zusätzlichen Gewinn einbringt (aus Sörgel, A., 1987, S. 112)."

Ein weiterer Punkt ist die Höhe der Löhne und Gehälter. "In dem Betrag, der in der G. u. V. ausgewiesen wird, sind unterschiedslos tarifliche Löhne und Gehälter der Arbeiter, Arbeiterinnen, Angestellten, tarifliche und außertarifliche Gehälter der leitenden Angestellten und Zahlungen an die Spitze des Managements enthalten. Selbst die Aufsichtsratsvergütungen und Vorstandsbezüge inkl. Gewinnbeteiligungen werden hier verbucht." (Sorget A., 1987, S. 108).

Schließlich gibt es noch die Aufwendungen für Altersversorgung und Unterstützung. Hierbei ist wichtig, "daß in der Position neben den laufenden Pensionszahlungen auch die Rückstellungen für künftigen Pensionsaufwand enthalten sind. In der Regel betragen sie ein Vielfaches der Zahlungen; sie stellen faktisch die Erweiterung des Eigenkapitals ... dar. (...) Gleichzeitig müssen aber diese Eigenmittel, da sie rechtlich Fremdkapital sind, kalkulatorisch verzinst werden. Solche Zinsen gehen betriebswirtschaftlich in die Kostenrechnung ein und werden über Erlöse wieder hereingeholt. (Sörgel, A., 1987, S. 110f)".

Zu diesen genannten Möglichkeiten finden sich bei Sörgel, A. zahlreiche Beispiele und Erläuterungen.

Referenzpunkte im Lehrgangssystem sind hierfür Bi 2.2 - "Entschleierung" der Gewinn- und Verlustrechnung zur Ermittlung des Unternehmererfolges und Bi 3.1 - Scheingewinne und Scheinverluste als Folge von Bilanzierungsprinzipien.

4.4 Steuerlicher Aspekt

Die wichtigsten Unterschiede in der steuerlichen Behandlung bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften sind in der folgenden Übersicht dargestellt:

Steuerunterschiede bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften

Problem	Steuerliche Behandlung bei ...	
	... Kapitalgesellschaften	... Personengesellschaften
Gewerbeertragsteuer Gehalt des Gesellschafter-Geschäftsführers, Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Miet- und Pachtzahlungen an Gesellschafter, Zinsen für Gesellschafterdarlehen, Pensionsrückstellungen	Betriebsausgaben, die Gewerbeertrag mindern	Aufwendungen, die Gewerbeertrag nicht mindern
Gewerbekapitalsteuer Dem Betrieb vom Gesellschafter aus seinem Privatvermögen zur Verfügung gestellte Güter	Gehören nicht zum Betriebsvermögen, unterliegen also nicht der Gewerbekapitalsteuer	Gehören zum Betriebsvermögen, unterliegen also der Gewerbekapitalsteuer
Vermögenssteuer Allgemeine Steuerpflicht	Von der Gesellschaft müssen 0,6 % Vermögenssteuer, von den Gesellschaftern auf ihre Anteile 0,5 % gezahlt werden. Vermögenssteuer kann bei der Körperschaftsteuer nicht abgesetzt werden.	Keine selbständige Vermögenssteuerpflicht der Gesellschaft, nur der Gesellschafter zahlt 0,5 % auf seinen Anteil am Betriebsvermögen. Vermögenssteuer ist bei der Einkommenssteuer nicht absetzbar.
Einkommensteuer Veräußerung einer Beteiligung	Beteiligung bis zu 25 % und Verkauf außerhalb der sechsmonatigen Spekulationsfrist: Gewinn des Gesellschafters ist steuerfrei, bei größerer Beteiligung steuerpflichtig, aber bei Gewinnen bis zu 80 000 Mark gilt Freibetrag von 20 000 Mark und halber Steuersatz	Unabhängig von der Höhe der Beteiligung ist der Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, aber bei Gewinnen bis zu 100 000 Mark 30 000 Mark Freibetrag und halber Steuersatz

aus: Hinrichs, T., 1986, S. 57

4.4.1 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei Umsatzsteuer und Gewerbesteuer

Die Umsatzsteuer ist für ein Unternehmen ein durchlaufender Posten, denn sie belastet den Endverbraucher. Steuerliche Unterschiede zwischen Kapital- und Personengesellschaften treten hier nicht auf.

Das Gewerbesteuergesetz (GewStG) unterscheidet drei Formen von Gewerbebetrieben, die der GewSt unterliegen.

