

## Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, WS 2015\_2016, neue PO Musterlösung

### 1. Aufgabe

Die Beteiligung der GmbH an der OHG stellt einen Mitunternehmeranteil i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG dar. Die Einkünfte der OHG werden einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 179,180 AO) und den Mitunternehmern (auch der GmbH) nach dem Transparenzprinzip zugerechnet. Soweit die GmbH Leistungen an die OHG erbringt (Vermittlungsleistungen, Darlehensgewährung, Vermietung), handelt es sich hinsichtlich der hierfür erzielten Vergütungen um Sonderbetriebsinnahmen, die korrespondierenden Aufwendungen stellen Sonderbetriebsausgaben dar. Zu beachten ist, dass die entsprechenden Erträge handelsbilanziell in der GuV der GmbH verbucht werden müssen, während steuerlich der Grundsatz gilt, dass die Erfassung von Sonderbetriebsvermögen (und damit auch von SBE/SBA) der Erfassung von eigenem Betriebsvermögen (und damit auch von BE/BA) vorgeht. Im Rahmen der Ermittlung des zVE der GmbH sind daher die entsprechenden Vergütungen zu eliminieren und ausschließlich über die Hinzurechnung der SBE/SBA aus der Beteiligung an der OHG zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für den Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils, der ebenfalls im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung zu erfassen ist und der GmbH zugerechnet werden muss.

Um den steuerlichen Gewinnanteil der GmbH aus der OHG zu ermitteln, muss technisch zunächst der steuerliche Gewinn der OHG nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG berechnet werden. Hierbei ist auch der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zum 31.12.2015 zu erfassen und der GmbH zuzuweisen.

Pkt.

4

### 1. Ermittlung des steuerlichen Gewinns der OHG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und der Gewerbesteuer der OHG

#### a) Gesamthandsergebnis

**Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz** **150.000,00**

#### Bilanzielle Korrekturen

- a) Die Verpflichtung der OHG zur Zahlung der Vermittlungsprovisionen an die GmbH ist aufgrund der wirtschaftlichen Verursachung in 15 (Zusammenhang mit den ertragswirksam verbuchten Erträgen) zum 31.12.15 als Aufwand mit ihrem Nettobetrag zu erfassen.

Hinweis: Bei der GmbH ist korrespondierend eine Forderung/Ertrag in der Handels- und Steuerbilanz zu erfassen. -67.500,00 2

- b) Die Mietzahlung für Dezember 15 ist aufgrund der wirtschaftlichen Verursachung in 15 als Aufwand mit dem Nettobetrag zu berücksichtigen.

Hinweis: Bei der GmbH ist korrespondierend eine Forderung/Ertrag in der Handels- und Steuerbilanz zu erfassen. -7.500,00 2

- c) Die stille Beteiligung ist eine "typische Form", da keine Beteiligung an den stillen Reserven der OHG vorgesehen ist. Im (hier vorliegenden) Gewinnfall der OHG erhält der typisch stille Gesellschafter eine Beteiligung i.H.v. 5% des handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Ertragsteuern und vor Berücksichtigung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters selbst. Diese Bemessungsgrundlage und der Gewinnanteil ermitteln sich daher wie folgt:

	ursprünglicher handelsrechtlicher Jahresüberschuss 15	150.000,00		
./. bilanzielle Korrekturen (vgl. unter a,b)		-75.000,00		
		75.000,00		
+ Ertragsteueraufwand 15 (keine Angabe lt. Sachverhalt)		0,00		
	Bemessungsgrundlage Gewinnanteil stiller Gesellschafter	75.000,00		
	hiervon 5% lt. Vertrag	3.750,00		
	abzgl. Vorauszahlung	0,00		
	<b>Restliche Auszahlungsverpflichtung OHG</b>	<b>3.750,00</b>	-3.750,00	4

**Korrigiertes Handelsbilanzergebnis** **71.250,00**

*Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.* 0,00

**Korrigiertes Steuerbilanzergebnis** **71.250,00**

#### Außerbilanzielle Korrekturen

*Steuerfreie Erträge liegen lt. Sachverhalt nicht vor* 0,00

*Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben liegen lt. Sachverhalt nicht vor* 0,00

