



**Bilanzierung (*und Besteuerung*) von Beteiligungen an
PersG/KapG
im Unternehmensverbund**

Thomas Kirchner



BILANZ

AKTIVA	PASSIVA
300	200
150	250
100	50
50	100
600	600

STEUERERKLÄRUNG

Inhaltsverzeichnis

Bilanzierung *und* Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

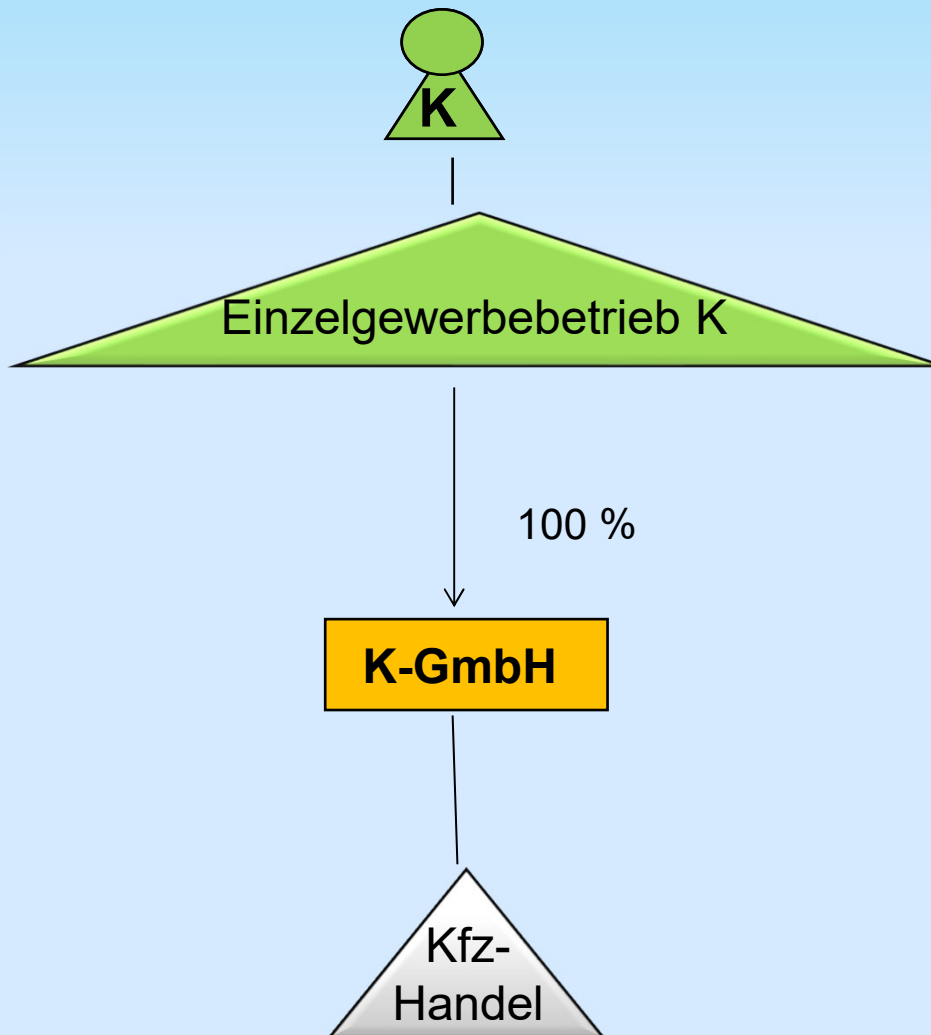
1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Inhaltsverzeichnis

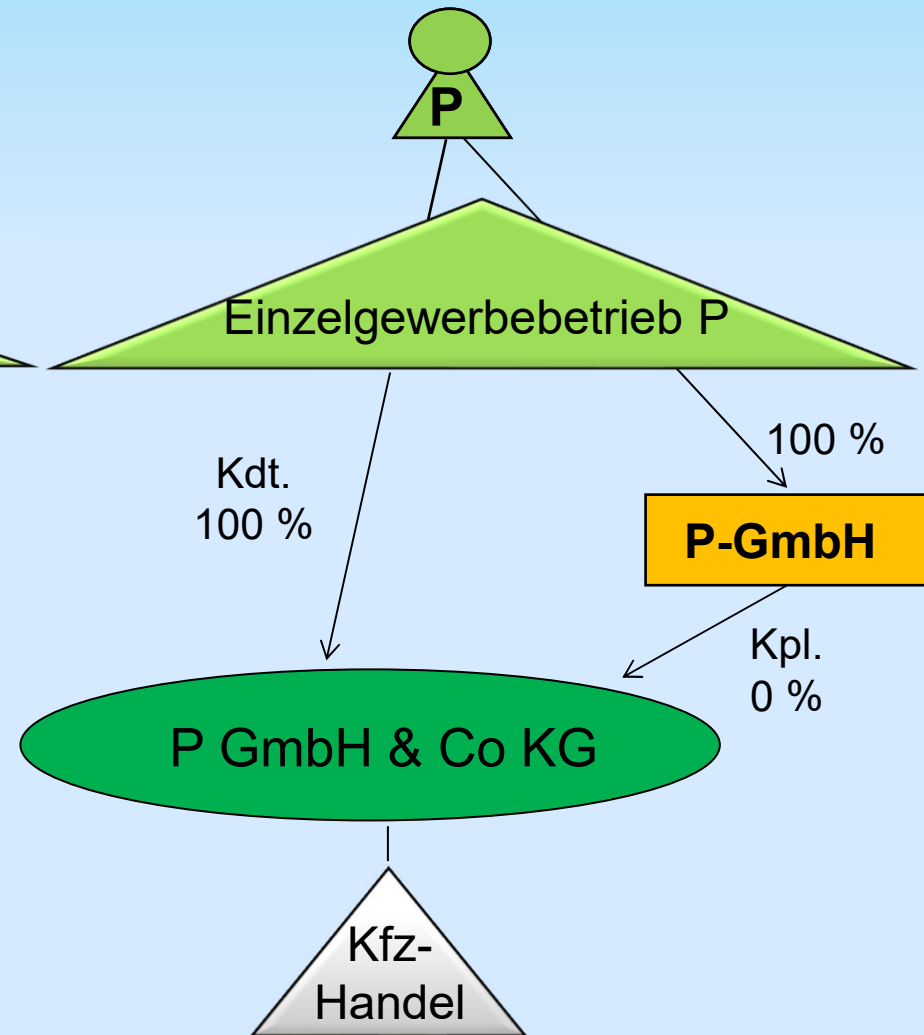
Bilanzierung und Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Unternehmensverbund: „Kapitalgesellschaft“



Unternehmensverbund: „Personenhandels-gesellschaft“



Inhaltsverzeichnis

Bilanzierung und Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Sachverhalt: Gründung der Gesellschaften zum 01.01.01