Bei den **Gewerbebetrieben kraft gewerblicher Betätigung** müssen folgende Voraussetzungen gegeben sein, um eine Steuerpflicht auszulösen:

1. Selbständigkeit
2. Nachhaltigkeit (= dauerhafte, stetige Tätigkeit)
3. Gewinnerzielungsabsicht
4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr
5. Jedoch keine land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit, keine freie Berufstätigkeit (z. B. Rechtsanwälte, Steuerberater, Schriftsteller), keine andere selbständige Tätigkeit (z. B. Aufsichtsratsmitglieder, Vermögensverwalter, Testamentsvollstrecker)

In bezug auf die GewSt-Pflicht ist bei Einzelunternehmungen und bei Personengesellschaften zu überprüfen, ob diese Voraussetzungen zutreffen. Ein Baustoffhandel in der Form einer KG wäre z. B. gewerbesteuerpflichtig, eine Holzgroßhandlung in der Form einer KG wäre als forstwirtschaftlicher Betrieb hingegen nicht gewerbesteuerpflichtig.

Kapitalgesellschaften sind im Gegensatz zu Personengesellschaften immer gewerbesteuerpflichtig, denn sie gelten als **Gewerbebetriebe kraft Rechtsform**. Eine Steuerberatungsgesellschaft mbH wäre beispielsweise gewerbesteuerpflichtig.

Bei der dritten Form, dem **Gewerbebetrieb kraft wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs** (z. B. ein Fußballverein mit angegliedertem eigenen Vereinslokal), wäre nur der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gewerbesteuerpflichtig.

Bei der Berechnung der Gewerbesteuer werden die Bemessungsgrundlagen **Gewerbeertrag** und **Gewerbekapital** unterschieden. Der **Steuermeßbetrag nach dem Gewerbeertrag** setzt sich

zusammen aus dem Gewinn des Gewerbebetriebes zuzüglich im Gesetz definierter Hinzurechnungen, abzüglich Kürzungen. Dabei können sich bei der Besteuerung Unterschiede zwischen den Unternehmensformen ergeben (vgl. hierzu obige Tabelle!).

Eine Kapitalgesellschaft kann als juristische - und damit eigenständige - Person mit ihren Gesellschaftern Verträge abschließen, z. B. Arbeits-, Miet- oder Pachtverträge. Die aus diesen Verträgen resultierenden Aufwendungen sind abzugsfähige Betriebsausgaben und wirken sich gewinnmindernd und somit auch gewerbesteuermindernd aus. Dies gilt beispielsweise für das Gehalt eines geschäftsführenden GmbH-Gesellschafters einschließlich der Sozialversicherungsbeiträge oder bei Mietzahlungen an einen Gesellschafter für ein zur Verfügung gestelltes, nicht zum Gesellschaftsvermögen gehörendes Gebäude. Solche Leistungen müssen angemessen sein, anderenfalls stellen sie eine verdeckte Gewinnausschüttung dar und wären dann steuerpflichtig. Das GewStG schreibt allerdings vor, daß die Hälfte der Schuldzinsen und die Hälfte der Miet- und Pachtaufwendungen (außer für Grundstücke / Gebäude) wieder zum Gewerbeertrag hinzugechnet werden müssen, sofern diese Aufwendungen sich zuvor gewinnmindernd ausgewirkt haben.

Bei Personengesellschaften sind schuldrechtliche Verträge zwischen der Gesellschaft und den Gesellschaftern nicht möglich. Die oben genannten Aufwendungen wirken sich bei diesen Gesellschaftsformen nicht gewinnmindernd aus. Die hierdurch entstehenden Nachteile gegenüber Kapitalgesellschaften werden insoweit abgemildert, als die Personengesellschaften und Einzelunternehmer einen Freibetrag von 36 000 DM pro Jahr vom Gewerbeertrag abziehen können.

Eine ähnliche Situation besteht bei der Berechnung der Gewerbesteuer **nach dem Gewerbekapital**. Stellt ein Gesellschafter dem Unternehmen Teile aus seinem Privatvermögen zur Verfügung (z. B. Vermietung von Gebäuden), zählen diese Teile nicht zum Betriebsvermögen, bei Personengesellschaften hingegen gehören sie dazu (= Vermögenseinlage). Diese Regelung bezieht sich allerdings nur auf Grundstücke und Gebäude. Bei allen anderen Wirtschaftsgütern sind Kapital- und Personengesellschaften gleichgestellt. Der Wert von gemieteten/gepachteten Wirtschaftsgütern, die nicht in der Form von Grundstücken / Gebäuden bestehen, ist dem Gewerbekapital hinzuzurechnen, soweit diese nicht schon zum Betriebsvermögen gehören.

