

**Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, SS 2014, alte PO  
Musterlösung**

1. Aufgabe	EUR	EUR	Pkt.
<b>Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KG (§ 179 AO), Gewerbesteuer der KG für den VZ 13</b>			
<b>1. Gesamthandsergebnis</b>			
<b>Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz</b>		<b>891.750,00</b>	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>			
a) Aus der "Überpreismiete" dürfen zum 31.12.12 keine bilanziellen Konsequenzen gezogen werden, da schwebende Geschäfte nach allgemeinen handelsrechtlichen GoB - mit Ausnahme der Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften gem. § 249 Abs. 1 HGB - grds. nicht bilanziert werden. Eine Drohverlustrückstellung ist vorliegend nicht zulässig, da bei nicht aktivierungsfähigen Gegenleistungen (hier: Nutzungsmöglichkeit der gemieteten Flächen) eine Drohverlustrückstellung nur gebildet werden kann, wenn der Beitrag der Gegenleistung zum Unternehmenserfolg nicht gegeben ist (insb. bei Leerstand der Flächen). Dies ist hier nicht der Fall.		175.000,00	2
b) Die Verbuchung des Disagios in der Handelsbilanz kann gem. § 250 Abs. 3 HGB in voller Höhe aufwandswirksam oder über eine anteilige Abgrenzung erfolgen. Die vorliegend gewählte sofortige Aufwandsverbuchung ist daher handelsrechtlich zulässig und nicht zu beanstanden.		0,00	1
<b>Korrigiertes Handelsbilanzergebnis</b>		<b>1.066.750,00</b>	
Gem. § 5 Abs. 5 EStG ist eine sofortige Aufwandsverbuchung eines Disagios nicht zulässig, so dass die zuvor geewählte handelsrechtliche Verbuchung korrigiert werden muss. In 13 dürfen nur € 4.000 (= € 40.000/5 * 6/12) als Zinsaufwand berücksichtigt werden, die auf die Folgejahre entfallenden anteiligen Zinsen sind zu aktivieren (€ 36.000).		36.000,00	1
<b>Korrigiertes Steuerbilanzergebnis</b>		<b>1.102.750,00</b>	
<u>Außerbilanzielle Korrekturen</u>			
<i>Steuerfreie Erträge</i>			
Die <b>Dividende aus der Beteiligung</b> an der Solutions GmbH unterliegt (anteilig) dem Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG bzw. dem Nulleinkünfteverfahren gem. § 8b Abs. 1, Abs. 6 KStG ( <u>Hinweis</u> : Keine Anwendung von § 8b Abs. 4 KStG, da die mittelbare Beteiligungsquote der GmbH an der AG < 10% beträgt (90% * 20%))			
für Werner:	€ 100.000 * 80% * 40 % (§ 3 Nr. 40 EStG)	-32.000,00	2
für GmbH:	€ 100.000 * 20% * 100 % (§ 8b Abs. 1, Abs. 6 KStG)	-20.000,00	2
<i>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</i>			
a) Pauschal nicht abzugsfähige Betriebsausgaben wegen Anwendung des Nulleinkünfteverfahrens zuvor (§ 8b Abs. 5 KStG) i.H.v. 5% der steuerfreien Erträge.		1.000,00	2
b) Gewerbesteuervorauszahlungen lt. Sachverhalt (§ 4 Abs. 5b EStG)		20.000,00	2
<b>Gesamthandsergebnis</b>		<b>1.071.750,00</b>	