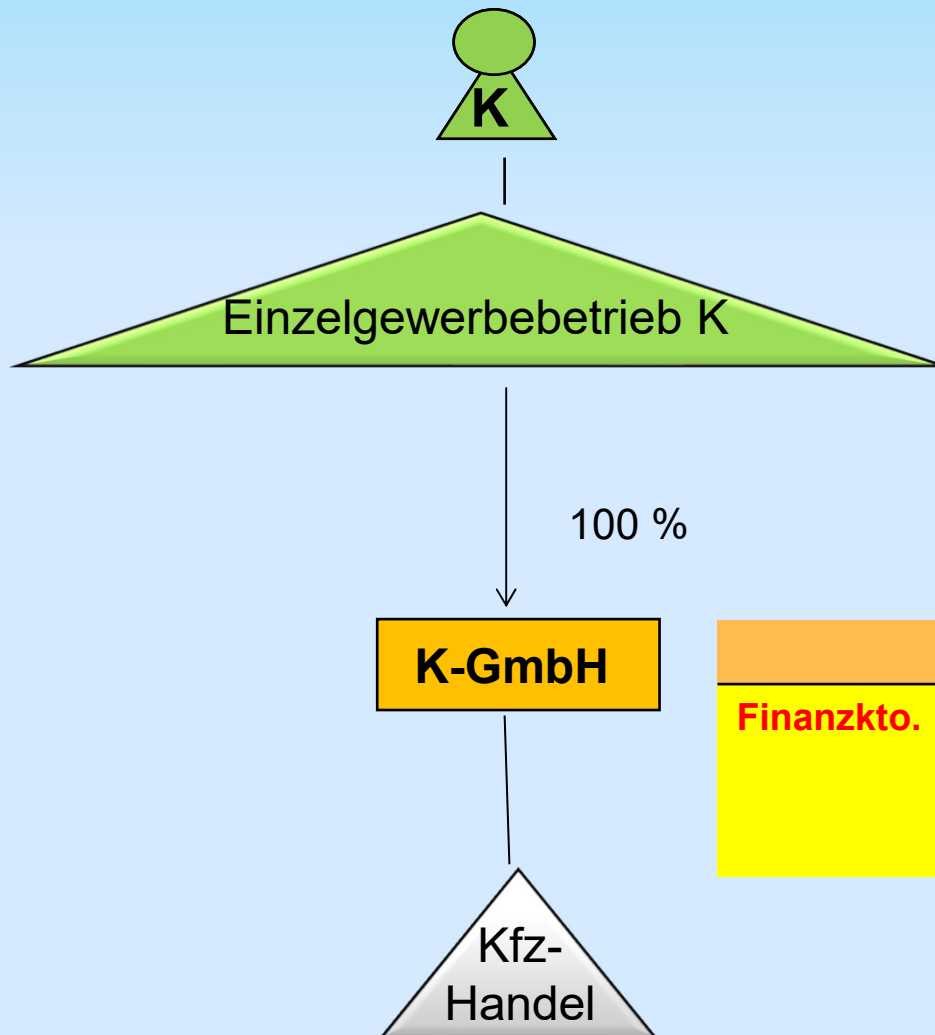
Unternehmensverbund : „Kapitalgesellschaft“

K gründet die **K-GmbH** im Rahmen einer Bargründung, übernimmt **GmbH-Anteile** von **nominell 1.000.000 €**, außerdem ein **Agio von 9.000.000 €**, der GmbH-Anteil wird dem **handels- und steuerrechtlichen Betriebsvermögen** des **Einzelgewerbebetriebs des K** zugeordnet.

Unternehmensverbund : „Personengesellschaft“

P gründet die **P-GmbH** im Rahmen einer Bargründung, übernimmt einen **GmbH-Anteil** von **nominell 25.000 €**, **P** und die **P-GmbH** gründen die **P GmbH & Co. KG** im Rahmen einer Bargründung, die **P-GmbH** ist als Komplementärin vermögensmäßig nicht beteiligt; **P** übernimmt eine **Haft- und Pflichteinlage (Festkapital I)** von **1.000.000 €** und eine weitere Einlage von **8.975.000 €**, die seinem **Kapitalkonto II** gutgeschrieben wird. Die Beteiligung an der **P-GmbH & Co KG** wird **handels- und steuerrechtlich dem Betriebsvermögen** des **Einzelgewerbebetriebs des P** zugeordnet.

Unternehmensverbund: „Kapitalgesellschaft“



HB / StB 01.01.01 des EU „K“

Beteiligung K-GmbH	10.000.000	Eigenkapital	x
Div. Aktiva	x	Div. Passiva	x

HB / StB 01.01.01 der K-GmbH

Finanzkto.	10.000.000	Gez. Kapital	1.000.000
		Kapitalrücklage	9.000.000

Bilanzierung der Gründung

HB 01.01.01 des EU „P“			
Beteiligung P-GmbH-Co KG	9.975.000	Eigenkapital	x
Beteiligung P-GmbH	25.000		
Div. Aktiva		Div. Passiva	x

StB 01.01.01 des EU „P“			
„Beteiligung“ P-GmbH-Co KG	10.000.000	Eigenkapital	x
Div. Aktiva		Div. Passiva	x

Spiegelbildmethode

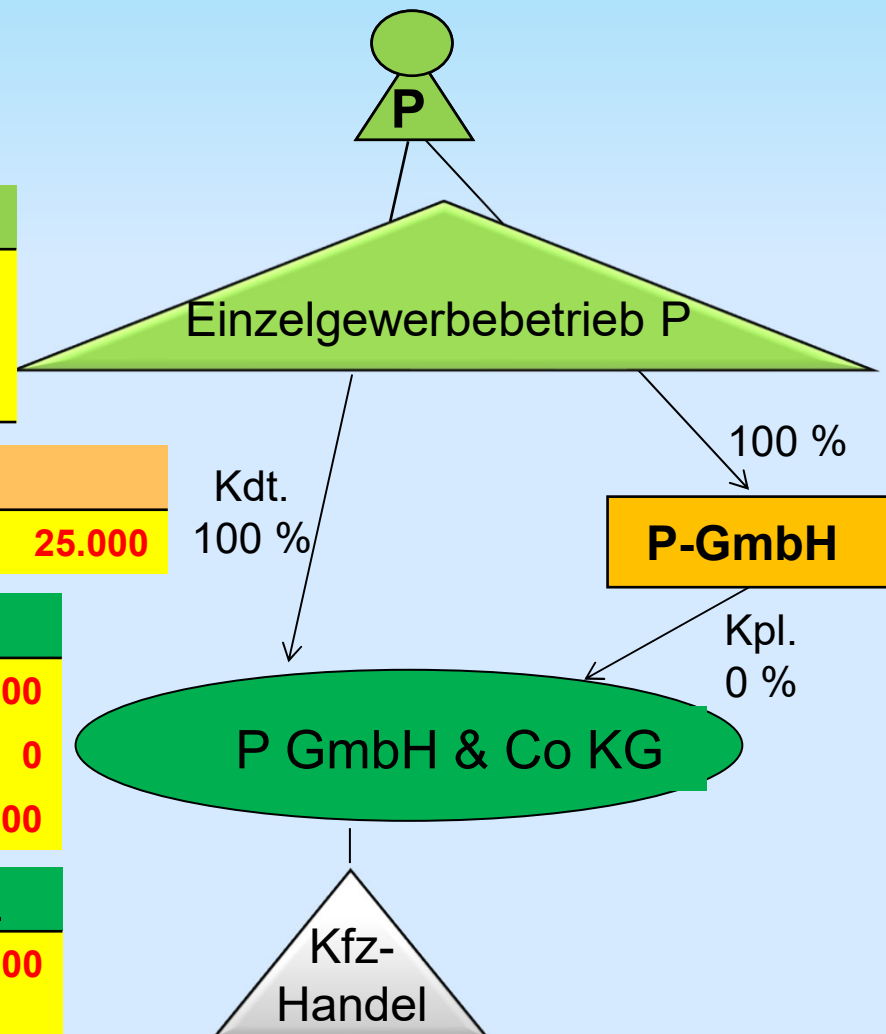
HB / StB 01.01.01 der P-GmbH			
Finanzkto.	25.000	Gez. Kapital	25.000

HB / Steuerl. GB 01.01.01 der P-GmbH & Co KG			
Finanzkto	9.975.000	Kapital I P	1.000.000
		Kapital I P-GmbH	0
		Kapital II P	8.975.000

Sonderbilanz P 01.01.01 bei der P-GmbH & Co KG			
Beteiligung P-GmbH	25.000	Kapital P	25.000

Vorrang des SBV

Unternehmensverbund: „Personenhandels-gesellschaft“



Inhaltsverzeichnis

Bilanzierung und Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. **Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns**
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Bilanzierung und Besteuerung des operativen Gewinns

Sachverhalt I

Unternehmensverbund : Kapitalgesellschaft

Die K-GmbH erzielt einen Gewinn 01 vor Steuern i.H.v. 1.000.000 €.

Vorläufige G+V K-GmbH Wj. 01			
Div. Aufw.	X	Div. Erträge	X
Steueraufwand	?	Vorl. JÜberschuss	1.000.000

Unternehmensverbund : Personengesellschaft

Die P-GmbH & Co KG erzielt einen Gewinn 01 vor Steuern i.H.v. 1.000.000 €.

