

VORWEGABSCHLAG FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

RECHENBEISPIELE MIT ERLÄUTERUNGEN ZU ENTNAHME- UND AUSSCHÜTTUNGSBESCHRÄNKUNGEN – III. TEIL

VON PROF. DR. ANDREAS WIEDEMANN, DR. MICHAEL BREYER UND DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

In Teil I unseres Beitrags (FuS 01/2018) haben wir unter Ziffer II.2. die gesetzlichen Voraussetzungen der von § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG geforderten Entnahme- und Ausschüttungsbeschränkungen und die damit verbundenen Rechtsfragen dargestellt. Dem folgte in Teil II (FuS 02/2018) unter Ziffer III.1. ein Vorschlag, wie die Entnahmebeschränkungen bei einer GmbH & Co. KG trotz der bestehenden rechtlichen Unsicherheiten gesellschaftsvertraglich umgesetzt werden können. In diesem Beitrag soll nun aufgezeigt werden, wie die bei Nutzung des Vorabschlags zulässige Höhe von Ausschüttungen und Entnahmen nach unserem Verständnis konkret zu berechnen ist. Die Berechnungssystematik haben wir auch mit Vertretern der Finanzverwaltung diskutiert und die Ergebnisse des informellen Austausches in unserer Berechnung berücksichtigt.

V. Rechenbeispiele

1. Personengesellschaften

Das Rechenbeispiel (siehe Tabelle auf S. 89) geht von einer Gewerbesteuerbelastung von 14 % aus. Zur Vereinfachung erfolgen die Berechnungen ohne Kirchensteuer. Folgende Anmerkungen:

(1) Nach A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 der ErbStR 2011 in der Fassung des Koordinierten Ländererlasses vom 22. Juni 2017 entspricht der „steuerrechtliche Gewinn“ dem steuerlichen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Gewinn nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG umfasst den steuerbilanziellen Gewinn vor außerbilanziellen Korrekturen¹ und damit den Gewinn nach Gewerbesteuer.² Ergebnisse aus Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben gemäß A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 ErbStR 2011 unberücksichtigt.³

(2) Zu den „Steuern vom Einkommen“ zählen bei Personengesellschaften nur die Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Gesellschafters.⁴ Die Gewerbesteuer zählt nicht dazu, da sie bereits begrifflich als Realsteuer im Sinne des § 3 Abs. 2 AO keine „Steuer vom Einkommen“ ist;⁵ für eine erweiterte Auslegung ist auch kein Bedarf, da der auf den einzelnen Gesellschafter entfallende „Gewinnanteil“ bereits um die Gewerbesteuer reduziert ist.⁶ Die Ausführungen in Teil I des Beitrags (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) zur Gewerbesteuer werden insoweit korrigiert.

Maßgeblich ist der individuelle Einkommensteuersatz des jeweiligen Gesellschafters zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer⁷ unter Berücksichtigung der Gewerbesteuer-Anrechnung nach § 35 EStG und etwaiger sonstiger tariflicher Steuerermäßigungen.⁸ Auf Basis der einschlägigen Literatur bleibt derzeit unklar, ob es auf den Durchschnittssteuersatz des Gesellschafters, seinen Grenzsteuersatz oder etwa auf den Durchschnittssteuersatz für die Differenz zwischen dem Gesamtbetrag seiner Einkünfte und seinen sonstigen Einkünften ankommt.⁹

1 Riedel, in: Daragan/Halaczinsky/Riedel, ErbStG, 3. Auflage 2017, § 13a Rn. 345; Bethlehem/Rückert, StB 2017, 296; Weber, DStZ 2017, 15; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43; Steger/Königer, BB 2016, 3099.

2 Nöcker u.a., in: Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rn. 141 und 142.

3 Ebenso weithin die Lit., vgl. Riedel, aaO, § 13a Rn. 346; Weber/Schwind, ZEV 2016, 690.

4 Riedel, aaO, § 13a Rn. 350; Weber, DStZ 2017, 16; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43; Viskorf/Löcherbach/Jehle, DStR 2016, 2430; Steger/Königer, BB 2016, 3099.