<b>2. Sonderbetriebsergebnisse</b>				
a) Geschäftsführungsvergütung der KG für GmbH (SBE GmbH)		120.000,00		2
b) Geschäftsführungsvergütung der GmbH für Wener (SBA GmbH)		-120.000,00		2
c) Geschäftsführungsvergütung der GmbH für Wener (SBE Werner)		120.000,00		2
d) Echte Tätigkeitsvergütung für Werner (SBE Werner)		80.000,00		2
e) Fremdfinanzierungszinsen aus der Finanzierung des Kaufpreises des Mitunternehmeranteils durch Werner		-15.000,00		2
<b>Sonderbetriebsergebnisse</b>		<b>185.000,00</b>		
<b>3. Ergänzungsbilanzen</b>				
<p>Zum Zeitpunkt des Kaufes des KG-Anteils (1.1.00) musste Werner eine Ergänzungsbilanz in Höhe der Differenz zwischen seinem Kaufpreis und dem Buchwert des Kapitalkontos aufstellen, die hierin auszuweisenden stillen Reserven waren in den Folgejahren abzuschreiben. Lt. Sachverhalt bezieht sich die Mehrzahlung in <b>vollem Umfang auf den GFW</b>, da eine Einzelzuordnung zu WG nicht möglich war.</p>				
Mehrwert zum 1.1.00 (€ 160.000 ./ € 60.000)	100.000,00			
AfA p.a. (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG)	6.666,67		-6.666,67	4
<p>Bedingt durch die Veräußerung aller Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens im Rahmen der Geschäftsveräußerung (vgl. nachfolgend 4.) kann auch der Restbetrag des Geschäfts- und Firmenwertes zum 31.12.13 i.H.v. € 13.333 nicht mehr fortgeführt werden und muss daher aufwandwirksam abgeschrieben werden. Da diese Abschreibung aber ohne die Veräußerung nicht stattgefunden hätte, handelt es sich um Veräußerungskosten, die im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsergebnisses berücksichtigt werden.</p>				
<b>Ergänzungsbilanzergebnis</b>			<b>-6.666,67</b>	
<b>4. Sonstiges</b>				
<p>Die Veräußerung des <b>gesamten Geschäftsbetriebs</b> durch die KG zum 31.12.13 stellt eine Veräußerung i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, da alle wesentlichen Betriebsgrundlagen entgeltlich an einen Erwerber übertragen werden. Aufgrund des Transparenzprinzips ist der in diesem Zusammenhang entstehende Gewinn (hier: € 1.000.000) bei den Mitunternehmern begünstigt, sofern diese die persönlichen Voraussetzungen erfüllen, hier also hinsichtlich des anteilig auf Werner entfallenden Gewinns (€ 800.000). Da in diesem Gewinn aber auch Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften enthalten sind (€ 200.000) und diese nach dem Halb- bzw. dem Nulleinkünfteverfahren begünstigt sind, ist die entsprechende Steuerbefreiung vorab zu berücksichtigen. Im Rahmen der Gewinnverteilung ist auf die individuelle Zuordnung der jeweiligen Steuerbefreiungen zu achten.</p>				
Es ergibt sich folgende Berechnung:				
	Gesamt	Anteil Werner 80%	Anteil GmbH 20%	
Veräußerungsgewinn lt. Sachverhalt	1.000.000,00	800.000,00	200.000,00	
<u>hiervon:</u>				
stille Reserven übrige WG	800.000,00	640.000,00	160.000,00	2
stille Reserven Beteiligung KapG	200.000,00	160.000,00	40.000,00	2
<u>hiervon:</u>				
Steuerfrei nach § 3 Nr. 40 EStG		-64.000,00		2
Steuerfrei nach § 8b Abs. 2 KStG			-40.000,00	2
Nicht abzugsfähig nach § 8b Abs. 3 KStG			2.000,00	2
Restabschreibung Ergänzungsbilanz (s.o.)		-13.333,00		2
Steuerpflichtig vor Freibetrag		722.667,00	162.000,00	884.667,00
Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG		--	--	
<p>Aufgrund der Höhe des auf Werner entfallenden Veräußerungsgewinns greift die Abschmelzungsregelung nach § 16 Abs. 4 EStG, so dass im Ergebnis kein Freibetrag zu gewähren ist. Die GmbH unterliegt aufgrund ihrer Rechtsform bereits subjektiv nicht der Freibetragsregelung nach § 16 Abs. 3 EStG. Im Ergebnis wird kein Freibetrag gewährt.</p>				
<b>Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft vor Gewerbesteuer</b>			<b>2.134.750,33</b>	
<b>(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)</b>				

## Übergangskorrekturen zur Gewerbesteuer:

Nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG gehören zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft auch Gewinne aus der Veräußerung einer Mitunternehmerschaft, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Gesellschafter entfällt, m.a.W.: Der entsprechende Gewinn gehört nicht zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft, soweit er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Gesellschafter entfällt, hier also auf Werner (€ 722.667 lt. obiger Berechnung). Der anteilig auf die GmbH entfallende Gewinn (€ 162.000) wird also bei der KG gewerbesteuerbelastet.

