

2.4 Unterschiede der Personengesellschaften zum Einzelunternehmen

Neben dem Einzelunternehmen wird im weiteren auch für eine Personengesellschaft und für eine juristische Person je ein Jahresabschluss dargestellt. Der im vorherigen Abschnitt eingeführte Beispielbetrieb in der Rechtsform eines Einzelunternehmens ist daher durch die Einarbeitung einiger rechtsformspezifischer Annahmen zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) umgearbeitet worden (vgl. Anlage 2). Die schon im Einzelunternehmen vorgestellten Annahmen in der Produktionstechnik bleiben davon unberührt. Bei Annahme gleicher Naturaldaten bezieht die GbR ihre Ergebnisunterschiede lediglich aus der veränderten Rechtsform.

Zwei Gesellschafter mit Gewinnbeteiligung

Wesentliches Unterscheidungsmerkmal der GbR zum Einzelunternehmen ist die Tatsache, dass nicht mehr der Unternehmer allein über die Produktionsfaktoren und den Gewinn verfügt, sondern dass es mehrere Personen gibt, die eine Mitunternehmerstellung haben. Für den Modellbetrieb in der Rechtsform der GbR wurde neben dem ursprünglichen Einzelunternehmer einer der vorher abhängig Beschäftigten zum zweiten GbR-Gesellschafter ausgewählt. Um die Bedingungen für einen Vergleich der Rechtsformen trotzdem gleich zu halten, entspricht seine interne Gesellschafterentlohnung in Höhe von 29.760 EUR genau seinem bisherigen Bruttogehalt einschließlich Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung.

Sonderbetriebsvermögen

Das Betriebsvermögen ist Gesamthandseigentum der Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Im Beispiel bleibt der ehemalige Einzelunternehmer allerdings alleiniger Eigentümer des gesamten, im Einzelunternehmen zum Betriebsvermögen gehörenden, Grund und Bodens sowie der Werkstatt. Grund und Boden sowie die Werkstatt überlässt er der GbR zur Nutzung, hält sie also im Sonderbetriebsvermögen und erhält dafür im Rahmen der Gewinnverteilung eine Entlohnung. Die übrigen Wirtschaftsgebäude sind in diesem speziellen Beispiel Gesamthandseigentum. Die flächenbezogenen Abgaben auf den im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Grund und Boden (Grundsteuer, Berufsgenossenschaft, u.a.) werden von vornherein von der Gesellschaft bezahlt. Die mit der wirtschaftlichen Nutzung verbundenen Aufwendungen für die Werkstatt (Abschreibung, Unterhaltung, Versicherung, Energie) werden hingegen im Sonderbetriebsvermögen, also vom Eigentümer, getragen.

Für den Abschluss der GbR bedeuten diese beiden oben genannten Aspekte eine systembedingte Gewinnerhöhung, da für den zweiten Gesellschafter zunächst kein Lohn gezahlt zu werden braucht und auch die Werkstatt nicht bei der GbR abgerechnet wird. In Anlage 2 dieser Broschüre sind die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung der GbR abgebildet.

Bilanz und G+V der GbR

Die Bilanz der GbR ist um den Betrag des Sonderbetriebsvermögens verkürzt, die Entnahmen sind um den Betrag der Faktorentlohnung für die eingebrachte Arbeit und die Entlohnung des Sonderbetriebsvermögens erhöht. Alle übrigen Buchungsvorgänge und Wertansätze bleiben gegenüber dem Einzelunternehmen gleich. Im Ergebnis erhöht sich der Gewinn der Personengesellschaft auf 126.300 EUR. Einschließlich des im Sonderbetriebsvermögen erzielten Verlusts in Höhe von 6.240 EUR beträgt der kumulierte Gewinn 120.060 EUR (90.300 EUR, wie beim Einzelunternehmen, plus 29.760 EUR kalkulatorische Entlohnung des Gesellschafters, der zuvor als Fremd-AK im Unternehmen beschäftigt war).

Ergebnis GbR plus Sonderbetriebsvermögen

In Anlage 3 dieser Broschüre sind zusätzlich die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung des Sonderbetriebsvermögens dargestellt.

Werden die Werte aus der GbR und dem Sonderbetriebsvermögen zusammen gefasst, so entsprechen sie mit Ausnahme der kalkulatorischen Entlohnung denen des Einzelunternehmens.

Bilanz Sonderbetriebsvermögen

2.5 Unterschiede der juristischen Personen zum Einzelunternehmen

Als drittes Beispiel für eine in der Praxis häufig verwendete Rechtsform wird für den Modellbetrieb eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) unterstellt (vgl. Anhang 4 dieser Broschüre). Die Frage nach den Eigentümern der GmbH wird im Weiteren nicht verfolgt, da die Gewinnverwendung in dieser Broschüre nicht von Interesse ist.