Vorläufige G+V P-GmbH & Co KG Wj. 01			
Div. Aufw.	X	Div. Erträge	X
Steueraufwand	?	Vorl. JÜberschuss	1.000.000

Allgemeine Sachverhaltsangabe:

Alle Gesellschaften setzen Fremdgeschäftsführer ein.

Unternehmenssteuerrecht: Ertragsbesteuerung thesaurierter Gewinne

Grundsätze der Ertragsbesteuerung thesaurierter Gewinne:

- das Einkommen von Kapitalgesellschaften wird mit **15 % Körperschaftssteuer** zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert (§ 23 KStG)
- **Gewerbsteuer:** (Gewerbeertrag *./. FB bei Pers.unternehmen*) X Steuermesszahl 3,5 % = Steuermessbetrag X Hebesatz:
 - mind. 200 % nach § 16 IV 2 GewStG, aktuell z.B. Langenwolschendorf (Thüringen),
 - höchstens aktuell: 900 % Dierfeld (Rheinland-Pfalz)
 - durchschnittl. 2024: 437 % bundesweit für Gemeinden ≥ 20.000 Einw. (DIHK)
409 % bundesweit (lt. Statistischen Bundesamtes (Destatis),
459 % in NRW Pressemitteilung Nr. 309 vom 21.08.2025)
 - im Folgenden: **450 %**, z.B. Nordkirchen (NRW)
- das z.v.E. natürlicher Personen wird mit **ESt** nach einem progressiven Tarif **bis zu 45 %** zzgl. Solidaritätszuschlag besteuert (§ 32a EStG)
- **nicht entnommene (thesaurierte) Gewinne** werden **auf Antrag** mit einem begünstigten ESt-Satz von **28,25 %** zzgl. Solz. besteuert (§ 34a I EStG),
- **Anrechnung der Gewerbsteuer** auf die ESt mit dem 4 – fachen des (anteiligen) Messbetrags, max. die gezahlte GewSt, damit incl. der Auswirkung auf den Solz **bis zu einem Hebesatz von 422 %** ($3,5 \times 4 = 14 \times 1,055 = 14,77 / 3,5 = 4,22$) **belastungsneutral** (§ 35 EStG).

Grundsätzliche Annahmen für die folgenden Sachverhalte

Für alle folgenden Sachverhalte gilt:

- **Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag:** alle natürlichen Personen sind ledig, konfessionslos und haben ein z.v.E. aus anderen Einkünften i.H.v. 277.826 €, so dass sich ein einheitlicher Grenzsteuersatz i.H.v. 45 % (§ 32a I 2 Nr. 5 EStG) zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag (§ 3 III, § 4 SolzG) ergibt.
- **Gewerbesteuer:** die heheberechtigten Gemeinden haben einen Gewerbesteuerhebesatz von 450 % (§ 16 GewStG)
- Die Personenhandelsgesellschaften haben **keine Anträge nach § 1a KStG** gestellt.

Versuch einer komprimierten Darstellung

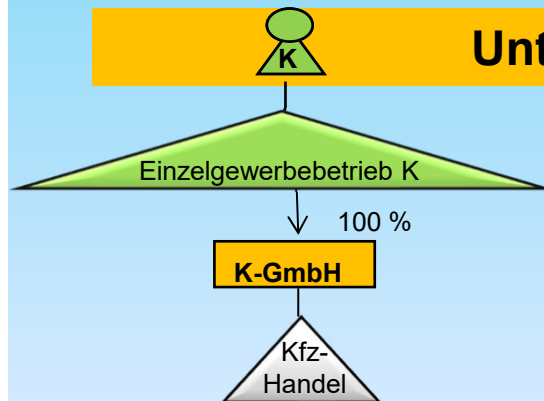


Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Wj. / VZ 01	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"
Steuerschuldner:	K
Grenzsteuersatz	45%
Gewinn vor Steuern	0
GewSt (Hebesatz 450 %)	X 3,50 % X 450 % = 0
ESt vor Anrechnung	
GewSt-Anrechnung § 35 EStG	
ESt nach Anrechnung	
Solz	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	
Steuerschuldner:	K-GmbH
Gewinn vor Steuern	1.000.000
Gewerbeertrag vor Steuern	1.000.000
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 157.500
KSt	150.000
Solz	8.250
Gesamtbelastung Steuerschuldner	315.750
Gesamtbelastung im Verbund	<u>315.750</u>

Trennungsprinzip

Bilanzierung des thesaurierten Gewinns



Unternehmensverbund: „Kapitalgesellschaft“

HB / StB 31.12.01 des <u>EU „K“</u>			
Beteiligung K-GmbH	10.000.000	Eigenkapital	x
Div. Aktiva		Div. Passiva	x

HB / StB 31.12.01 der <u>K-GmbH</u>			
Div. Aktiva	x	Gez. Kapital	1.000.000
		Kapitalrücklage	9.000.000
		JÜ	+ 684.250
		KSt- RSt (incl. Soli)	+ 158.250
		GewSt-Rückst.	+ 157.500
		Div. Passiva	x

Jahresüberschuss	+ 684.250
Differenzen zwischen JÜ / STB-Gewinn	-
STB-Gewinn:	+ 684.250
außerbilanzielle Zurechnungen: § 10 Nr. 2 KStG KST + Soli	+ 158.250
§ 8 I KStG i.V.m. § 4 Vb EStG: GewSt	+ 157.500
steuerlicher Gewinn / z.v.E.	+ 1.000.000

Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Wj. / VZ 01		Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:		P
		"Regelbesteuerung"
Grenzsteuersatz		45%
Gewinn vor Steuern		1.000.000
GewSt (Hebesatz 450 %)		§ 9 Nr.2 GewStG
ESt vor Anrechnung		450.000
GewSt-Anrechnung § 35 EStG		Messbetrag: 34.143 X 4,0 = 136.570
ESt nach Anrechnung		313.430
Solz		17.239
Gesamtbelastung Steuerschuldner		330.669
Steuerschuldner:		P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern		1.000.000
Gewerbeertrag vor Steuern		- FB 24.500 = 975.500
GewSt		X 3,50 % X 450 % = 153.641
KSt		
Solz		
Gesamtbelastung Steuerschuldner		153.641
Gesamtbelastung im Verbund		<u>484.310</u>

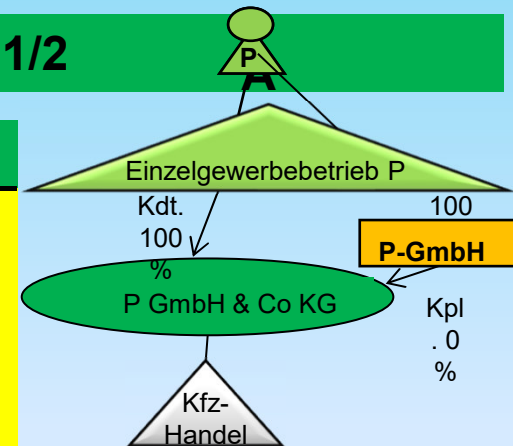
Transparenzprinzip

Bilanzierung des thesaurierten Gewinns

Unternehmensverbund: „Personenhandelsgesellschaft“ 1/2

HB / Steuerl. GB 31.12.01 der P-GmbH & Co KG

Div. Aktiva	x	Kapital I P	1.000.000
		Kapital I P-GmbH	0
		Kapital II P	8.975.000
		Verb. gg. P (Gew 01)	+ 846.359
		GewSt-Rückst.	+ 153.641
		Div. Passiva	x