**Gesamthandsergebnis** **71.250,00**

**b) Sonderbetriebsergebnisse**

a) Vermittlungsprovision an die GmbH (als Verbindlichkeit erfasst, SBE GmbH)	67.500,00	2
b) Zinszahlungen an die GmbH (€ 2.000.000 * 5% p.a., SBE GmbH)	100.000,00	2
c) Mietergebnis der GmbH (inkl. Dezembermiete, da als Mietforderung im SBV erfasst, SBE/SBA GmbH)		

Das an die OHG vermietete Gebäude ist als SBV der GmbH bei der OHG zu erfassen, daher stellen alle damit in Zusammenhang stehende Aufwendungen SBA dar. Die Behandlung als SBV, SBE bzw. SBA geht der Erfassung als eigenes BV, BE bzw. BA bei der GmbH vor (keine Geltung der Subsidiaritätsthese). Im SBV gelten die gleichen Gewinnermittlungsgrundsätze wie im BV der OHG, so dass die ausstehende Dezembermiete als Forderung im SBV zu erfassen ist.

Mit der Aufgabe der Eigennutzung des Gebäudes durch die GmbH in 07 und Vermietung an die OHG wechselte das Gebäude aus dem BV der GmbH in das SBV, wobei gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG der Buchwert anzusetzen ist. Die Anwendung des § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG ist auch im Verhältnis einer KapG zu einer Mitunternehmerschaft, an der diese KapG beteiligt ist, möglich bzw. zwingend (vgl. ausdrücklich auch OFD Frankfurt vom 11.10.2013: "Übertragung und Überführung von einzelnen Wirtschaftsgütern, Zweifelsfragen").

Die Abschreibungen im SBV erfolgen daher weiterhin nach der alten Bemessungsgrundlage (Anschaffungskosten). Mit der Überführung der Immobilie aus dem BV der GmbH in das SBV der GmbH bei der OHG wechselt auch das Darlehen aus der Immobilienfinanzierung in das SBV der GmbH bei der OHG, so dass es sich hinsichtlich der Zinsen um SBA handelt, die ebenfalls an dieser Stelle berücksichtigt werden müssen.

Hinweis:

Zum 31.12.15/01.01.16 wechselt die Immobilie aus dem SBV wieder in das eigene BV der GmbH, da diese ihren Mitunternehmeranteil veräußert hat und daher kein SBV mehr bei der OHG begründen kann. Auch dieser Überführung erfolgt zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG, so dass keine stille Reserven im SBV aufzudecken sind.

Miete 15 (Januar bis Dezember)	90.000,00	2
./. Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	-30.000,00	2
./. AfA Gebäude im SBV (1.500.000 * 75% * 3% p.a.)	-33.750,00	2
	<u>26.250,00</u>	
	26.250,00	

**Sonderbetriebsergebnisse****193.750,00****c) Ergänzungsbilanzen (liegen nicht vor)****0,00****d) Sonstiges (Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)****300.000,00**

Der Gewinn aus der Veräußerung der Anteils der OHG durch die GmbH ist technisch im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung der OHG zu verarbeiten. Bei der späteren Ermittlung des zVE der GmbH ist dann darauf zu achten, dass der handels- und steuerbilanziell bei der GmbH erfasste Sachverhalt zu eliminieren und durch den Gewinnanteil zu ersetzen ist.

Veräußerungspreis OHG-Anteil lt. Sachverhalt	450.000,00	
./. Buchwert Kapitalkonto GmbH lt. Sachverhalt	150.000,00 *)	
Veräußerungsgewinn	<u>300.000,00</u>	4

\*) Lt. Sachverhalt ist das Kapitalkonto der GmbH bei der OHG zum 31.12.15 "zutreffend" ermittelt worden. Auf die nachstehend dargestellte Problematik, dass sich wegen der Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsvorgangs (Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG) das Kapitalkonto um die Gewerbesteuerbelastung (anteilig) verringert, ist daher an dieser Stelle aus Vereinfachungsgründen nicht weiter einzugehen.