Eigenkapital

Ein wesentlicher Unterschied zwischen einer juristischen Person und einem Einzelunternehmen besteht in der rechtsformspezifischen Ausweisung des Eigenkapitals. Der Beispielbetrieb, in seiner Darstellung als GmbH, ist mit einem gezeichneten Kapital in Höhe von 26.000 EUR Stammkapital (Code 1403) ausgestattet worden. Das verbleibende Eigenkapital (ohne Bilanzgewinn) wurde aus Vereinfachungsgründen komplett als Kapitalrücklage (Code 1405) verbucht. Der Bilanzgewinn setzt sich im Beispiel aus dem Jahresüberschuss des Geschäftsjahres (Code 1431) und dem Gewinnvortrag des Vorjahres (Code 1430) zusammen. Die Höhe des Eigenkapitals und der Bilanzsumme der GmbH ist im Beispiel identisch mit den vergleichbaren Werten beim Einzelunternehmen und bei der Personengesellschaft einschließlich Sonderbetriebsvermögen. Damit ist eine vollständige Vergleichbarkeit entsprechender Bilanzkennzahlen möglich.

In der buchhalterischen Praxis wird die vollständig konforme Entwicklung der beiden o.g. Kennzahlen in den jeweiligen Rechtsformen eher die Ausnahme bleiben. Für den Vergleich der GmbH z.B. zum Einzelunternehmen mit exakt gleichen Bilanzansätzen war es im Beispiel notwendig, den monetären Unterschied zwischen Jahresüberschuss (GmbH) und Gewinn (Einzelunternehmen) den Unterschieden zwischen den sonstigen jeweiligen Zahlungsströmen in den beiden Rechtsformen anzupassen. Anders ausgedrückt ist im Beispiel die Summe von Geschäftsführergehalt (56.000 EUR), Körperschaftsteuer (2.203 EUR) und Gewerbesteuer (4.040 EUR) in der GmbH gleich der Summe aus Privatentnahmen und Privateinlagen im Einzelunternehmen (62.243 EUR). Die GbR inkl. Sonderbetriebsvermögen ist in diesem Zusammenhang wie das Einzelunternehmen zu bewerten.

Jahresüberschuss

Der Jahresüberschuss der GmbH beträgt im Beispiel 28.057 EUR. Ausgehend vom Ergebnis des vergleichbaren Einzelunternehmens sind rechtsformbedingt Körperschaftsteuer (2.203 EUR) und Gewerbeertragsteuer (4.040 EUR) abzuziehen. Darüber hinaus werden im Beispiel Personalaufwendungen für den Geschäftsführer in Höhe von 56.000 EUR gebucht.

2.6 Zusammenfassender Ergebnisvergleich für die drei Rechtsformen

Die nachfolgende Übersicht 2 fasst die bisher vorgenommenen Veränderungen als Übersicht zusammen. Ausgehend vom Gewinn des Einzelunternehmens (90.300 EUR) werden die systembedingten Änderungen bei der Personengesellschaft und der juristischen Person aufgelistet. Diese Ergebnisse bilden die Grundlage für die weiteren Ausführungen.

Übersicht 2: Erfolgsermittlung des Modellbetriebes bei unterschiedlichen Rechtsformen in der Stufe I

Rechtsform	Einzelunternehmen	Personengesellschaft (GbR)	Juristische Person (GmbH)
Kennzahlen (in EUR)			
Gewinn/Jahresüberschuss laut BMELV-Jahresabschluss	90.300,31		
Rechtsformbedingte Änderungen:			
Personengesellschaft zu Einzelunternehmen			
Gewinnvortrag für Arbeitsleistungen		29.760,00	
Sonderbetriebsvermögen:			
AfA Werkstatt		3.067,27	
Unterhaltung Werkstatt		1.250,00	
Versicherung Werkstatt		600,00	
Strom Werkstatt		1.322,73	
Verlust Sonderbetriebsvermögen		6.240,00	
Summe Veränderung GbR		36.000,00	
Rechtsformbedingte Änderungen:			
Juristische Personen zu Einzelunternehmen			
Personalaufwand Betriebsleiter			-56.000,00
Körperschaftsteuer			-2.203,00
Gewerbesteuer			-4.040,00
Summe Veränderung GmbH			-62.243,00
Gewinn/Jahresüberschuss laut BMELV-Jahresabschluss	90.300,31	126.300,31	28.057,31
Sonderbetriebsvermögen: Verlust Einzelgesellschafter in der Personengesellschaft		-6.240,00	