5 Esskandari, in: Gürsching/Stenger, Bewertungsrecht, § 13a ErbStG Rn. 274.

6 Vgl. Anm. (1) sowie Weber/Schwind, ZEV 2016, 690; Weber, DStZ 2017, 15.

7 Riedel, aaO, § 13a Rn. 349.

8 Esskandari, aaO, § 13a ErbStG Rn. 278; Uhl-Ludäscher, ErbStB 2017, 43.

9 Geck, ZEV 2017, 485; Weber/Schwind, ZEV 2016, 690.

INHALT

V. Rechenbeispiele

1. Personengesellschaften
2. Kapitalgesellschaften
3. Ergebnis und offene Fragen für die Praxis

Rechenbeispiel für Personengesellschaften						
Einkommensteuertarif	Grundfall			30%-Pauschalregelung (4)		
	45%	42%	35%	45%	42%	35%
Entnahmefähiger Betrag						
Gewinn vor Steuern	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro	100.000 Euro
GewSt	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro	-14.000 Euro
„Steuerrechtlicher Gewinn“ (1)	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro	86.000 Euro
„Steuern vom Einkommen“ (2)	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro	-25.800 Euro	-25.800 Euro	-25.800 Euro
EST + SoLZ Gesellschafter	-47.475 Euro	-44.310 Euro	-36.925 Euro	n.a.	n.a.	n.a.
anrechenbare GewSt (§35 EStG)	13.300 Euro	13.300 Euro	13.300 Euro	n.a.	n.a.	n.a.
Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuern vom Einkommen	51.825 Euro	54.990 Euro	62.375 Euro	60.200 Euro	60.200 Euro	60.200 Euro
Entnahmefähiger Betrag (37,5%)	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro
Steuerentnahme						
„Entnahme zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen“ (3)	34.175 Euro	31.010 Euro	23.625 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro
Effektive Entnahme						
Entnahme Steuern vom Einkommen	34.175 Euro	31.010 Euro	23.625 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro	25.800 Euro
Effektive Steuerbelastung	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro	-34.175 Euro	-31.010 Euro	-23.625 Euro
Von Steuerentnahme nicht gedeckte effektive Steuerbelastung	0 Euro	0 Euro	0 Euro	-8.375 Euro	-5.210 Euro	2.175 Euro
Entnahmefähiger Betrag	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro	22.575 Euro
Nach Steuern verbleibende Entnahme	19.434 Euro	20.621 Euro	23.391 Euro	14.200 Euro	17.365 Euro	24.750 Euro
in % des Gewinns vor Steuern	19,43%	20,62%	23,39%	14,20%	17,37%	24,75%

Abbildung 1, Quelle: Eigene Darstellung

(3) „Entnahmen zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern“ umfassen Entnahmen für die individuelle Einkommensteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer des Gesellschafter unter Berücksichtigung tariflicher Steuerermäßigungen, vgl. Anm. (2) zuvor. Die von der Personengesellschaft entrichtete Gewerbesteuer ist folglich keine „Entnahme zur Begleichung der auf den Gewinnanteil entfallenden Steuern vom Einkommen“.¹⁰ Die Ausführungen in Teil I des Beitrags (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) zur Gewerbesteuer werden insoweit korrigiert.

(4) Die Finanzverwaltung will es Personengesellschaften in A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR 2011 ermöglichen, aus Vereinfachungsgründen die „auf den Gewinnanteil entfallende Steuer“ für jeden Gesellschafter pauschal mit einem Steuersatz von 30 % zu berechnen; als Vorbild hierfür verweist sie auf die Regelung des § 202 Abs. 3 BewG. Diese Pauschal-

regelung sollte konsequenterweise sowohl bei der Ermittlung des entnahmefähigen Betrags wie auch der zulässigen Steuerentnahme gelten, da ansonsten die beabsichtigte Vereinfachung nicht erreicht werden kann.

