



Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH

IWW - Studienprogramm

Vertiefungsstudium

Modul XXXV: „Rechtsformwahl und Besteuerung“

Lösungshinweise zur I. Musterklausur

Das Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sowie der Übersetzung und des Nachdrucks, bleiben, auch bei nur auszugsweiser Verwertung, vorbehalten. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (Druck, Fotokopie, Mikrofilm oder ein anderes Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des IWW – Institut für Wirtschaftswissenschaftliche Forschung und Weiterbildung GmbH – reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden. Dies gilt auf für jede Form der Kommunikation zwischen den Studierenden des IWW.

Zu Aufgabe 1:

30 Punkte

a) *Aktiengesellschaft*

Das Recht der Aktiengesellschaften (AG) ist im AktG kodifiziert. Nach § 1 Abs. 1 AktG ist die AG eine Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit. Für die Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet den Gläubigern nur das Gesellschaftsvermögen. Die AG hat ein in Aktien zerlegtes Grundkapital (§ 1 Abs. 2 AktG).

b) *Bruttozinssätze*

Als Bruttozinssätze werden die Zinssätze bezeichnet, bei denen die Ertragsbesteuerung der Zinsen nicht berücksichtigt ist. Nettozinssätze sind entsprechend die Zinssätze, bei denen die Besteuerung der Zinsen berücksichtigt ist. Bruttozinssätze werden auch als Zinssätze vor Steuern, Nettozinssätze werden als Zinssätze nach Steuern bezeichnet.

c) *Verlustausgleich, Verlustabzug, Verlustvortrag, Verlustrücktrag*

Als Verlustausgleich wird die nach § 2 Abs. 3 EStG vorzunehmende Saldierung eines Verlustes aus einer Einkunftsart mit positiven Einkünften desselben Jahres aus anderen Einkunftsarten im Jahr der Verlustentstehung bezeichnet. Der Verlustabzug ist in § 10d EStG geregelt. Hierbei handelt es sich um den Abzug eines nicht ausgeglichenen Verlustes von dem Gesamtbetrag der Einkünfte eines anderen Kalenderjahres als dem des Jahres der Verlustentstehung. Hierbei unterscheidet das Gesetz zwischen einem Verlustrücktrag (§ 10d Abs. 1 EStG) und einem Verlustvortrag (§ 10d Abs. 2). Auf Antrag kann der Steuerpflichtige auf einen Verlustrücktrag verzichten, so dass dann der gesamte nicht ausgeglichene Verlust vortragsfähig wird. Nach den Absätzen 1 und 2 des § 10d EStG ist der jährliche Verlustabzug der Höhe nach begrenzt.

d) *Leistungsvergütungen*

Leistungsvergütungen ist ein Begriff, der insbesondere in der Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre verwendet wird. Er bezeichnet dort Vergütungen, die ein Gesellschafter von einer Gesellschaft, an der er beteiligt ist, für Leistungen, die er an die Gesellschaft erbringt, erhält. Typische Leistungsvergütungen sind Gehälter für die Geschäftsführung, Zinsen für ein der Gesellschaft zur Verfügung gestelltes Darlehen (Gesellschafterdarlehen) sowie Miet- und Pachtentgelte für ein der Gesellschaft zur Verfügung gestelltes Wirtschaftsgut, meistens ein Grundstück. Leistungsvergütungen sind als Aufwendungen zu verbuchen. Werden sie von einer Kapitalgesellschaft an einen ihrer Gesellschafter gezahlt, so sind sie grundsätzlich auch steuerlich als Aufwendungen (Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 4 EStG) zu behandeln. Sind die Vergütungen (deutlich) überhöht, so ist der überhöhte Teil allerdings nach § 8 Abs. 3

Satz 2 KStG in eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) umzudeuten. Werden Leistungsvergütungen von einer Personengesellschaft an einen ihrer Gesellschafter gezahlt, so sind sie steuerlich nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Gewinnbestandteile (Vorabgewinne) umzuqualifizieren.

