

**Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, SS 2017
Musterlösung**

1. Aufgabe

Es handelt sich bei der Beteiligung der GmbH an der KG um einen Mitunternehmeranteil, die Einkünfte aus dieser Beteiligung sind zunächst einheitlich und gesondert (§§ 179, 180 AO) zu ermitteln und im Anschluss auf die Gesellschafter nach dem Transparenzprinzip zu verteilen. Der an die KG durch die GmbH überlassene Gebäudeteil stellt Sonderbetriebsvermögen I der GmbH bei der KG dar, entsprechend sind die sich hieraus ergebenden Einnahmen als Sonderbetriebseinnahmen (SBE) und die korrespondierenden Ausgaben als Sonderbetriebsausgaben (SBA) zu erfassen.

	EUR		Pkt.
A. Ertragsteuerbelastung der KG (GewSt)			
Steuerliches Ergebnis der KG (Mitunternehmerschaft) gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (lt. Sachverhalt ohne Sonderbetriebsbereich)	500.000,00		
+ Mieteinnahmen der GmbH (SBE, netto)	60.000,00	2	
./. Grundstückskosten der GmbH anteilig (SBA)	-20.000,00	2	
./. AfA auf vermieteten Gebäudeteil (SBA)	-15.000,00	2	
./. Zinsen aus der Finanzierung des Mitunternehmeranteils durch die GmbH (SBA)	-5.000,00	2	
Steuerliches Ergebnis der KG (Mitunternehmerschaft) gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (= Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG)	520.000,00		
+ Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG	0,00		
<i>nicht erkennbar</i>			
./. Kürzungen gem. § 9 GewStG			
Nr. 1: Einheitswertkürzung hinsichtlich SBV (anteilig = 40%)	-2.688,00	4	
Gewerbeertrag I	517.312,00		
Rundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	-12,00	1	
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	-24.500,00	1	
Gewerbeertrag II	492.800,00		
Steermessbetrag	17.248,00	2	
Gewerbsteuer (HS = 475%)	81.928,00	2	
<u>nachrichtlich:</u> Gewinnverteilung der KG			
		<u>GmbH</u> 70%	<u>Dritte</u> 30%
Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft	520.000,00		
SBE für GmbH	-60.000,00	60.000,00	
SBA für GmbH	40.000,00	-40.000,00	
Gesamthandsgewinn	500.000,00	350.000,00	150.000,00
		370.000,00	150.000,00
Probe:		520.000,00	4

B. Ertragsteuerbelastung der GmbH (KSt, GewSt)		
vorläufiger handelsrechtlicher Jahresüberschuss lt. Sachverhalt	1.408.500,00	
Bilanzielle Korrekturen		
a) Die Verbuchung der Mietzahlung muss aufgrund der ausgeübten Option zur Umsatzsteuerpflicht netto, d.h. ohne die in den Mietzahlungen enthaltene Umsatzsteuer erfolgen ($\text{€ } 5.950 \cdot 19/119 \cdot 12 \text{ Monate}$).	-11.400,00	2
b) Die Verbuchung der Entahme des Vorjahresgewinns aus der KG darf weder handels- noch steuerbilanziell als Ertrag verbucht werden, sondern ist mit der im Vorjahr ausgewiesenen Forderung (Handelsbilanz) bzw. mit dem Buchwert der Beteiligung an der KG (Steuerbilanz = Spiegelbildmethode) erfolgsneutral zu verrechnen.	-80.000,00	2
c) Die Tilgungsleistungen auf das Darlehen zur Finanzierung des Mitunternehmeranteils an der KG stellen keinen Aufwand dar, sondern diese sind erfolgsneutral mit dem Darlehen zu verrechnen.	7.000,00	2
d) Die von der AG vereinnahmte Dividende ist brutto, d.h. inkl. der KapESt, als Beteiligungsertrag zu verbuchen. Die Kapitalertragsteuer ist in gleicher Höhe als Aufwand zu verbuchen.	16.666,67 -16.666,67	1 1
e) Das Inventurergebnis ist zu verbuchen, um den Sollbestand dem Istbestand anzupassen (Bestandserhöhung iH.v. € 30.000, insofern keine Aufwandsverbuchung zulässig).	30.000,00	2
f) Der Verzicht auf die Auszahlung der Zinsen auf das Darlehen Werners rückwirkend zum 30.12.17 stellt ein werterhellendes Ereignis dar, so dass aufgrund des Wegfalls der Rückzahlungsverpflichtung die entsprechende Verbindlichkeit in der Bilanz zum 31.12.16 nicht mehr passiviert werden darf.	25.000,00	4
g) Gewinn aus der Veräußerung der Aktien an der AG (lt. Sachverhalt noch nicht gebucht)	150.000,00	2
Korrigiertes Handelsbilanzergebnis	1.529.100,00	
<i>Keine Korrekturen Handels- zu Steuerbilanz</i>		
Korrigiertes Steuerbilanzergebnis	1.529.100,00	