Sonderbilanz P 31.12.01 bei der P-GmbH & Co KG

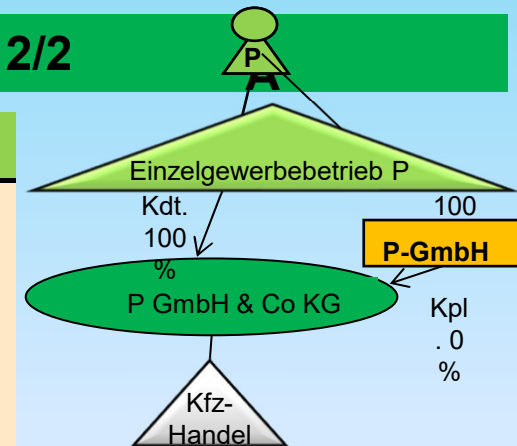
Beteiligung P-GmbH	25.000	Kapital P	25.000
Forderung	+ 846.359	Einlage	+ 846.359
			871.359

Jahresüberschuss	+ 846.359
Differenzen zwischen JÜ / STB-Gewinn	-
STB-Gewinn:	+ 846.359
außerbilanzielle Zurechnungen: Gewerbesteueraufw. nach § 4 Vb EStG:	+ 153.641
Ergebnis des Gesellschaftsbereichs nach § 15 I Nr. 2 S. 1 <u>HS 1</u> EStG	+ 1.000.000
Anteil des P 100%	+ 1.000.000

Bilanzierung des thesaurierten Gewinns

Unternehmensverbund: „Personenhandelsgesellschaft“ 2/2

HB 31.12.01 des EU „P“			
Beteiligung P-GmbH-Co KG	9.975.000	Eigenkapital	X
Beteiligung P-GmbH	25.000	JÜ	+ 846.359
Forderung	+ 846.359		
Div. Aktiva		Div. Passiva	X



StB 31.12.01 des EU „P“			
„Beteiligung“		Eigenkapital	X
+ 846.359	10.846.359	JÜ / STB-Gewinn	+ 846.359
P-GmbH-Co KG			
Div. Aktiva	Spiegelbildmethode	Div. Passiva	X

Auswirkung ges. / einheitl. Ergebnisses auf STB-Gewinn:	+ 846.359
außerbilanzielle Zurechnung Gewerbesteueraufw. nach § 4 Vb EStG:	+ 153.641
Auswirkung ges. / einheitl. Ergebnisses auf steuerl. Gewinn:	+ 1.000.000

Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Wj. / VZ 01	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
		"Regelbesteuerung"
Grenzsteuersatz	45%	45%
Gewinn vor Steuern	0	1.000.000
GewSt (Hebesatz 450 %)	X 3,50 % X 450 % = 0	§ 9 Nr.2 GewStG
ESt vor Anrechnung		450.000
GewSt-Anrechnung § 35 EStG		Messbetrag: 34.143 X 4,0 = 136.570
ESt nach Anrechnung		313.430
Solz		17.239
Gesamtbelastung Steuerschuldner		330.669
Steuerschuldner:	K-GmbH	P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern	1.000.000	1.000.000
Gewerbeertrag vor Steuern	1.000.000	- FB 24.500 = 975.500
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 157.500	X 3,50 % X 450 % = 153.641
KSt	150.000	
Solz	8.250	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	315.750	153.641
Gesamtbelastung im Verbund	<u>315.750</u>	Differenz: + 168.560 <u>484.310</u>

Ziele für Unternehmensbesteuerung der aktuellen Bundesregierung

Aus dem „Koalitionsvertrag 2025: Verantwortung für Deutschland“ zwischen CDU, CSU und SPD 21. Legislaturperiode, 2.1 „Haushalt, Finanzen und Steuern – Unternehmensteuer und Investitionen“, auf Seite 46

Die Mehrheit der Unternehmen in Deutschland unterliegt der Einkommensteuer. Um eine rechtsformneutrale Besteuerung zu ermöglichen, werden wir insbesondere das Optionsmodell nach § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) und die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a Einkommensteuergesetz (EstG) wesentlich verbessern. Wir prüfen, ob ab dem Jahr 2027 die gewerblichen Einkünfte neu gegründeter Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform in den Geltungsbereich der Körperschaftsteuer fallen können.

Begünstigung thesaurierter Gewinne nach § 34a EStG:

Nicht entnommene (thesaurierte) Gewinne werden auf Antrag mit einem begünstigten **ESt-Satz von 28,25 % (bis VZ 2027) zzgl. Solz** besteuert, werden diese Gewinne später entnommen, kommt ein Nachversteuerungssatz von 25 % zzgl. Solz hinzu (§ 34a EStG).

Eingeführt durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.08. 2007, erstmalig anwendbar für den Veranlagungszeitraum 2008.

*Bereits **zwei Verbesserungen durch das Wachstumschancengesetz** vom 7.03.2024 ab dem VZ 2024:*

- 1. **Der (nichtabziehbare) Gewerbesteueraufwand und***
- 2. **Entnahmen bis zur Höhe der ESt und des Solz (in Höhe des beg. Steuersatzes)***

*sind Teil des nichtentnommenen Gewinns und damit des Begünstigungsbetrags (**§ 34a II 1 HS 2, 2 + 3 EStG, BMF v. 12.03.2025, BStBl. I 2025, 671**).*

Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Sachverhalt II - Ergänzung: Antrag nach § 34a EStG

Unternehmensverbund : Personengesellschaft

P stellt für den VZ 01 den Antrag den nicht entnommenen Gewinn i.H.v. 1.000.000 € nach § 34a EStG zu versteuern. P **entnimmt** seinem Kapitalkto. II **in 01** aufgrund der Gewinnerwartung **bereits 298.038 €** auf ein privates Bankkonto. Ermittlung des **maximalen Begünstigungsbetrages**:

Anteil P am STB-Gewinn der Gesellschaftsbilanz der P-GmbH & Co KG:	846.359
Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen	-
Anteil des P am STB-Gewinn der P-GmbH & Co KG:	846.359
./. Saldo aus Entnahmen ./. Einlagen	- 298.038
zzgl. anteiliger GewSt, vgl. § 34a II 1 HS 2 EStG	+ 153.641
nicht entnommener Gewinn des P nach § 34a II 1 EStG	701.962
zzgl. fikt. Entnahmen für ESt/Solz BMG ??? , <i>Lt. BMF v. 12.03.2025, Rz. 16</i>	max. die tats. Entnahmen
nicht entnommener Gewinn nach § 34a II 2 EStG	XXXXXX <i>meines Erachtens*</i>

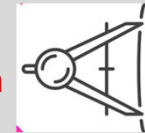
* Auch die auf die Entnahmen selbst entfallende ESt, soll nach § 34a II 2 EStG ohne Minderung des Begünstigungsbetrags entnommen werden können, vgl. Gesetzesentwurf Wachstumschancengesetz, BT-Drs. 20/8628, 125, gl. A. Scheffold/Stiegler in DStR 2025, 1433.

Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Sachverhalt II - Ergänzung: Antrag nach § 34a EStG

Berechnung nach eigener Auffassung:

Anteil P am STB-Gewinn der Gesellschaftsbilanz der P-GmbH & Co KG:	846.359
Gewinn aus dem Sonderbetriebsvermögen	-
Anteil des P am STB-Gewinn der P-GmbH & Co KG:	846.359
./. Saldo aus Entnahmen ./. Einlagen	- 298.038
zzgl. anteiliger GewSt, vgl. § 34a II 1 HS 2 EStG	+ 153.641
nicht entnommener Gewinn des P nach § 34a II 1 EStG	701.963
zzgl. fikt. Entnahmen für Est/Solz 298.038 , max. die tats. Entnahmen	+ 298.038
<u>nicht entnommener Gewinn nach § 34a II 2 EStG = max. Begünstigungsbetr.</u>	<u>1.000.000</u>



Der Zirkelbezug lässt sich durch mathematische Funktion (vgl. nächste Folie) oder durch Iteration / sukzessive Approximation (Näherungsrechnung) lösen.