e) Steuerliche Einkünfte der OHG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung OHG			565.000,00
	Gesamt	Anteil GmbH 30%	Anteil Dritte 70%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	565.000,00		
Sonderbetriebseinkünfte GmbH	-193.750,00	193.750,00	
Veräußerungsgewinn GmbH	-300.000,00	300.000,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	<u>71.250,00</u>	21.375,00	49.875,00
<b>Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</b>		<b>515.125,00</b>	<b>49.875,00</b>
	Probe:	565.000,00	
f) Ermittlung der Gewerbesteuer			
Ausgangsgröße der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)			565.000,00
Der Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils durch die GmbH gehört nach § 7 Satz 2 GewStG zum Gewerbeertrag der OHG, da die Veräußerung nicht durch eine unmittelbar beteiligte natürliche Person erfolgt.			
<u>Hinzurechnungen nach § 8 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)			
- Zinsen aus sonstigen Finanzierungen Gesamthand	80.000,00	100%	2
- Gewinnanteil (typisch) stiller Gesellschafter	3.750,00	100%	2
- Zinsen aus der Finanzierung Immobilie im SBV	30.000,00	100%	2
- Leasingzahlungen für PKW (netto)	5.000,00	20%	2
Summe Finanzierungsentgelte	<u>118.750,00</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	18.750,00		
hiervon 25%	<u>4.687,50</u>		4.687,50 2
Die Zinsen aus dem Darlehen der GmbH sowie die Mietzahlungen an die GmbH wurden bereits als SBE erfasst und haben daher die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG nicht vermindert.			
<u>Kürzungen nach § 9 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Einheitswert des im SBV erfassten Grundstücks)	€ 500.000 * 1,4 * 1,2%		-8.400,00 2
<b>Gewerbeertrag vor Freibetrag</b>			<b>561.287,50</b>
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)			87,50 2
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)			24.500,00 2
<b>Gewerbeertrag nach Freibetrag</b>			<b>536.700,00</b>
Steuermessbetrag			18.784,50 2
<b>Gewerbesteuerbelastung</b>	Hebesatz: 440%		<b>82.651,80</b> 2

**2. Ermittlung der Steuerbelastung für die GmbH (KSt und GewSt)**

<b>a) Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz</b>		<b>960.000,00</b>	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>			
a) Die Verpflichtung der OHG zur Zahlung der Vermittlungsprovisionen an die GmbH ist aufgrund der wirtschaftlichen Verursachung in 15 (Zusammenhang mit den ertragswirksam verbuchten Erträgen) zum 31.12.15 als Ertrag mit ihrem Nettobetrag zu erfassen.		67.500,00	2
b) Die Mietzahlung für Dezember 15 ist aufgrund der wirtschaftlichen Verursachung in 15 als Ertrag mit dem Nettobetrag zu berücksichtigen.		7.500,00	2
c) Aufgrund des Beschlusses der Gesellschafterversammlung in 15 besteht für die GmbH die Verpflichtung zur Leistung einer Bonuszahlung an den Geschäftsführer. Der fehlende arbeitsvertragliche Anspruch bzw. die Behandlung als verdeckte Gewinnausschüttung (außerbilanziell, s.u.) verhindert nicht die bilanzielle Erfassung der entsprechenden Verpflichtung in Handels- und Steuerbilanz.		-80.000,00	2
<b>Korrigiertes Handelsbilanzergebnis</b>		<b>955.000,00</b>	
<i>Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.</i>			
		0,00	
<b>b) Korrigiertes Steuerbilanzergebnis</b>		<b>955.000,00</b>	
<u>Außerbilanzielle Korrekturen</u>			
<i>Steuerfreie Erträge liegen lt. Sachverhalt nicht vor</i>			
		0,00	
<i>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</i>		80.000,00	2
<i>Ertragsteuervorauszahlungen (§ 10 Nr. 2 KStG, § 4 Abs. 5b EStG, § 8 Abs. 1 KStG)</i>			
<i>Verdeckte Gewinnausschüttungen</i>		80.000,00	4
Da Werner beherrschender Gesellschafter der GmbH ist (Beteiligungsquote > 50%) gilt hinsichtlich der Vereinbarungen zwischen ihm und der GmbH das sog. "Rückwirkungs- und Nachzahlungsgebot", d.h. Vereinbarungen, die gegen dieses Gebot verstoßen stellen - unabhängig von der Frage der betragsmäßigen Angemessenheit - eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar.			
<i>Gewinn aus dem Mitunternehmeranteil an der OHG</i>			
Vorliegend ist die Besonderheit zu beachten, dass im korrigierten handels- und steuerbilanziellen Ergebnis Sachverhalte bzw. Beträge berücksichtigt worden sind, die der GmbH bereits über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aus ihrer OHG-Beteiligung zugewiesen werden. In derartigen Fällen besteht grds. die Gefahr einer Doppelerfassung der betreffenden Beträge. Eine derartige Doppelerfassung kann durch verschiedene Techniken (bilanziell bzw. außerbilanziell) vermieden werden. Hier erfolgt die Lösung in der Weise, dass die im Rahmen der eigenen Gewinnermittlung der GmbH erfassten Beträge bei der Ermittlung des zVE außerbilanziell eliminiert werden und statt dessen der durch den Gewinnfeststellungsbescheid der OHG der GmbH zugewiesene steuerliche Gewinnanteil berücksichtigt wird. Alternative Lösungsmöglichkeiten (insb. die bilanzielle Nacherfassung der Gewinnbezugsforderung in der Handelsbilanz bzw. die Verbuchung des Gewinnanteils in der Steuerbilanz nach der Spiegelbildmethode) sind ebenfalls zulässig.			
<i>./. Vermittlungsprovisionen der OHG an GmbH (als SBE erfasst)</i>		-67.500,00	
<i>./. Zinszahlungen der OHG an GmbH (als SBE erfasst)</i>		-100.000,00	
<i>./. Mietergebnis aus Vermietung an OHG (als SBE erfasst)</i>		-26.250,00	
		<u>-193.750,00</u>	
<i>./. Buchgewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils</i>		-250.000,00	
+ Gewinnanteil lt. einheitlicher und gesonderter Gewinnermittlung bzw. Gewinnfeststellung		515.125,00	
Korrekturbetrag im Rahmen der Ermittlung des zVE		<u><u>71.375,00</u></u>	10
<b>c) zu versteuerndes Einkommen (§ 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG)</b>		<b>1.186.375,00</b>	
<b>(= Ausgangsgröße der GewSt, § 7 GewStG)</b>			