Die Finanzverwaltung spricht in Satz 3 der vorgenannten Stelle der ErbStR zwar nur von „auf den Gewinnanteil entfallende Steuern“ statt wie noch in Satz 1 von „auf den Gewinnanteil entfallende Steuern vom Einkommen“, sodass fraglich sein könnte, inwieweit die GewSt zusätzlich in Abzug zu bringen ist und inwieweit diese den Betrag der entnahmefähigen Steuern mindert. Allerdings kann von der Finanzverwaltung vor dem Hintergrund des gesamten Regelungszusammenhangs und der angestrebten Vereinfachung wohl nur eine Pauschalierung der in Satz 1 definierten „Steuern vom Einkommen“ gemeint sein.

Da der Gewinn nach A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStR 2011 dem steuerlichen Gewinn im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG entspricht, muss der Pauschalsteuersatz auf der Grundlage des Richtlinienwortlauts auf den Gewinn(anteil) nach Gewerbesteuer bezogen werden. Allerdings bemisst sich ➤

¹⁰ Niehus/Wilke, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 34a EStG Rn. 60.

Rechenbeispiel für Kapitalgesellschaften		
	Grundfall	30%-Pauschalregelung (4)
Ausschüttungsfähiger Betrag		
Gewinn vor Steuern	100.000 Euro	100.000 Euro
GewSt	-14.000 Euro	-14.000 Euro
KSt + SolZ	-15.825 Euro	-15.825 Euro
„Steuerrechtlicher Gewinn“ (1)	70.175 Euro	70.175 Euro
„Steuern vom Einkommen“ (2)	18.512 Euro	21.053 Euro
Steuersatz	26,38%	30,00%
Steuerrechtlicher Gewinn nach Steuern vom Einkommen	51.663 Euro	49.123 Euro
Ausschüttungsfähiger Betrag (37,5%)	19.374 Euro	18.421 Euro
Steuerentnahme		
Ausschüttungsfähiger Betrag	19.374 Euro	18.421 Euro
„Entnahme zur Begleichung der auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallenden Steuern vom Einkommen“ (3)	6.942 Euro	7.895 Euro
Brutto-Ausschüttung	26.316 Euro	26.316 Euro
Effektive Ausschüttung		
Ausschüttung Steuern vom Einkommen	6.942 Euro	7.895 Euro
Effektive Steuerbelastung Ausschüttung	-6.942 Euro	-6.942 Euro
Von Ausschüttung nicht gedeckte effektive Steuerbelastung	0 Euro	953 Euro
Ausschüttungsfähiger Betrag	19.374 Euro	18.421 Euro
Nach Steuern verbleibende Ausschüttung	19.374 Euro	19.374 Euro
in % des Gewinns vor Steuern	19,37%	19,37%

Abbildung 2, Quelle: Eigene Darstellung

die „auf den Gewinnanteil entfallende Steuer“ in diesem Fall nicht, wie die tarifliche Einkommensteuer, nach dem zu versteuernden Einkommen, sondern nach dem Steuerbilanzgewinn (vor außerbilanziellen Korrekturen). Dies kann aus steuersystematischen Gründen nicht überzeugen, sodass der Wortlaut der Richtlinie angepasst werden sollte. Da es sich bei der Pauschalregelung um eine bloße Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung handelt, sind wir in unserem Rechenbeispiel gleichwohl von einer engen Auslegung am Richtlinienwortlaut ausgegangen.

Das Rechenbeispiel zeigt die Ergebnisse der 30 %-Pauschalregelung, wenn ein Gesellschafter realiter einem individuellen Einkommensteuersatz von 45 %, 42 % bzw. 35 % unterliegt. Ist für den Gesellschafter ein individueller Steuersatz von 35 % maßgeblich, so zeigt das Rechenbeispiel, dass der Gesellschafter unter der Pauschalregelung mehr entnehmen kann, als vom Gesetzeswortlaut gedeckt wäre.