e) Echte und unechte Betriebsaufspaltung

Bei einer Betriebsaufspaltung wird zwischen einer echten und einer unechten Betriebsaufspaltung unterschieden. Bei einer echten Betriebsaufspaltung wird ein bisher einheitliches Unternehmen aufgespalten. Bei einer unechten Betriebsaufspaltung gibt es keinen Aufspaltungsvorgang, vielmehr existieren bereits zwei getrennte Unternehmen. Beispielsweise erwirbt eine Person bzw. Personengruppe, die eine Kapitalgesellschaft (z. B. eine GmbH) beherrscht, eine wesentliche Betriebsgrundlage (i. d. R. ein Grundstück) und vermietet oder verpachtet diese anschließend an die Kapitalgesellschaft.

f) Betriebsaufspaltung im steuerrechtlichen und im rein wirtschaftlichen Sinne

Bei einer Betriebsaufspaltung im steuerrechtlichen Sinne sind alle Voraussetzungen erfüllt, die die steuerrechtliche Rechtsprechung an die Bejahung einer Betriebsaufspaltung knüpft. Wird eine der beiden Verflechtungsarten (i. d. R. die personelle) bewusst nicht erfüllt, so wird von einer wirtschaftlichen Betriebsaufspaltung gesprochen.

Zu Aufgabe 2:

30 Punkte

Aussage	Richtig	Falsch
<ul style="list-style-type: none"> Ein allgemeingültiges Urteil zur steuerlichen Vorteilhaftigkeit einer GmbH & CoKG ist nicht möglich. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> Die Anteile von Ehegatten werden bei Prüfung der Frage, ob eine personelle Verflechtung vorliegt, grundsätzlich zusammengerechnet. 		X
<ul style="list-style-type: none"> Die GbR wird als die Grundform der Personengesellschaften angesehen. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> Die GmbH & CoKG ist im GmbHG kodifiziert. 		X

<ul style="list-style-type: none"> • Eine Durchgriffshaftung kann den haftungsmäßigen Vorteil einer GmbH im Vergleich zu einem Personenunternehmen teilweise oder sogar vollständig beseitigen. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> • Vorabausschüttungen sind sowohl bei der Rechtsform der GmbH als auch der der AG zulässig. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Geschäftsführer einer KG kann nur ein Gesellschafter sein. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> • Im Gesellschaftsvertrag einer GmbH kann vereinbart werden, dass nur ein Dachdeckermeister Gesellschafter werden kann. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> • Alle Rechtsformen unterliegen den Offenlegungspflichten des HGB. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Die Beratungsfähigkeit und -willigkeit eines Geschäftsführers spielen bei dessen Eignung zur Geschäftsführung eine erhebliche Rolle. 	X	
<ul style="list-style-type: none"> • Der Gewerbesteuersatz beträgt stets 14 %. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Gehälter an den Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH sind stets nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Steuerfreie Gewinne bleiben bei ihrer Ausschüttung steuerfrei. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Eine Option nach § 1a KStG ist stets nachteilig. 		X
<ul style="list-style-type: none"> • Im Rahmen eines Generationenwechsels ist oft eine Betriebsaufspaltung vorteilhaft. 	X	

Zu Aufgabe 3:

60 Punkte

H steht vor der Wahl das Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH (Kapitalgesellschaft) oder der eines Einzelunternehmens zu gründen. Das Unternehmen wird H in jedem Fall mit Kapital in Höhe von 12 Mio. € ausstatten. Für einen Teilbetrag von 3 Mio. € möchte er eine Darlehensvereinbarung in Betracht ziehen. Diese ist allerdings bei Einzelunternehmen rechtlich nicht möglich. Da H gezielt nach den steuerlichen Auswirkungen fragt, bietet sich ein zweiteiliger Vergleich an:

- a) Ertragsteuerlicher Vergleich zwischen Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaft ohne Einbezug von Gestaltungsmaßnahmen
- b) Ertragsteuerlicher Vergleich zwischen Einzelunternehmen und Kapitalgesellschaft unter Einbezug von Gestaltungsmaßnahmen

Zu a):

Beide in Betracht kommenden Rechtsformen führen zu einer abweichenden Besteuerung:

Gewerbesteuerlich werden beide Rechtsformen erfasst, das Einzelunternehmen profitiert jedoch nach § 11 Abs. 1 GewStG von einem jährlichen Freibetrag in Höhe von 24.500 €. Kapitalgesellschaften steht ein solcher Freibetrag nicht zu.