<u>Begünstigungsbetrag des P nach § 34a III 1 EStG</u>	1.000.000
./. (fikt.) Einkommensteuer auf den Begünstigungsbetrag	- 282.500
./. (fikt.) Solz auf den Begünstigungsbetrag	- 15.538
<u>Nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a III 2 EStG</u>	701.963

vgl. BMF v. 12.03.2025, BStBl. I 2025, S.671, Rn. 14, - 16, 23 u. 27

Der Zirkelbezug lässt sich mit folgender Funktion auflösen:

Entnahmen – Einlagen > 29,80375 % X (StB-Gewinn + GewSt-Aufwand)

ja

nein

Max. Entnahmen für ESt / Solz =

$29,80375 \% X \frac{1}{1 - 0,2980375} X (\text{StBGew.} - \text{Entnahmen} + \text{Einlagen} + \text{GewSt-Aufwand})$	$29,80375 \% X (\text{StBGew.} + \text{GewSt-Aufwand})$
--	---

Besteuerung des thesaurierten Gewinns

Berechnung nach Auffassung des BMF-Schreibens:

Bei der Berechnung wie im BMF-Schreiben dargestellt sind bei einer Entnahme von 298.038 € nur 911.174 € € begünstigt zu versteuern:

Anteil des P am STB-Gewinn der P-GmbH & Co KG:	846.359
./. Saldo aus Entnahmen ./. Einlagen	- 298.038
zzgl. anteiliger GewSt, vgl. § 34a II 1 HS 2 EStG	+ 153.641
nicht entnommener Gewinn des P nach § 34a II 1 EStG	701.962
zzgl. fikt. Entnahmen für ESt/Solz 209.211 , max. die tats. Entnahmen	+ 209.211
<u>nicht entnommener Gewinn nach § 34a II 2 EStG = max. Begünstigungsbetr.</u>	<u>911.173</u>

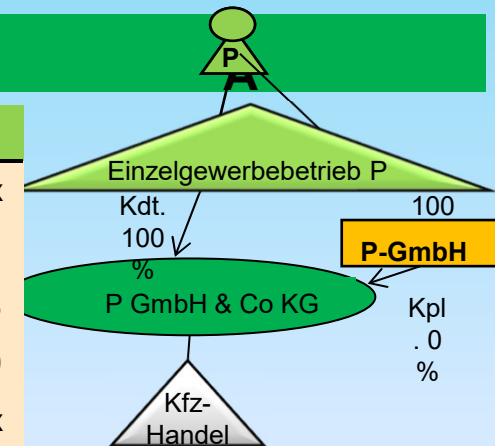
Oder es können nur 209.211 € entnommen werden :

Anteil des P am STB-Gewinn der P-GmbH & Co KG:	846.359
./. Saldo aus Entnahmen ./. Einlagen	- 209.211
zzgl. anteiliger GewSt, vgl. § 34a II 1 HS 2 EStG	+ 153.641
nicht entnommener Gewinn des P nach § 34a II 1 EStG	790.789
zzgl. fikt. Entnahmen für ESt/Solz 235.685 , max. die tats. Entnahmen	+ 209.211
<u>nicht entnommener Gewinn nach § 34a II 2 EStG = max. Begünstigungsbetr.</u>	<u>1.000.000</u>

Bilanzierung des thesaurierten Gewinns – **Abbildung der Entnahme 01**

Unternehmensverbund: „Personenhandelsgesellschaft“

HB 31.12.01 des EU „P“					
Beteiligung	9.975.000		Eigenkapital		x
P-GmbH-Co KG	- 298.038	9.676.963			
Beteiligung P-GmbH	25.000		Entnahmen	- 298.038	
Forderung	+ 846.359		JÜ	+ 846.359	
Div. Aktiva		x	Div. Passiva		x



StB 31.12.01 des EU „P“					
„Beteiligung“	10.000.000		Eigenkapital		x
P-GmbH-Co KG	+ 846.359		Entnahmen	- 298.038	
	- 298.038	10.548.321	JÜ / STB-Gewinn	+ 846.359	
Div. Aktiva		x	Div. Passiva		x

HB / Steuerl. GB 31.12.01 der P-GmbH & Co KG					
Finanzkto.	- 298.038		Kapital I P	1.000.000	
			Kapital I P-GmbH	0	
			Kapital II P	8.975.000	
				- 298.038	+ 8.676.963
			Verb. gg. P	+ 846.359	
Div. Aktiva		x	Div. Passiva		x

Besteuerung des thesaurierten Gewinns nach § 34a EStG

Wj. / VZ 01	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
		Antrag nach § 34a EStG
Grenzsteuersatz / Steuersatz § 34a I	45%	45% / 28,25%
Gewinn vor Steuern	0	1.000.000
GewSt (Hebesatz 450 %)	X 3,50 % X 450 % = 0	§ 9 Nr.2 GewStG
ESt vor Anrechnung		282.500
GewSt-Anrechnung		Messbetrag: 34.143 X 4,0 = 136.570
ESt nach Anrechnung		145.930
Solz		8.026
Gesamtbelastung Steuerschuldner		153.956
Steuerschuldner:	K-GmbH	P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern	1.000.000	1.000.000
Gewerbeertrag vor Steuern	1.000.000	- FB 24.500 = 975.500
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 157.500	X 3,50 % X 450 % = 153.641
KSt	150.000	
Solz	8250	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	315.750	153.641
Nachverst.pflichtiger Betrag		701.963
Gesamtbelastung im Verbund	315.750	Differenz: - 8.153 307.597

Inhaltsverzeichnis

Bilanzierung und Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Ertragsbesteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne

Grundsätze der Ertragsbesteuerung ausgeschütteter bzw. entnommener Gewinne:

- **ausgeschüttete Gewinne auf im BV gehaltene Anteile von KapG** werden im Teileinkünfterverfahren zu 60 % (§ 3 Nr. 40 lit. d, § 3c EStG) mit dem persönlichen, progressiven Steuersatz nach § 32a EStG besteuert (§ 32d I i.V.m. § 20 VIII EStG);
- **entnommene, zunächst nach § 34a I EStG begünstigt besteuerte Gewinne** werden mit einem Nachversteuerungssatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag versteuert (§ 34a EStG)

Sachverhalt II : Ausschüttung bzw. (Rest-)Entnahme des Gewinns 01

Zur modellhaften Untersuchung erzielen K-GmbH und P GmbH & Co KG in 02 Ergebnisse von 0 €.

Unternehmensverbund : Kapitalgesellschaft

Die K-GmbH beschließt in 02 die **Ausschüttung des kompletten JÜ 01 i.H.v. 684.250 €**.

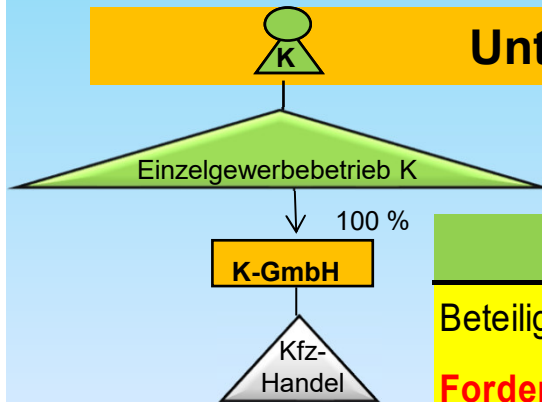
Nach Abzug von 171.062,50 € Kapitalertragsteuer (25 %) und 9.408,44 € Solidaritätszuschlag (5,5 %) werden 503.779,06 € **auf ein privates Bankkonto des K** überwiesen.

KapESt und Solz sind auf die Festsetzung von EST bzw. Solz des K nach § 36 II Nr. 2 EStG, § 1 II SolzG anzurechnen und bleiben **ohne Belastungswirkung**.

Unternehmensverbund : Personengesellschaft

Die P-GmbH & Co KG überweist in 02 dem P den von seinem **Gewinnanteil 01 i.H.v. 846.359 €** nach Abzug der Entnahme 01 i.H.v. 298.038 € **noch 548.321 €** auf ein privates Bankkonto.