4.4.2 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Vermögensteuer

Kapitalgesellschaften unterliegen als selbständige Steuersubjekte der Körperschaftsteuer und der Vermögensteuer. Die Vermögensteuer (Steuersatz 0,6 % bei Kapitalgesellschaften) ist bei der Berechnung der Körperschaftssteuer nicht abzugsfähig. Diese Regelung führt im Vergleich zu Personengesellschaften zu einer verminderten Gewinnausschüttung. Die Personengesellschaften selbst sind nicht vermögenssteuerpflichtig, sondern nur die jeweiligen Gesellschafter.

Die bei Kapitalgesellschaften erhobene Körperschaftssteuer (der Steuersatz beträgt ab 1990 53 %) ist hingegen bei der Einkommensteuerberechnung der einzelnen Gesellschafter anrechenbar, hier liegt keine Doppelbesteuerung vor. (St II, 2.3 - Einkunftsarten; St II, 2.4 - Einkunftsermittlung)

Ein weiterer Unterschied zwischen beiden Gesellschaftsformen tritt auf bei der Veräußerung von Gesellschaftsanteilen (Beteiligungen). Während die Veräußerung von Beteiligungen an Personengesellschaften immer steuerpflichtig ist (Freigrenze 30 000 DM bei Gewinn bis 100 000 DM), tritt die Steuerpflicht bei Veräußerungen von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft dann ein, wenn

- a) der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung der Beteiligung weniger als 6 Monate beträgt (Freibetrag hier 1 000 DM) oder
- b) wenn der Gesellschafter mit mindestens 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist und die veräußerte Beteiligung mehr als 1 % des Gesellschaftskapitals ausmacht (bei Gewinnen bis 80 000 DM Freibetrag von 20 000 DM).

Bei unwesentlicher Beteiligung (unter 25 %) bleibt die Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft steuerfrei. In allen Fällen gilt für beide Gesellschaftsformen im Falle der Steuerpflicht ein Steuersatz von der Hälfte des persönlichen Steuersatzes.

Auf den Unterschied hinsichtlich der Spenden sind wir bereits unter dem buchhalterischen Aspekt eingegangen.

4.5 Literaturliste

Arbeitsgruppe "Unter Geiern" (Hg. 1982):

Unter Geiern, Berlin.

Ebert, Gerhard u.a. (1980):

Weiterbildung mit Arbeitslosen. Materialien für Kurse zur Vorbereitung auf die Hauptschulabschlußprüfung bzw. IHK-Prüfung im kaufmännischen Bereich. Band 3: Materialien zur Vorbereitung auf die Kaufmannsgehilfenprüfung, Bonn.

Emge, Hans (1985):

Wie werde ich Unternehmer?, Reinbek bei Hamburg.

Freimann, Jürgen (1975):

Betriebswirtschaftslehre für Sie 1. Grundwissen, München.

Hinrichs, Tammo (1986):

Handlungsfeld Wirtschaft. Materialien zum Wirtschaftsunterricht 4: Unternehmensformen und Mitbestimmung, München.

Sörgel, Angelina (1987):

Entschleierte Profite. Bilanzlesen leichtgemacht, Frankfurt/M.

Telekolleg II (1987):

Betriebswirtschaftslehre, München.

4.6 Gliederung, Einstiegsstichwörter und Referenzpunkte

Gliederung	Einstiegsstichwörter im Lehrgangssystem	Referenzpunkte im Lehrgangssystem
4.1 Einführung		
4.2 Grundlagen		
4.3 Buchhalterischer und bilanzieller Aspekt	Spenden bei Personen- und Kapitalgesellschaften gesetzliche Rücklagen versteckte Gewinne	Bu I 7.3 Privatentnahmen und –einlagen Bu II 2.4 Neutrale Aufwendungen und Erträge sowie periodengerechte Abgrenzung St II 2.7 Ermittlung des zu versteuernden Einkommens Bu I 9.4 Inventur, Inventar, Bilanz, Bilanzgliederungsschema Bi 2.2 "Entschleierung" der Gewinn- und Verlustrechnung zur Ermittlung des Unternehmererfolges Bi 3.1 Scheingewinne und Scheinverluste als Folge von Bilanzierungsprinzipien
4.4 Steuerlicher Aspekt		
4.4.1 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei der Umsatzsteuer und Gewerbesteuer	durchlaufender Posten GewSt. bei Personen- und Kapitalgesellschaften Gewerbesteuerbefreiung	St I 2.1 Einführung in die Umsatzsteuer St I 3.3 Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen und der GewSt St I 3.2 Steuerbefreiung
4.4.2 Steuerfolgen der Unternehmensformen bei Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer und Vermögenssteuer	Körperschaftsteuer bei Kapitalgesellschaften Veräußerung von Gesellschaftsanteilen	St II 2.3 Einkunftsarten St II 2.4 Einkunftsermittlung