Das Einzelunternehmen selbst unterliegt weder der *Einkommen- noch der Körperschaftsteuer*. Eine Besteuerung erfolgt vielmehr direkt bei H, der als natürliche Person der Einkommensteuer unterliegt. H kann zudem die Gewerbe- auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG begrenzt anrechnen lassen. Auf die festgesetzte Einkommensteuer wird zudem möglicherweise ein Solidaritätszuschlag von 5,5 % nach § 4 Sätze 1 und 2 i. V. m. § 3 Abs. 3 SolZG gerechnet.

Eine GmbH hingegen ist nach § 1 KStG eigenständiges Steuersubjekt der Körperschaftsteuer und unterliegt der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG 15 %; auf die Körperschaftsteuer wird zudem Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % erhoben (§ 4 Satz 1 SolZG i. V. m. § 3 Abs. 1 SolZG).

Nach den voranstehenden Ausführungen kann für die Tätigkeit als Einzelunternehmer die Belastung durch folgende Formel (Ia) erfasst werden:

$$S_{\text{nat}} = E \cdot \{se + me \cdot [h - \alpha \cdot (1 + \text{solz})]\} + E_e \cdot se + H_{ge} \cdot me \cdot [h - \alpha \cdot (1 + \text{solz})].$$

Für den Fall, dass H das Unternehmen in der Rechtsform einer GmbH führt, ergibt sich auf Ebene der GmbH folgende Belastungsformel (II):

$$S_{\text{kap}} = E \cdot (sk + sge) + E_k \cdot sk + H_{ge} \cdot sge.$$

Zu berücksichtigen ist, dass in der GmbH versteuerte Gewinne zu irgendeinem Zeitpunkt ausgeschüttet werden. Für diesen Fall, ist noch die Besteuerung auf Ebene des H zu berücksichtigen. Da H die Anteile im Privatvermögen hält, würde die Besteuerung des Ausschüttungsbetrags mit der Abgeltungssteuer zzgl. des Solidaritätszuschlags erfolgen. Unter der Annahme, dass der Freibetrag des § 20 Abs. 9 EStG

bereits ausgeschöpft ist, würde sich in Gewinnjahren folgende Gesamtbelastung in % bei der Wahl einer Kapitalgesellschaft (S_{kap+H}) ergeben:

$$\begin{aligned} S_{\text{kap+H}} &= 0,15 \times 1,055 + 0,035 \times 4 + [1 - (0,15 \times 1,055 + 0,035 \times 4)] \times 0,25 \times 1,055 \\ &= 48,33 \%. \end{aligned}$$

Für das Einzelunternehmen ergibt sich unter Berücksichtigung eines Grenzsteuersatzes von 45 %, der nach Ausgleich der Verluste zur Anwendung kommt (5. Teilformel des § 32a Abs. 1 EStG), eines Solidaritätszuschlags von 5,5 %, eines Hebesatzes von 400 % sowie unter Vernachlässigung des GewSt-Freibetrags folgende Belastung (S_{nat}):

$$\begin{aligned} S_{\text{nat}} &= 0,45 \times 1,055 + 0,035 (4 - 4 \times 1,055) \\ &= 46,705 \%. \end{aligned}$$

Die entstandenen Verluste werden bei beiden Rechtsformen bei Gewinnentstehung (zeitlich versetzt) vollständig verrechnet (§§ 8 KStG i.V.m. 10d EStG, § 10a GewStG). Bei der Rechtsform der GmbH erfolgt diese Verlustverrechnung nur auf Ebene der Gesellschaft; dies führt im geschilderten Sachverhalt aber nicht zu einem Nachteil, da H die Verluste nicht auf privater Ebene verrechnen kann.