## d) Körperschaftsteuerbelastung (Tarifbelastung gem. § 23 Abs. 1 KStG, 15%)

177.956,00

2

Hinzurechnungen nach § 8 GewStG

## - Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)

- Zinsen aus sonstigen Finanzierungen (ohne SBA)	100.000,00	100%	2
- Miete an Eheleute Brösel	18.000,00	50%	2
Summe Finanzierungsentgelte	<u>118.000,00</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	18.000,00		
hiervon 25%	<u>4.500,00</u>		2

4.500,00

Hinsichtlich der Zinsen ist zu beachten, dass die € 30.000, die bei der OHG bereits als SBA erfasst und im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG berücksichtigt worden sind, bei der GmbH nicht erneut erfasst werden dürfen.

Kürzungen nach § 9 GewStG

## - Nr. 2 (Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, hier: aus OHG)

-515.125,00 4

**Gewerbeertrag vor Freibetrag**675.750,00

## Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)

50,00 2

**Gewerbeertrag nach Freibetrag**675.750,00

## Steuermessbetrag

23.651,25 2

e) **Gewerbsteuerbelastung**

Hebesatz: 440%

104.065,50

2

## 3. Ermittlung der Steuerbelastung für die Eheleute Brösel (ESt)

Durch die Vermietung eines Teils des EFH wird eine sachliche Verflechtung zwischen einem Besitzunternehmen (in Rechtsform der GbR) und der GmbH begründet. Da zudem zwischen dem Besitzunternehmen und der GmbH aufgrund der Beteiligungsverhältnisse (Beherrschungsidentität) eine personelle Verflechtung vorhanden ist, liegt eine Betriebsaufspaltung vor, als deren wesentliche Rechtsfolge die Gewerblichkeit der Vermietungseinkünfte und das Vorliegen von BV im Besitzunternehmen zu beachten ist. Zum Betriebsvermögen der GbR gehören neben dem vermieteten Gebäudeteil auch die Beteiligung der Besitzgesellschafter an der GmbH (SBV II bei der GbR).