-722.667,00 2

**Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG**

- Finanzierungsentgelte iSv. § 8 Nr. 1 GewStG

Zinsen der KG lt. Gesamthands-GuV (nach Korrektur Disagio)	94.000,00	100%
Zinsen aus der Finanzierung im SBV Werners	15.000,00	100%
Mietaufwendungen lt. Gesamthands-GuV	50.000,00	50%
	<u>159.000,00</u>	

abzgl. Freibetrag i.H.v. € 100.000,00 100.000,00

verbleibender Betrag 59.000,00 \* 25% = 14.750,00 4**Kürzungen gem. § 9 GewStG**

- Dividende aus der Beteiligung an der Solutions GmbH, soweit noch in der Ausgangsgröße enthalten gem. § 9 Nr. 2a GewStG (€ 100.000,00 \* 80% \* 60%) -48.000,00 2

Hinweis:

Der auf die GmbH entfallende Anteil an der Dividende ist bereits durch Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG (oben) vollständig aus der Ausgangsgröße eliminiert worden, die Kürzung der Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG ist über § 9 Nr. 2a GewStG nicht möglich.

**Gewerbeertrag I (gerundet)**1.378.800,00 1

Freibetrag 24.500,00 1

**Gewerbeertrag II**

1.354.300,00

Steuermessbetrag 47.400,50 1

**Gewerbesteuer (HS = 470%)**

222.782,35

		<b>Werner</b>	<b>GmbH</b>	
		80%	20%	
		Kommanditist	Komplementärin	
<i>steuerliches Ergebnis der KG (s.o.)</i>	.....2.134.750,33			
Sonderbetriebsergebnis Werner	-185.000,00	185.000,00		
Sonderbetriebsergebnis GmbH	0,00		0,00	
Ergänzungsbilanzergebnis Werner	6.666,67	-6.666,67		
Steuerfreie Erträge lt. Gesamthand	52.000,00	-32.000,00	-20.000,00	
naBa lt. Gesamthand	-1.000,00	0,00	1.000,00	
Verbleibender Restgewinn Gesamthand (nach Verteilung steuerfrei/naBA wie zuvor)	1.122.750,00	898.200,00	224.550,00	
Veräußerungsgewinn	884.667,00	722.667,00	162.000,00	
<b>Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</b>		<u>1.767.200,33</u>	<u>367.550,00</u>	5
Probe:		2.134.750,33		

**2. Aufgabe**  
**Beteiligung i.S.v. § 17 EStG**

Da Werner zu 100% im Privatvermögen (Zusammenhang der Beteiligung zu einem Betriebsvermögen nicht erkennbar) beteiligt ist, unterliegt die Veräußerung der Beteiligung den besonderen Steuerfolgen des § 17 EStG. Es handelt sich bei dem nach § 17 Abs. 2 EStG ermittelten Veräußerungsergebnis um fiktiv gewerbliche Einkünfte.

In diesem Zusammenhang ist die Rechtsprechung des BFH zum sog. "normenspezifischen Anschaffungskostenbegriff" zu beachten. Darlehens- und Forderungsverzichte von Gesellschaftern sind danach, sofern es sich um werthaltige Darlehen bzw. Forderungen handelt, aufgrund ihrer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung (ein fremder Dritter hätte auf werthaltige Darlehen bzw. Forderungen nicht verzichtet) als verdeckte Einlagen zu behandeln, die auf der Seite des Gesellschafters die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen und auf der Seite der Gesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens zu korrigieren sind.

Im Einzelnen ergeben sich danach folgende Steuerfolgen:

**1. Steuerfolgen auf der Ebene des Gesellschafters**

*a. Steuerfolgen aus der Veräußerung der Beteiligung an der GmbH zum 31.12.2013*

Veräußerungspreis (lt. Sachverhalt angemessen = voll entgeltlich)	320.000,00	2
<i>./. Anschaffungskosten der Beteiligung</i>		
ursprüngliche Anschaffungskosten	50.000,00	2
Anschaffungsnebenkosten	4.165,00	2
Nennwert der Darlehensforderung	250.000,00 (verdeckte Einlage)	2
Nennwert der Zinsforderung	8.750,00 (verdeckte Einlage)	2
	<u>312.915,00</u>	
Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 2 EStG	<u>7.500,00</u>	
<i>./.</i> hiervon steuerfrei gem. § 3 Nr. 40c EStG, § 3c Abs. 2 EStG	3.000,00	2
= steuerpflichtig vor Freibetrag	4.500,00	
<i>./.</i> Freibetrag gem. § 17 Abs. 3 EStG (max. €9.060 wegen 100%iger Beteiligung)	4.500,00	2
= steuerpflichtig nach Freibetrag (§ 17 EStG)	<u>0,00</u>	