Damit ergibt sich - abstrahiert von Zinseffekten - für den genannten Sachverhalt durchweg eine ertragsteuerliche Vorteilhaftigkeit des Einzelunternehmens. Der Steuerersatzvorteil des Einzelunternehmens und damit bei Eigenfinanzierung im GmbH-Fall liegt bei knapp 1,6 % (= 48,33 % - 46,705 %).

Zu b):

Für den Fall, dass der H eine GmbH gründet, steht ihm neben der Finanzierung durch Eigenkapital auch die Gesellschafter-Fremdfinanzierung offen. Gründe für die Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zeigen sich aus dem Sachverhalt nicht (der Zins ist marktüblich). Wie auch bei anderen Leistungsvergütungen (z.B. einer Gehaltsvereinbarung), führen diese auf Ebene der GmbH zu Betriebsausgaben.

Die GmbH wird im Falle einer Darlehensvereinbarung an den Gesellschafter H folglich 150.000 € Zinsen jährlich auskehren. Auf der Gesellschaftsebene mindern diese Fremdkapitalzinsen als Betriebsausgaben den steuerlichen Gewinn der GmbH. Der steuerliche Gewinn einer GmbH unterliegt - wie unter a) ausgeführt - sowohl der Körperschaftsteuer nebst Solidaritätszuschlag, als auch der Gewerbesteuer. Eine Hinzurechnung zur Ermittlung des Gewerbeertrags ergibt sich nach § 8 Nr. 1 GewStG nicht, da angenommen wird, dass der Freibetrag von 200.000 € nicht überschritten wird.

Die Zinsaufwendungen führen auf Ebene der GmbH - unter Vernachlässigung von Zinseffekten - zu einer Steuerentlastung in Höhe von jährlich 44.737,50 € (= 150.000 x 0,15 x 1,055 x 0,035 x 4).

Auf der Ebene des Gesellschafters zählen die Zinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (Kapitalerträge nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Aufgrund der Ausnahmeregelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchstabe b) EStG (nahe stehende Person) kommt in

diesem Fall nicht die Abgeltungssteuer, sondern der Normaltarif des § 32a EStG zur Anwendung. Abstrahiert von einem Sparer-Pauschbetrag erhöht sich das zu versteuernde Einkommen von H jährlich um 150.000 €. Unter Berücksichtigung eines Grenzsteuersatzes von 45 %, der sich durch die übrigen Einkünfte ergibt (5. Teiltariffformel), werden die jährlichen Zinszahlungen bei ihm mit 67.500 Einkommensteuer belastet. Hinzu kommt eine Belastung mit dem Solidaritätszuschlag. Dies entspricht also einer Belastung von 47,475 % der Zinszahlungen.

Im Fall der alternativen Eigenfinanzierung der GmbH entfällt auf Gesellschaftsebene der Betriebsausgabenabzug von Zinsen in Form von Ausschüttungen. Die Gesamtbelastung im Ausschüttungsfall stimmt mit derjenigen unter a) überein und beträgt 48,33 %. Auf der Ebene der GmbH ist die Gesellschafter-Fremdfinanzierung damit geringfügig, um 0,8 % ($= 48,33 \% - 47,475 \%$) vorteilhafter, als die Eigenfinanzierung.

Gesamtergebnis

Unter Berücksichtigung der Ergebnisse aus den Teiluntersuchungen a) und b) ist bei Vergleich der bei der GmbH vorteilhaften und möglichen Gesellschafter-Fremdfinanzierung mit der alternativen Gründung eines Einzelunternehmens, letztgenannte aus ertragsteuerlicher Sicht günstiger. Das Einzelunternehmen unterliegt einer ertragsteuerlichen Belastung von rd. 46,7 %; die Kapitalgesellschaftsvariante kommt im besten Fall auf eine Belastung im dargestellten Sachverhalt von ca. 47,5 %. Für den dargestellten Fall mit einer Spitzenbelastung im einkommensteuerlichen Bereich, führt die Gründung eines Einzelunternehmens - unabhängig von der Finanzierungsform einer alternativen GmbH-Gründung - zu einem geringfügigen ertragsteuerlichen Vorteil, der sich aus der Anrechnungswirkung der Gewerbesteuer ergibt.