Zunächst sind daher für die Eheleute die Einkünfte gem. § 15 EStG aus der Vermietung an die GmbH zu ermitteln. Hierbei sind neben den Mieteinkünften auch Beteiligungseinkünfte aus der GmbH (hier: vGa) zu berücksichtigen. Es ist davon auszugehen, dass der Gewinn in der GbR aufgrund seiner Höhe (> 60 T€) über einen Betriebsvermögensvergleich nach § 5

6

Mieteinnahmen		36.000,00	2
./. allgemeine Grundstückskosten (40% * € 20.000,00)		-8.000,00	2
./. AfA für den Gebäudeteil		-4.200,00	2
AK gesamt	500.000,00		
Anteil Vermietung (40%)	200.000,00		
hiervon Gebäudeteil (70%)	<u>140.000,00</u>		
darauf AfA (3%)	<u>4.200,00</u>		
verdeckte Gewinnausschüttung (rückwirkende Bonuszahlung, s.o.)	80.000,00	(SBE Werner, ohne Zufluss)	2
hiervon steuerfrei (40%, TEV, § 3 Nr. 40 EStG)	-32.000,00		2
Einkünfte gem. § 15 EStG (=Ausgangsgröße der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG)		71.800,00	
+ Hinzurechnungen nach § 8 GewStG (keine)		0,00	
./. Kürzungen nach § 9 GewStG			
Nr. 1: Anteilige Einheitswertkürzung (€ 400.000 * 40% * 1,4 * 1,2%)		-2.688,00	2
Nr. 2a: Schachtelbeteiligung Werners im SBV II		-48.000,00	2
= <b>Gewerbeertrag</b>		<u>21.112,00</u>	

Aufgrund der Höhe des Gewerbeertrags fällt unter Berücksichtigung des Freibetrages gem. § 11 Abs. 1 GewStG keine Gewerbesteuer an.

2

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (GbR Betriebsaufspaltung, s.o.)	59.900,00	11.900,00	2
Einkünfte aus § 19 EStG (Gehalt von GmbH)	119.000,00	119.000,00	2
Einnahmen	120.000,00		
./.. Werbungskosten	<u>1.000,00</u>		
Einkünfte	<u>119.000,00</u>		
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b><u>309.800,00</u></b>		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		2
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>	<b><u>296.800,00</u></b>		
<b>Berechnung Einkommensteuer</b>			
hälftiges zVE gem. § 32a Abs. 5 EStG	148.400,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (2015)	54.066,00		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	<b>108.132,00</b>		2

## 2. Aufgabe

Im Alternativfall liegt zwischen den Eheleuten Brösel und der GmbH keine personelle Verflechtung vor (sog. "Wiesbadener Modell". Aus diesem Grunde handelt es sich nicht um eine Betriebsaufspaltung, weder der an die GmbH vermietete Gebäudeteil noch die Beteiligung an der GmbH gehören zum BV. Hinsichtlich der Vermietung des Gebäudeteils an die GmbH liegen Einkünfte gem. § 21 EStG für Elvira vor, hinsichtlich der verdeckten Gewinn-ausschüttung wg. der rückwirkenden Bonuszahlung handelt es sich - im Folgejahr - um Einkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, die mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d EStG zu belasten sind. Aufgrund des fehlenden Zuflusses in 15 erfolgt noch keine Erfassung.

Auch hier werden zunächst die Einkünfte des (jetzt vermögensverwaltenden) EU ermittelt:

Mieteinnahmen		36.000,00	
./.. allgemeine Grundstückskosten	(40% * €20.000,00)	-8.000,00	
./.. AfA für den Gebäudeteil		-2.800,00	4
AK gesamt	500.000,00		
Anteil Vermietung (40%)	200.000,00		
hiervon Gebäudeteil (70%)	<u>140.000,00</u>		
darauf AfA (2%)	<u>2.800,00</u>		
Einkünfte gem. § 21 EStG		<u>25.200,00</u>	
	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 21 EStG (EU Elvira)		25.200,00	2
Einkünfte aus § 19 EStG (Gehalt von GmbH)	119.000,00	119.000,00	
Einnahmen	120.000,00		
./.. Werbungskosten	<u>1.000,00</u>		
Einkünfte	<u>119.000,00</u>		
Einkünfte aus § 20 EStG (vGa von GmbH in 16, fehlender Zufluss in 15)			
Einnahmen	80.000,00		
./.. Sparerpauschbetrag	<u>1.602,00</u> (§ 20 Abs. 9 EStG)		
Einkünfte	<u>78.398,00</u>		
hierauf flat tax	<u>19.599,50</u> (§ 32d Abs. 1 EStG in 16)		
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b><u>263.200,00</u></b>	
Sonderausgaben lt. SV		13.000,00	2
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>		<b><u>250.200,00</u></b>	

Berechnung Einkommensteuer

häufiges zVE gem. § 32a Abs. 5 EStG	125.100,00
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (2015)	44.280,00
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	<b>88.560,00</b>

2
2
2
150