Bilanzierung der Ausschüttung des Gewinns 01 in 02



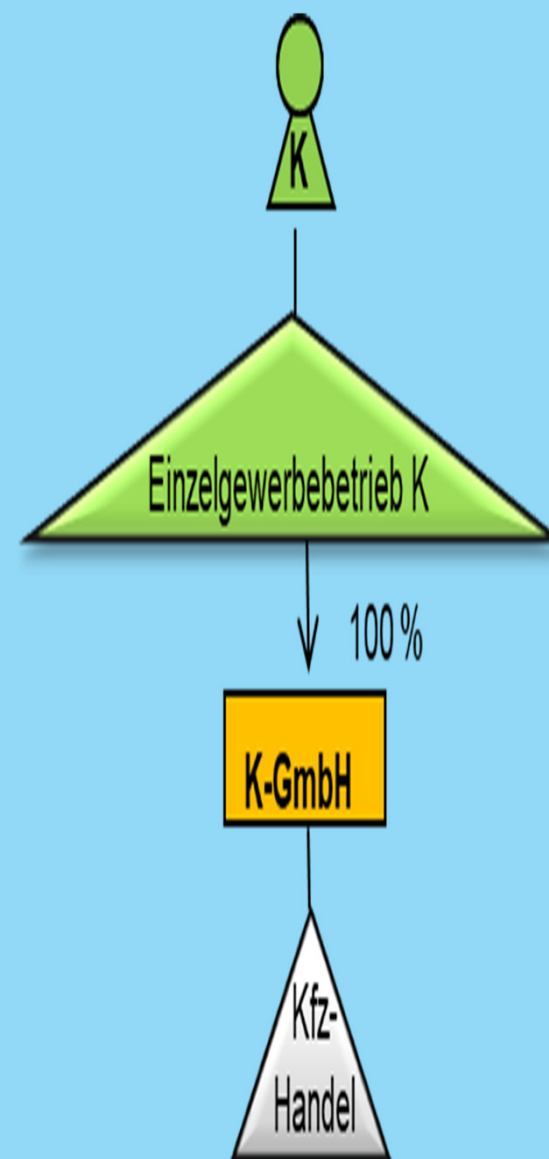
Unternehmensverbund: „Kapitalgesellschaft“

HB / StB 31.12.02 des <u>EU „K“</u>			
Beteiligung K-GmbH	10.000.000	Eigenkapital	x
Forderung	+ 684.250	Gewinn (Bet.ertr.)	+ 684.250
	- 684.250	Entnahmen	- 684.250
Div. Aktiva		Div. Passiva	x

HB / StB 31.12.02 der <u>K-GmbH</u>			
Finanzkto.	- 684.250	Gez. Kapital	1.000.000
		Kapitalrücklage	9.000.000
		Gewinnvortrag	+ 684.250
			- 684.250
		JÜ	-
		Verb. gg. Ges.	+ 684.250
			- 684.250
Div. Aktiva	x	Div. Passiva	x

Besteuerung der Ausschüttung bzw. der (Rest-)entnahme des Gewinns in 02

Wj. / VZ 02	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"
Steuerschuldner:	K
	TEV § 3 Nr. 40 lit. d EStG (60 %)
Grenzsteuersatz / Steuersatz § 34a IV	45%
Gewinn	684.250
GewSt (Hebesatz 450 %)	§ 9 Nr.2a GewStG
Nachversteuerungsbetrag	
ESt	184.748
Solz	10.161
Gesamtbelastung Steuerschuldner	194.909
Steuerschuldner:	K-GmbH
Gewinn vor Steuern	0
Gewerbeertrag vor Steuern	0
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 0
KSt	0
Solz	0
Gesamtbelastung Steuerschuldner	0
Gesamtbelastung im Verbund	194.909
Gesamtbelastung im Verbund <u>01</u>	315.750
Gesamtbelastung im Verbund <u>01+02</u>	<u>510.659</u>



Besteuerung der Ausschüttung bzw. der (Rest-)entnahme des Gewinns in 02

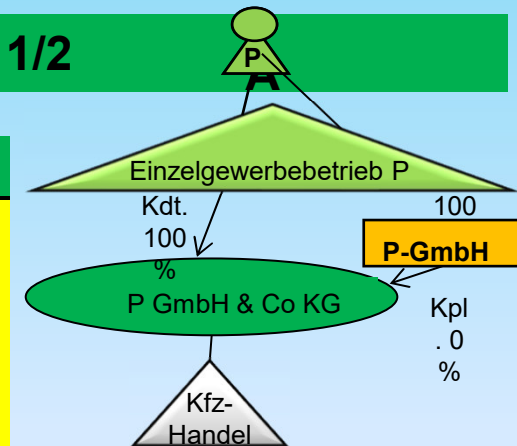
Gewinn vor Steuern	1.000.000	
Gesamtsteuerbel. Verbund 01+02	- 510.659	
verbleiben für K bzw. P	489.341	
Zu- und Abflüsse im PV v. K bzw. P		
Entnahme 01		
EST und Solz 01	-	
Entnahme 02	-	
Gewinnausschüttung 02 (netto)	+ 503.779	
EST und Solz 02	- 194.909	
Anrechnung KapSt + Solz	+ 180.471	
Summe	+ 489.341	

(Rest-)entnahme des Gewinns 01 in 02

Unternehmensverbund: „Personenhandels-gesellschaft“ 1/2

HB / Steuerl. GB 31.12.02 der <u>P-GmbH & Co KG</u>			
Finanzkto.	- 548.321	Kapital I P	1.000.000
		Kapital I P-GmbH	0
		Kapital II P	8.676.963
		Verb. gg. P	846.359
			- 548.321 298.038
Div. Aktiva	x	Div. Passiva	X

Sonderbilanz P 31.12.01 bei der <u>P-GmbH & Co KG</u>			
Beteiligung P-GmbH	25.000	Kapital P	871.359
Forderung	846.359	Entnahmen	- 548.321 323.038
	- 548.321 + 298.038		

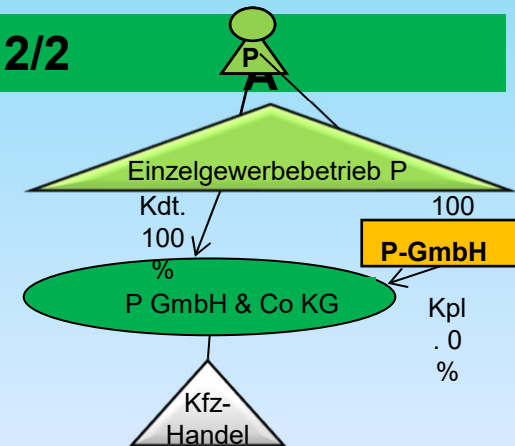


Nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a III 2 EStG zum 31.12.01	701.963
Anteil P 02: Entnahmen ./.. Einlagen ./.. STB-Gewinn (Entnahmeüberhang)	548.321
Nachversteuerungsbetrag nach § 34a IV 1 EStG	548.321
Nachversteuerungspflichtiger Betrag nach § 34a III 2 EStG zum 31.12.02	153.642

(Rest-)entnahme des Gewinns 01 in 02

Unternehmensverbund: „Personenhandels-gesellschaft“ 2/2

HB 31.12.02 des EU „P“					
Beteiligung P GmbH & Co KG	9.676.963	Eigenkapital			x
Beteiligung P-GmbH	25.000				
Forderung	846.359	Entnahmen		- 548.321	
	- 548.321	+ 298.038	JÜ		+ 298.038
Div. Aktiva		x	Div. Passiva		x



StB 31.12.02 des EU „P“					
„Beteiligung“	10.548.321		Eigenkapital		x
P-GmbH-Co KG	- 548.321	10.000.000	Entnahmen		- 548.321
			JÜ / STB-Gewinn		-
Div. Aktiva			Div. Passiva		x