Außerbilanzielle Korrekturen- *Steuerfreie Erträge*

Gewinn aus der **Veräußerung** der Aktien an der AG gem. § 8b Abs. 2 KStG
(Hinweis: Die **Dividende** selbst ist wegen § 8b Abs. 4 KStG nicht steuerfrei).

-150.000,00 2

- *Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben*

a) **Pauschale** gem. § 8b Abs. 3 KStG hinsichtlich des gem. § 8b Abs. 2 KStG
steuerfreien Veräußerungsgewinns.

7.500,00 2

b) **Personensteuern** (§ 10 Nr. 2 KStG)

290.666,67 4

KSt-Vorauszahlungen 16	250.000,00	
KSt-Nachzahlungen 14	21.500,00	(inkl. Nebenleistungen)
KapESt Zinsen	2.500,00	
KapESt Dividende AG	16.666,67	(nachgebucht, s.o.)
	<u>290.666,67</u>	

c) **Gewerbesteuer** (§ 4 Abs. 5b EStG, § 8b Abs. 1 KStG)

243.500,00 2

GewSt-Vorauszahlungen 16	200.000,00	
GewSt-Nachzahlungen 13	43.500,00	(inkl. Nebenleistungen)
	<u>243.500,00</u>	

- *Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)*

Umsatzbeteiligung an Elvira

47.250,00 4

Hinweis:

Umsatzbeteiligungen zugunsten von Gesellschaftern einer GmbH sind nur in Ausnahmefällen schuldrechtlich veranlasst, wenn ein besonderer Grund für die Gewährung dieser Tantiemenform (z.B. in der Aufbauphase an Vertriebsmitarbeiter, vgl. H 8.8. KStH 2015) vorliegt. Ein solcher Grund ist hier nicht erkennbar (Elvira arbeitet nicht vertriebsorientiert), so dass die Umsatzbeteiligung in voller Höhe eine vGa gem. § 8 Abs. 2 Satz 2 KStG darstellt.

Zinsaufwand hinsichtlich Werners Darlehens

25.000,00 4

Hinweis:

Da Werner aufgrund seiner Mehrheitsbeteiligung beherrschender Gesellschafter ist, gelten für ihn die (formellen) Besonderheiten der 2. Grundform der vGa. Die Tatsache, dass nach der zivilrechtlich wirksam vereinbarten Regelung (vierteljährliche Auszahlung der Zinsen) nicht tatsächlich verfahren wird, zeigt bei einem beherrschenden Gesellschafter die mangelnde Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, die eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung und damit eine vGa gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG begründet (vgl. H 8.5. KStH 2015).

- *Verdeckte Einlagen (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG)*

-25.000,00 4

Verzicht auf die Auszahlung der Darlehenszinsen

Hinweis:

Da vorliegend von einem vollständig werthaltigen Zinsanspruch auszugehen ist, hätte ein fremder Dritter auf die ihm vertraglich zustehende Zinsforderung nicht verzichtet, so dass der Verzicht in voller Höhe als gesellschaftsrechtlich veranlasst anzusehen ist. Der Vermögensvorteil, den Werner durch den Verzicht der GmbH gewährt, führt zu einer vE i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG. Eine Gegenrechnung der vE mit der zuvor berücksichtigten vGa ist nicht zulässig (grds. kein "Rückgängigmachen" einer vGa durch eine gegenläufige vE möglich, vgl. H 8.6. KStH 2015).

