

**Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, WS 2016/2017, neue PO
Musterlösung**

1. Aufgabe

Es handelt sich um eine Mitunternehmerschaft i.S.v. § 15 Abs. 2, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, deren Einkünfte einheitlich und gesondert zu ermitteln sind (§ 179 AO). Da Werner an der Grundstücks-GbR und an der KG nicht mehrheitlich beteiligt ist, liegt keine Betriebsaufspaltung vor (fehlende personelle Verflechtung). Das Grundstück gehört - soweit es Werner zuzurechnen ist (also zu 30%) - zum SBV von Werner bei der KG und ist daher in einer Sonderbilanz zu aktivieren.

	<u>EUR</u>	<u>EUR</u>	<u>Pkt.</u>
A. Einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der KG (§ 179 AO), Gewerbesteuer der KG			
1. Gesamthandsergebnis			
Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz		561.750,00	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>			
a) Die Zahlung der Entschädigungsleistung bezieht sich auf einen kalendermäßig bestimmten Zeitraum und ist verbunden mit einer konkreten Gegenleistung der KG (Duldung). Aus diesem Grunde ist für den Teil der Vergütung, der auf das Jahr 07 ($2/3 \cdot 20.000 = 13.333,33$) entfällt, ein passiver RAP (§ 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 5 EStG) zu bilden, da insoweit noch kein Ertrag realisiert ist.		-13.333,33	2
b) Die Verbuchung der Zinserträge aus der Festgeldanlage vom 1.1.06 bis zum 30.6.06 erfolgte offensichtlich netto, d.h. nach Abzug der Kapitalertragsteuer, da der ausgewiesene Zinsertrag den Nettobetrag darstellt ($\text{€ } 125.000 \cdot 3,73\% \cdot 6/12$ abzgl. 25% KapESt = $\text{€ } 1.750$). Daher muss zunächst die fehlende Kapitalertragsteuer nachgebucht ($\text{€ } 750$) und gleichzeitig als Entnahme auf den Kapitalkonten der Gesellschafter erfasst werden (Bruttobuchung).		583,33	2
Durch die Festgeldanlage vom 1.7.06 bis zum 30.6.07 entsteht darüber hinaus anteilig ein Zinsanspruch, der als sonstige Forderung zu aktivieren ist (antizipatorische Rechnungsabgrenzung).		1.165,63	2
c) Die Vorsteuer aus Eingangsrechnungen , deren Aufwand nicht abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen, kann <u>nicht</u> erstattet werden (§ 15 Abs. 1a S. 1 UStG). Dies gilt nicht für die Vorsteuer auf Bewirtungsaufwendungen, die wg. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG nicht abzugsfähig sind (§ 15 Abs. 1a S. 2 UStG). Da hier die gesamten Vorsteuern aus den Geschenken an Geschäftsfreunde als erstattungsfähige Vorsteuer gebucht worden ist, muss insoweit eine bilanzielle Korrektur erfolgen (Buchung: sonstige Steuern an Forderung ggü. dem Finanzamt/Vorsteuer: $19 / 100 \cdot \text{€ } 800 = 152,00$)		-152,00	2
d) Bedingt durch die Reparatur der Fertigungsmaschine in 07 und die daraus resultierende Werterholung kann nicht von einer dauerhaften Wertminderung ausgegangen werden, so dass handelsbilanziell ein Abschreibungsverbot gilt (Umkehrschluss aus § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB), das auch steuerbilanziell wegen maßgeblich ist (§ 5 Abs. 1 EStG).		30.000,00	2
Korrigiertes Handelsbilanzergebnis		580.013,63	
<i>Keine Korrekturen Handels- zu Steuerbilanz</i>			
Korrigiertes Steuerbilanzergebnis		580.013,63	

<u>Außerbilanzielle Korrekturen</u>			
<i>Steuerfreie Erträge</i>			
a)	Die Dividende aus der Beteiligung an der Solutions GmbH unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG (€ 150.000 * 40%)	-60.000,00	2
<i>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</i>			
a)	Die Bewirtungsaufwendungen sind nur iHv. 70% der angemessenen Beträge steuerlich zu berücksichtigen, hinsichtlich des übersteigenden Betrages liegen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vor (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG).	1.560,00	2
b)	Die Geschenke an Geschäftsfreunde sind nur insoweit als Betriebsausgabe abzugsfähig, als sie pro Person und Jahr den Betrag von € 35 nicht übersteigen (Freigrenze). Hinsichtlich der Aufwendungen für die Weinkisten handelt es sich also in vollem Umfang um nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG).	800,00	2
c)	Die als sonstige Steuern aufwandswirksam erfasste Vorsteuer aus den Geschenken an Geschäftsfreunde (siehe oben) ist als Kosten der privaten Lebensführung einkommensteuerlich nicht abzugsfähig (§ 12 Nr. 3 EStG).	152,00	2
d)	Gewerbsteuer (§ 4 Abs. 5b EStG)	20.000,00	2
Gesamthandsergebnis		542.525,63	
2. Sonderbetriebsergebnisse			
a)	Geschäftsführungsvergütung für Werner	50.000,00	2
b)	Miete für den Grundstücksanteil Raiffeisenstraße Werner (25%)	30.000,00	4
<i>Hinweis:</i> Im Rahmen des SBV erfolgt die Gewinnermittlung nach den gleichen Grundsätzen wie in der Gesamthandbilanz. Da dort bilanziert wird, muss die Mietforderung für Dezember 06 iHv. 25% * 10.000 als sonstige Forderung aktiviert und insoweit ein Mietertrag ausgewiesen werden.			
c)	Grundstücksaufwendungen für den Grundstücksanteil Raiffeisenstraße Werner (25%)	-16.500,00	4
d)	Abschreibungen auf den Gebäudeanteil Raiffeisenstraße Werner (25%)	-8.750,00	4
e)	Fremdfinanzierungszinsen aus dem Kauf des Mitunternehmeranteils Werner (SBV II)	-10.000,00	2
Sonderbetriebsergebnisse		44.750,00	
3. Ergänzungsbilanzen			
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 vollem Umfang auf den GFW , da eine Einzelzuordnung zu WG nicht möglich war.			
	Mehrwert zum 1.1.00 (€ 250.000 ./- € 100.000)	150.000,00	
	AfA p.a. (§ 7 Abs. 1 S. 3 EStG)	10.000,00	
		-10.000,00	4
Ergänzungsbilanzergebnis		-10.000,00	