Besteuerung der Ausschüttung bzw. der (Rest-)entnahme des Gewinns in 02

Wj. / VZ 02			Unternehmensverbund "Personengesellschaft"	
Steuerschuldner:			P	
			Nachversteuerung § 34a IV EStG	
			45% / 25,00%	
Grenzsteuersatz / Steuersatz § 34a IV			0	
Gewinn			X 3,50 % X 450 % = 0	
Nachversteuerungsbetrag			548.321	
ESt			137.080	
SolZ			7.539	
Gesamtbelastung Steuerschuldner			144.620	
Steuerschuldner:			P GmbH & Co KG	
Gewinn vor Steuern			0	
Gewerbeertrag vor Steuern			- FB 24.500 = 0	
GewSt			X 3,50 % X 450 % = 0	
KSt				
SolZ				
Gesamtbelastung Steuerschuldner			0	
Gesamtbelastung im Verbund			144.620	
Gesamtbelastung im Verbund 01			307.597	
Gesamtbelastung im Verbund 01+02			<u>452.217</u>	

Besteuerung der Ausschüttung bzw. der (Rest-)entnahme des Gewinns in 02

Gewinn vor Steuern		1.000.000
Gesamtsteuerbel. Verbund 01+02		- 452.217
verbleiben für K bzw. P		547.783
Zu- und Abflüsse im PV v. K bzw. P		
Entnahme 01		+ 298.038
EST und Solz 01		- 153.956
Entnahme 02		+ 548.321
Gewinnausschüttung 02 (netto)		-
EST und Solz 02		- 144.620
Anrechnung KapSt + Solz		
Summe		+ 547.783

Besteuerung der Ausschüttung bzw. der (Rest-)entnahme des Gewinns in 02

Wj. / VZ 02	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
	TEV § 3 Nr. 40 lit. d EStG (60 %)	Nachversteuerung § 34a IV EStG
Grenzsteuersatz / Steuersatz § 34a IV	45%	45% / 25,00%
Gewinn	684.250	0
GewSt (Hebesatz 450 %)	§ 9 Nr.2a GewStG	X 3,50 % X 450 % = 0
Nachversteuerungsbetrag		548.321
ESt	184.748	137.080
Solz	10.161	7.539
Gesamtbelastung Steuerschuldner	194.909	144.620
Steuerschuldner:	K-GmbH	P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern	0	<div>Bei „Regelbesteuerung“ in 01:</div> <div style="border: 2px solid orange; padding: 10px; margin-top: 10px;"> <div style="text-align: right; margin-bottom: 10px;"><u>484.310</u></div> <div style="display: flex; justify-content: space-between; align-items: center;"> <div style="background-color: magenta; padding: 5px;">Differenz:</div> <div style="background-color: magenta; padding: 5px;">- 32.093</div> </div> </div>
Gewerbeertrag vor Steuern	0	
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 0	
KSt	0	
Solz	0	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	0	
Gesamtbelastung im Verbund	194.909	
Gesamtbelastung im Verbund 01	315.750	307.597
Gesamtbelastung im Verbund 01+02	<u>510.659</u>	<u>452.217</u>
	Differenz: - 58.442	

Sachverhalt II : Abwandlung

Wie oben

Unternehmensverbund : Kapitalgesellschaft

Anteile an der K-GmbH sind im Privatvermögen des K

Besteuerung der Ausschüttung mit Abgeltungssteuer

Wj. / VZ 02	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
	§ 32d EStG	Nachversteuerung § 34a IV EStG
Steuersätze § 32d I bzw. § 34a IV	25%	25%
Gewinn		0
GewSt (Hebesatz 450 %)		X 3,50 % X 450 % = 0
Einn. 20 EStG / Nachverst.betrag	684.250	548.321
ESt	171.063	137.080
Solz	9.408	7.539
Gesamtbelastung Steuerschuldner	180.471	144.620
Steuerschuldner:	K-GmbH	P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern	0	0
Gewerbeertrag vor Steuern	0	- FB 24.500 = 0
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 0	X 3,50 % X 450 % = 0
KSt	0	
Solz	0	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	0	0
Gesamtbelastung im Verbund	180.471	144.620
Gesamtbelastung im Verbund <u>01</u>	315.750	307.597
Gesamtbelastung im Verbund <u>01+02</u>	<u>496.221</u>	<u>452.217</u>
	Differenz:	- 44.004

Sachverhalt II : Abwandlung

Wie oben

Unternehmensverbund : Personengesellschaft

Die P-GmbH & Co KG überweist in 02 dem P den von seinem **Gewinnanteil 01** 846.359 € einen Betrag von **mindestens 701.963 €** auf ein privates Bankkonto.

Besteuerung des vollständigen nachversteuerungspflichtigen Betrages

Wj. / VZ 02	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
	§ 32d EStG	Nachversteuerung § 34a IV EStG
Steuersätze § 32d I bzw. § 34a IV	25%	25%
Gewinn		0
GewSt (Hebesatz 450 %)		X 3,50 % X 450 % = 0
Einn. 20 EStG / Nachverst.betrag	684.250	701.963
ESt	171.063	175.491
Solz	9.408	9.652
Gesamtbelastung Steuerschuldner	180.471	185.143
Steuerschuldner:	K-GmbH	P-GmbH & Co KG
Gewinn vor Steuern	0	0
Gewerbeertrag vor Steuern	0	- FB 24.500 = 0
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 0	X 3,50 % X 450 % = 0
KSt	0	
Solz	0	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	0	0
Gesamtbelastung im Verbund	180.471	185.143
Gesamtbelastung im Verbund <u>01</u>	315.750	307.597
Gesamtbelastung im Verbund <u>01+02</u>	<u>496.221</u>	<u>492.740</u>
	Differenz:	- 3.481

Besteuerung des vollständigen nachversteuerungspflichtigen Betrages

Wj. / VZ 02	Unternehmensverbund "Kapitalgesellschaft"	Unternehmensverbund "Personengesellschaft"
Steuerschuldner:	K	P
	§ 32d EStG	Nachversteuerung § 34a IV EStG
Steuersätze § 32d I bzw. § 34a IV	25%	25%
Gewinn		0
GewSt (Hebesatz 450 %)		X 3,50 % X 450 % = 0
Einn. 20 EStG / Nachverst.betrag	684.250	<div>Bei „Regelbesteuerung“ in 01:</div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; text-align: center; margin: 5px 0;">484.310</div> <div style="background-color: yellow; padding: 5px; display: inline-block; margin: 5px 0;">Differenz:</div> <div style="background-color: yellow; padding: 5px; display: inline-block; margin: 5px 0;">+ 8.430</div> <div>entspricht einer „Verzinsung“ der Thesaurierungs- begünstigung von 176.713 € i.H.v. 4,77 % insgesamt / bzw.</div> <div style="text-align: right; margin-top: 10px;"> <i>Dauer in Jahren</i> $\sqrt{\frac{8430}{176713} - 1}$ </div>
ESt	171.063	
Solz	9.408	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	180.471	
Steuerschuldner:	K-GmbH	
Gewinn vor Steuern	0	<div style="border: 2px solid orange; padding: 10px;"> <div style="background-color: yellow; padding: 5px; display: inline-block; margin: 5px 0;">Differenz:</div> <div style="background-color: yellow; padding: 5px; display: inline-block; margin: 5px 0;">+ 8.430</div> <div>entspricht einer „Verzinsung“ der Thesaurierungs- begünstigung von 176.713 € i.H.v. 4,77 % insgesamt / bzw.</div> <div style="text-align: right; margin-top: 10px;"> <i>Dauer in Jahren</i> $\sqrt{\frac{8430}{176713} - 1}$ </div> </div>
Gewerbeertrag vor Steuern	0	
GewSt	X 3,50 % X 450 % = 0	
KSt	0	
Solz	0	
Gesamtbelastung Steuerschuldner	0	
Gesamtbelastung im Verbund	180.471	
Gesamtbelastung im Verbund <u>01</u>	315.750	
Gesamtbelastung im Verbund 01+02	<u>496.221</u>	
		<u>492.740</u>

Ausschüttungs- und Entnahmemöglichkeiten bei einem Gewinns 02

Sachverhalt II – Abwandlung :



Die K-GmbH und P-GmbH & Co KG erzielen auch in 02 einen Gewinn vor Steuern i.H.v. 1.000.000 €.