Dieses Ergebnis scheint auf den ersten Blick eine positive Nachricht für den Steuerpflichtigen zu sein. Allerdings ist aus unserer Sicht in diesen Fällen Vorsicht geboten. Da die Finanzgerichte nicht an die Auslegung der Gesetzesvorschriften durch die Finanzverwaltung gebunden sind, kann die Inanspruchnahme der Pauschalregelung bei Gesellschaftern mit niedrigen individuellen Steuersätzen dazu führen, dass gegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG verstoßen wird und die Steuerbefreiung als Rechtsfolge mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt.

2. Kapitalgesellschaften

Das Rechenbeispiel geht von einer Gewerbesteuerbelastung von 14 % und im Grundfall von der Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer von 25 % + SolZ aus. Zur Vereinfachung erfolgen die Berechnungen ohne Kirchensteuer. Folgende Anmerkungen:

(1) Vgl. zum Begriff des „steuerrechtlichen Gewinns“ bereits oben Ziffer IV.1. Anm. (1). Bei Kapitalgesellschaften kommt es damit auf den Gewinn laut Steuerbilanz bzw. den nach § 60 Abs. 2 EStDV korrigierten Jahresüberschuss laut Handelsbilanz im Sinne der Ziff. 1 R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR an. Dies entspricht dem Gewinn nach KSt, SolZ und GewSt.¹¹

(2) Unseres Erachtens ist für die Ermittlung des ausschüttungsfähigen Betrags eine Vollausschüttung des gesamten Gewinns mit entsprechender Besteuerung des Gesellschafters zu unterstellen. Dies ist in der Literatur jedoch umstritten und die Finanzverwaltung hat hierzu bislang keine Stellung genommen.¹² Unser informeller Austausch mit Vertretern der Finanzverwaltung bestätigt indessen grundsätzlich unsere Auffassung.

Da bei Personengesellschaften neben der von der Gesellschaft geschuldeten Gewerbesteuer auch die vom Gesellschafter geschuldete Einkommensteuer zzgl. SolZ und KiSt abzuziehen ist, um den entnahmefähigen Betrag zu ermitteln, sollte zur Wahrung einer möglichst weitgehenden Rechtsformneutralität bei Kapitalgesellschaften die Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft und des Gesellschafters bei unterstellter Vollausschüttung betrachtet werden. Als Konsequenz muss dann aber auch bei einer Ausschüttung des entnahmefähigen Betrags die entsprechende Steuer zusätzlich ausgeschüttet werden können – im Grundfall berechnet mit dem jeweils anwendbaren Einkommensteuertarif (im Rechenbeispiel: Abgeltungsteuer zzgl. SolZ) und bei der Pauschalregelung berechnet mit einem pauschalen Steuersatz von 30 %. Der vorstehende Lösungsansatz dürfte am ehesten dem Gesetzeswortlaut des § 13a Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ErbStG entsprechen, wonach zur Ermittlung des entnahmefähigen Betrags der steuerrechtliche Gewinn „um die auf die Ausschüttungen aus der Gesellschaft entfallende Steuer vom Einkommen“ zu kürzen ist, und zugleich zu angemessenen Ergebnissen führen.

Das Rechenbeispiel unterstellt die Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer. Bei Gesellschaftern, die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen, stellen sich für die Bestimmung des anwendbaren Einkommensteuertarifs dieselben Probleme wie bei Gesellschaftern von Personengesellschaften.