*b. Steuerfolgen aus dem (fiktiven) Zufluss der Darlehens- bzw. Zinsforderung*

Die Annahme einer verdeckten Einlagen (siehe zuvor) setzt voraus, dass die betreffenden Beträge vor der Einlage in die wirtschaftliche Verfügungsmacht des einlegenden Gesellschafters gelangt ist. Der Gesellschafter kann daher nur diejenige Beträge verdeckt Einlagen, die ihm vorher durch die Gesellschaft zugeflossen sind. Während die (fiktive) Rückzahlung des werthaltigen Darlehens bei ihm keine Steuerfolgen ausgelöst hätten (nicht steuerbarer Vorgang auf der privaten Vermögensebene) hätte der Zufluss der Zinsen bei ihm eine Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG ausgelöst, da es sich insoweit um Einkünfte aus Kapitalvermögen gehandelt hätte. Erst nach diesem fiktiven Zufluss und den damit verbundenen Steuerfolgen hätte dann der zugeflossene Betrag wieder in die Gesellschaft eingelegt werden können.

Fiktiv zugeflossene Zinsen (Gegenstand der verdeckten Einlage)	8.750,00	2
Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG		
<i>./.</i> Werbungskosten	0,00	2
= Einkünfte aus Kapitalvermögen	<u>8.750,00</u>	

Hinweis:

Da Werner an der Gesellschaft mit mehr als 10% beteiligt ist, kommt nach § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1b) EStG der gesonderte Steuertarif für diese Einkünfte nicht zur Anwendung, sondern die Zinsen unterliegen der allgemeinen tariflichen Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 EStG. Nach § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG wird in diesen Fällen kein Sparerpauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG gewährt, sondern es besteht die Möglichkeit zum Abzug der individuellen Werbungskosten. Diese sind aber im Sachverhalt nicht erkennbar.

zvE alt lt. Sachverhalt	80.000,00	
<i>hierauf Tarifbelastung nach § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG</i>	25.361,00	
zusätzliche Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG	8.750,00	
zvE neu	88.750,00	
<i>hierauf Tarifbelastung nach § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG</i>	29.036,00	
zusätzliche Steuerbelastung (=42% * €8750,00)	3.675,00	2

## 2. Steuerfolgen auf der Ebene der Gesellschaft

Da nach den Angaben des Sachverhaltes die Darlehensauszahlung und die Zinsvereinbarung bereits "zutreffend" im Jahresabschluss 2013 erfasst worden sind, bedarf es insoweit keiner weiterer Korrekturen mehr.

Der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens bzw. auf die Auszahlung der als Verbindlichkeit erfassten Zinsen führt aber zu einer verdeckten Einlage, da ein fremder Dritter aufgrund der nach dem Sachverhalt gegebenen vollen Werthaltigkeit auf eine Rück- bzw. Auszahlung nicht verzichtet hätte. Es ist daher von einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung der Verzichte in Höhe des Nennwertes der jeweiligen Darlehens- bzw. Zinsforderungen auszugehen.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Darlehens- bzw. Forderungsverzichte (die nach den Angaben des Sachverhaltes noch nicht erfolgt ist) können verschiedene Möglichkeiten unterschieden werden. I.d.R. wird die Gesellschaft die entsprechenden Verbindlichkeiten in der Gewinn- und Verlustrechnung erfolgswirksam ausbuchen (Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern bzw. Zinsverbindlichkeiten an sonstige betriebliche Erträge) und dann den damit in der Gewinn- und Verlustrechnung enthaltenen Ertrag (hier: € 258.700 ) außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG kürzen. Möglich wäre auch eine erfolgsneutrale Verbuchung (Verbindlichkeiten ggü. Gesellschaftern bzw. Zinsverbindlichkeiten an Kapitalrücklage). In diesem Fall erfolgt dann keine außerbilanzielle Kürzung mehr.

In beiden Fällen ändert sich das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft nicht, so dass keine zusätzliche Körperschaftsteuer- oder Gewerbesteuerbelastung entsteht.