Unternehmensverbund : Kapitalgesellschaft

Sämtliche Ausschüttungen in 02 führen zur dargestellten Besteuerung im BV im TEV (oder im PV mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d I EStG / Abgeltungssteuer). Der Gewinn 02 unterliegt bis zu seiner Ausschüttung zunächst wieder nur der Besteuerung mit KSt und GewSt (vgl. 01).

Unternehmensverbund : Personengesellschaft

P kann bis zur Höhe des Steuerbilanzgewinns 02 von **846.359 €** (vgl. 01) (per Saldo) Entnahmen tätigen, ohne dass es zu einer Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrages kommt, vgl. § 34a IV 1 EStG.

P kann bei Entnahmen i.H.v. (per Saldo) bis zur Höhe der (fikt.) Belastung mit ESt und Solz i.H.v. **298.038 €** (vgl. 01) den kompletten steuerlichen Gewinn 02 i.H.v. 1.000.000 € erneut begünstigt nach § 34a EStG besteuern, obwohl die **tats. Steuerbelastung** wegen § 35 EStG um 144.075 € (incl. Solz) geringer ist.

Bei **Entnahmen von mehr als 298.038 € und weniger als 1.000.000 €** ist eine **teilweise Begünstigung** des steuerlichen Gewinns 02 möglich.

Inhaltsverzeichnis

Bilanzierung und Besteuerung von Beteiligungen an PersG/KapG im Unternehmensverbund

1. Modellhafte Konzernstrukturen
2. Bilanzierung der Gründung
3. Bilanzierung und Besteuerung des thesaurierten Gewinns
4. Besteuerung des ausgeschütteten bzw. entnommenen Gewinns
5. Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm vom 18.7.2025 und Folgeänderungen

Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 18.7.2025:

§ 23 I KStG

Die Körperschaftsteuer beträgt für

1. Veranlagungszeiträume bis 2027 **15 %**,
2. den Veranlagungszeitraum 2028 **14 %**,
3. den Veranlagungszeitraum 2029 **13 %**,
4. den Veranlagungszeitraum 2030 **12 %**,
5. den Veranlagungszeitraum 2031 **11 %**
und
6. Veranlagungszeiträume ab 2032 **10 %**
des zu versteuernden Einkommens.

§ 34a I EStG

...nicht entnommene Gewinne ...auf Antrag
...mit einem Steuersatz von

1. **28,25 %** für VZ bis 2027,
2. **27 %** für die VZ 2028 und 2029,
3. **26 %** für die VZ 2030 und 2031
und
4. **25 %** für VZ ab 2032
zu berechnen.....

Belastungsveränderungen / Folgewirkungen


Steuerbelastungen in %	Gewinne einer Kapitalgesellschaft				Gewinne einer Personengesellschaft			andere Überschuss- einkünfte	
Steuerschuldner:	Anteilseigner				Gesellschafter			nat. Person	
	TEV		§ 32d EStG		"Regelbesteuerung"	§ 34a EStG			
	bisher	ab 32	bisher	ab 32	unverändert	bisher	ab 32		
Einnahme / Ertrag (i.S.v.) § 20 EStG	68,42	73,70	68,42	73,70					
Freistellung § 3 Nr. 40 lit. d EStG	40%	40%							
verbleibende BMG	41,05	44,22							
steuerlicher / begünstigter Gew./ Eink.					100			100	
Begünstigter Steuersatz § 34a EStG						28,25%	25%		
ESt vor Anrechnung					45	28,25	25,00		
GewSt-Anrechnung § 35 EStG					14,00				
ESt im Jahr der Gewinnrealisation					31,00	14,25	11,00	45,00	
Solz im Jahr der Ausschüttung / Entn.					1,71	0,78	0,61	2,48	
max. Nachsteuerungsbetrag						70,20	73,63		
Nachverst.-Satz § 34a IV EStG						25%	25%		
Gesonderter ESt-Satz § 32d I EStG			25%	25%					
ESt im Jahr der Ausschüttung / Entn.	18,47	19,90	17,11	18,43		17,55	18,41		
Solz im Jahr der Ausschüttung / Entn.	1,02	1,09	0,94	1,01		0,97	1,01		
Gesamtbelastung Steuerschuldner	19,49	20,99	18,05	19,44	32,71	33,54	31,03	47,48	
Steuerschuldner:	Kapitalgesellschaft				Personengesellschaft				
Gewinn vor Steuern	100				100				
GewSt	15,75				15,75				
	bisher		ab 2032						
KSt-Satz § 23 I KStG	15%		10%						
KSt	15		10						
Solz	0,83		0,55						
Gesamtbelastung Steuerschuldner	31,58		26,30		15,75				
	bisher	ab 32	bisher	ab 32	bisher	ab 32	bisher		ab 32
Gesamtbelastung	51,07	47,29	49,63	45,74	48,46		49,29		46,78

Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland vom 18.7.2025:

Notwendige Folgeänderungen: aus dem Referentenentwurf v. 30.05.2025

~~Unternehmen~~. Die Körperschaftsteuer-Tarfsenkung bedingt die Anpassung weiterer gesetzlicher Regelungen, die aufgrund der Vielzahl der Änderungen wirkungsgleich in einem späteren Gesetzgebungsverfahren gesetzgeberisch nachvollzogen werden. Die Folgeänderungen werden materiell sowie in der zeitlichen Anwendung korrespondierend zur Senkung des Körperschaftsteuersatzes umgesetzt werden. Dies betrifft u. a. Anpassungen im Kapitalertragsteuerverfahren und beim Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen.

Bei einer gleichbleibenden steuerlichen Belastung für ausgeschüttete bzw. entnommene Gewinne müssten sich m.E. **(rein mathematisch abgeleitet)** die folgenden Anpassungen ergeben: ???

	§ 3 Nr. 40 lit. d EStG (TEV)		
	§ 32d I EStG (ges. Steuersatz/ Abgeltungssteuer)		§ 34a IV EStG (Nachversteuerungssatz)
bis 2028	40%	25%	25%
2029	38%	26%	26,28%
2030	36%	27%	26,28%
2031	34%	28%	27,28%
2032	32%	29%	27,28%
ab 2033	30%	30%	28,25%

Folgeänderungen (rein mathematische Ableitung)

Steuerbelastungen in %	Gewinne einer Kapitalgesellschaft				Gewinne einer Personengesellschaft		
Steuerschuldner:	Anteilseigner				Gesellschafter		
	TEV		§ 32d EStG		"Regelbesteuerung"	§ 34a EStG	
	bisher	ab 32	bisher	ab 32	unverändert	bisher	ab 32
Einnahme / Ertrag (i.S.v.) § 20 EStG	68,42	73,70	68,42	73,70			
Freistellung § 3 Nr. 40 lit. d EStG	40%	30%					
verbleibende BMG	41,05	52,17					
steuerlicher / begünstigter Gewinn					100		
Begünstigter Steuersatz § 34a EStG						28,25%	25%
ESt vor Anrechnung					45	28,25	25,00
GewSt-Anrechnung § 35 EStG					14,00		
ESt im Jahr der Gewinnrealisation					31,00	14,25	11,00
Solz im Jahr der Ausschüttung / Entn.					1,71	0,78	0,61
max. Nachsteuerungsbetrag						70,20	73,63
Nachverst.-Satz § 34a IV EStG						25%	28,24%
Gesonderter ESt-Satz § 32d I EStG			25%	30%			
ESt im Jahr der Ausschüttung / Entn.	18,47	23,48	17,11	22,11		17,55	20,79
Solz im Jahr der Ausschüttung / Entn.	1,02	1,29	0,94	1,22		0,97	1,14
Gesamtbelastung Steuerschuldner	19,49	24,77	18,05	23,33	32,71	33,54	33,54
Steuerschuldner:	Kapitalgesellschaft				Personengesellschaft		
Gewinn vor Steuern	100				100		
GewSt	15,75				15,75		
	bisher		ab 2032				
KSt-Satz § 23 I KStG			10%				
KSt	15		10				
Solz	0,83		0,55				
Gesamtbelastung Steuerschuldner	31,58		26,30		15,75		
Gesamtbelastung	51,07	51,07	49,63	49,63	48,46	49,29	49,29