- Sonstige außerbilanzielle Korrekturen

Hinweis:

Der der GmbH aus der KG für 16 zuzurechnende Gewinnanteil muss im zVE der GmbH für 16 enthalten sein. Hierfür bestehen mehrere technische Möglichkeiten. Da vorliegend nicht erkennbar ist, wie hoch der isolierte Gesamthandsgewinnanteil der GmbH aus der KG ist, besteht nur die Möglichkeit, die Korrekturen außerbilanziell durchzuführen. Dabei ist insbesondere darauf zu achten, dass die SBE/SBA nicht doppelt erfasst werden. Es ergibt sich folgende Berechnung:

gesamter Gewinnanteil der GmbH lt. Gewinnverteilung	370.000,00 (s.o. "nachrichtlich")		
bereits als Ertrag erfasste SBE	-60.000,00		
bereits als Aufwand erfasste SBA	40.000,00		
zusätzlich zu erfassende Betriebseinnahmen	<u>350.000,00</u>	350.000,00	4
Zu versteuerndes Einkommen (§§ 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG) (= Ausgangsgröße GewSt, § 7 GewStG)		<u>2.318.016,67</u>	
+ Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG		0,00	
<i>nicht erkennbar</i>			
./. Kürzungen gem. § 9 GewStG			
Nr. 1: Einheitswertkürzung hinsichtlich eigenem BV (anteilig = 60%)		-4.032,00	4
Nr. 2: Gewinnanteil aus Mitunternehmenschaften (inkl. SBE/SBA)		-370.000,00	2
Gewerbeertrag I		<u>1.943.900,00</u>	
Rundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		0,00	
Gewerbeertrag II		<u>1.943.900,00</u>	
Steuermessbetrag		68.036,50	2
Gewerbsteuer (HS = 475%)		<u>323.173,38</u>	2
Körperschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 KStG, 15% * zVE)		<u>347.702,50</u>	2

C. Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel (Zusammenveranlagung gem. § 26b EStG)

			<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
- Einkünfte gem. §§ 15, 17 EStG		(60% = TEV)			
Einnahmen (Kaufpreis)	150.000,00	90.000,00			
./. Anschaffungskosten	200.000,00	120.000,00			
./. nachträgliche AK (VE, s.u.)	25.000,00	15.000,00			
./. Beratungskosten brutto	2.975,00	1.785,00			
	<u>-77.975,00</u>	<u>-46.785,00</u>	-46.785,00		4

Hinweis:

Da Werner auf **eine werthaltige Zinsforderung** verzichtet hat, wurde hierdurch eine **verdeckte Einlage** bewirkt, die in der GmbH im Rahmen der Ermittlung des zVE zu kürzen ist und auf der Gesellschafterebene aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Vermögenszuführung - wie bei einer offenen Einlage - die Anschaffungskosten nachträglich erhöht. Da der Verzicht einen Tag vor der Veräußerung stattgefunden hat, muss die verdeckte Einlage im Rahmen der Ermittlung der Anschaffungskosten zum 31.12.16 berücksichtigt werden.

Der **Verlust aus der Veräußerung der Beteiligung** i.S.v. § 17 EStG kann mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, da zwar eine Veräußerung innerhalb von fünf Jahren nach einem unentgeltlichem Erwerb vorliegt (Schenkung durch den Schwiegervater), dieser aber selbst im Falle einer Veräußerung den Veräußerungsverlust hätte geltend machen könnte (§ 17 Abs. 2 Satz 6 EStG).

- Einkünfte gem. § 19 EStG				
Einnahmen (ohne als vGa erfasste Gehälter)		120.000,00	100.000,00	
./. Werbungskosten (Pauschbetrag gem. § 9a EStG)		1.000,00	1.000,00	
		<u>119.000,00</u>	<u>99.000,00</u>	4
- Einkünfte gem. § 20 EStG				
Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (vGa an Elvira, in 16 noch kein Zufluss)	0,00			2
Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (vGa an Werner, Zufluss durch Verzicht in 16)	25.000,00			2
		<u>25.000,00</u>		
Gemeinsamer Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	-1.602,00			1
Einkünfte gem. § 20 EStG	23.398,00			
hierauf besonderer Steuersatz (§ 32d EStG)		5.849,50		1
Summe der Einkünfte		<u>72.215,00</u>	<u>99.000,00</u>	
Gesamtbetrag der Einkünfte		171.215,00		
./. Sonderausgaben lt. Sachverhalt		7.500,00		2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		163.715,00		2
hälftiges zu versteuerndes Einkommen (abgerundet)		81.857,00		2
hierauf tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG, 2017)		25.904,50		2
Verdoppelung wg. Zusammenveranlagung		51.809,00		2
				<u>100</u>