(3) Vgl. dazu bereits die vorstehenden Ausführungen bei Anm. (2).¹³

(4) Die Finanzverwaltung erstreckt die 30 %-Pauschalregelung in A 13a.19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Satz 3 ErbStR 2011 auch auf Kapitalgesellschaften, wobei die pauschale Steuerberechnung mit 30 % nur für die beim Gesellschafter auf die Ausschüttung anfallende Steuer gilt; die von der Gesellschaft zu zahlende KSt zzgl. SolZ und GewSt wird weiterhin konkret berechnet.¹⁴ Wie das Rechenmodell zeigt, führt die 30 %-Pauschallösung bei

Kapitalgesellschaften „unter dem Strich“ zum selben Ergebnis wie eine konkrete Berechnung der auf die Ausschüttungen entfallenden Steuern. Bei Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer mag die 30 %-Pauschallösung zwar unnötig sein, sie schadet aber nicht. Hilfreich kann die 30 %-Pauschallösung aber werden, wenn das Teileinkünfteverfahren anwendbar sein sollte.

3. Ergebnis und offene Fragen für die Praxis

Im vorliegenden Beitrag haben wir mithilfe von Rechenbeispielen dargelegt, wie nach unserem Verständnis die zulässige Höhe von Ausschüttungen und Entnahmen zu berechnen ist. Auf Basis des derzeitigen Diskussionsstands verbleiben allerdings einige Zweifelsfragen, insbesondere im Hinblick auf den anzuwendenden individuellen Steuersatz zur Berechnung der Steuern vom Einkommen des Gesellschafters und zur Berechnungssystematik der Vereinfachungsregelung bei Anwendung des Pauschalsteuersatzes von 30 %. Fraglich bei der Besteuerung von Gesellschaftern von Personengesellschaften bleibt in diesem Zusammenhang auch, ob der Pauschalsteuersatz auf das zu versteuernde Einkommen oder auf den Steuerbilanzgewinn zu beziehen ist.

Die Berechnungsvarianten zeigen darüber hinaus, dass Gesellschafter mit niedrigen individuellen Steuersätzen unter der Pauschalregelung mehr entnehmen könnten, als vom Gesetzeswortlaut gedeckt wäre. In diesen Fällen ist aus unserer Sicht Vorsicht geboten. Da die Finanzgerichte nicht an die Auslegung der Gesetzesvorschriften durch die Finanzverwaltung gebunden sind, kann die Inanspruchnahme der Pauschalregelung dazu führen, dass gegen die Voraussetzungen des § 13a Abs. 9 Satz 1 ErbStG verstoßen wird und die Steuerbefreiung als Rechtsfolge mit Wirkung für die Vergangenheit entfällt.

Wie bereits in Teil I (FuS 01/2018, Ziffer II.2.) dargestellt, sind überdies weitere der Ermittlung der Entnahmebeschränkung nachgelagerte Fragen bislang ungeklärt. Dies betrifft vor allem auch die Frage nach der Periodenbezogenheit der zulässigen Entnahmen. ◆



Prof. Dr. Andreas Wiedemann und Dr. Michael Breyer sind Partner im Büro Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz in Stuttgart. Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater im selben Büro. Sie beraten Familienunternehmen und deren Gesellschafter bei der Unternehmens- und Vermögensnachfolge, bei Stiftungsgründungen, Umstrukturierungen sowie beim Kauf und Verkauf von Unternehmen.

KEYWORDS

Erbschaftsteuer • Familienunternehmen • Unternehmensnachfolge • Vorwegabschlag

¹¹ Roser, in: Gosch, KStG, 3. Auflage 2015, § 8 Rn. 22.

¹² Wie hier *Esskandari*, aaO, § 13a ErbStG Rn. 282; *Viskorf/Löcherbach/Jehle*, DStR 2016, 2430; *Wachter*, NZG 2016, 1171; wohl auch *Steger/Königer*, BB 2016, 3099. A.A. *Riedel*, aaO, § 13a Rn. 350; *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312.

¹³ Für die Berechnung eines Brutto-Ausschüttungsbetrags etwa auch *Thonemann-Micker*, DB 2016, 2312.

¹⁴ *Jülicher*, in: *Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk*, ErbStG, § 13a Rn. 479; *Geck*, in: *Kapp/Ebeling*, ErbStG, § 13a Rn. 201; *Hannes/Holtz*, in: *Meincke/Hannes/Holtz*, ErbStG, 17. Auflage 2018, § 13a Rn. 106.