4. Sonstiges

Hinweis:

Die Veräußerung des **gesamten Mitunternehmeranteils** durch Werner zum 31.12.06 stellt eine Veräußerung iSv. § 16 EStG dar, da Werner die persönlichen Voraussetzungen erfüllt. Nach Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist somit ein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren. Mit seinem Ausscheiden aus der KG entfällt für Werner auch die Möglichkeit, SBV zu begründen, so dass der Grundstücksanteil unter Aufdeckung der stillen Reserven aus dem **SBV in das PV** (Teilwertansatz) entnommen wird. Im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns ist die noch verbleibende **Ergänzungsbilanz** aufzulösen. Da der Veräußerungspreis (250 T€) ausreicht, um das noch vorhandenen Darlehen im SBV II (70 T€) zu tilgen, können die Schuldzinsen hierfür ab 07 nicht mehr als SBA geltend gemacht werden.

Hinweis:

Aus dem Sachverhalt ergeben sich keine Angaben zu evtl. in der Beteiligung an der Solutions GmbH vorhandenen stillen Reserven, die nach § 3 Nr. 40 EStG im Rahmen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ebenfalls steuerfrei wären. Insofern ist davon auszugehen, dass der Buchwert der Beteiligung ihrem Teilwert entspricht.

	Veräußerungspreis zum 31.12.06	250.000,00		2
./.	Kapitalkonto zum 31.12.06 lt. Sachverhalt	-180.000,00		2
=	Veräußerungsgewinn Gesamthand	<u>70.000,00</u>		
	Teilwert Gebäudeanteil (25%) zum 31.12.06	200.000,00 (= 800.000 * 25%)		2
	Teilwert GuB-Anteil (25%) zum 31.12.06	87.500,00 (= 350.000 * 25%)		2
./.	Buchwert Gebäudeteil (25%) zum 31.12.06	-153.750,00 (= (650.000 - 35.000) * 25%)		2
./.	Buchwert GuB-Anteil (25%) zum 31.12.06	-37.500,00 (= 150.000 * 25%)		2
=	Entnahmegewinn SBV	<u>96.250,00</u>		
	Auflösungsverlust Ergänzungsbilanz	-80.000,00 (= 150.000 ./. 7 * 10.000)		2
	Aufgabegewinn gesamt	<u>86.250,00</u>		
	Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG	45.000,00 (keine Abschmelzung)		2
	steuerpflichtiger Aufgabegewinn	<u>41.250,00</u>	<u>41.250,00</u>	
	Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft vor Gewerbesteuer		<u>618.525,63</u>	
	(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)			
			-41.250,00	4
	Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG			
	- Finanzierungsentgelte iSv. § 8 Nr. 1 GewStG			
	Zinsen der KG lt. Gesamthands-GuV	120.000,00	100%	
	Zinsen aus der Finanzierung im SBV Werners	10.000,00	100%	
	Miete an GbR, soweit nicht SBV (also zu 75%)	45.000,00	50%	
		<u>175.000,00</u>		
	abzgl. Freibetrag i.H.v. € 100.000,00	100.000,00		
	verbleibender Betrag	<u>75.000,00</u>	* 25% =	18.750,00 4
	Kürzungen gem. § 9 GewStG			
	- anteilige Einheitswertkürzung hinsichtlich des Grundstücks im SBV gem. § 9 Nr. 1 GewStG (150.000 * 25% = 37.500 * 1,4 * 1,2%)			-630,00 2
	- Dividende aus der Beteiligung an der Solutions GmbH, soweit noch in der Ausgangsgröße enthalten gem. § 9 Nr. 2a GewStG (€ 150.000,00 * 60%)			-90.000,00 2
	Gewerbeertrag I (gerundet)		<u>505.300,00</u>	
	Freibetrag		24.500,00	2
	Gewerbeertrag II		480.800,00	
	Steuermessbetrag		16.828,00	2
	Gewerbesteuer (HS = 450%)		75.726,00	

	Werner	Erwin	Rolf	
	30%	35%	35%	
	Komplementär	Kommandist	Kommandist	
steuerliches Ergebnis der KG 06	<u>618.525,63</u>			
Sonderbetriebsergebnis Werner	-44.750,00	44.750,00		
Ergänzungsbilanzergebnis Werner	10.000,00	-10.000,00		
Aufgabegewinn Werner	-41.250,00	41.250,00		
Restgewinn	<u>542.525,63</u>	162.757,69	189.883,97	189.883,97
	238.757,69	189.883,97	189.883,97	4
	Probe:	618.525,63		

B. Einkommensteuerbelastung Werner

- Einkünfte gem. § 15 EStG (Einkünfte aus der Beteiligung an der KG, vgl. zuvor)	238.757,69		1
hiervon sind tarifbegünstigt nach § 34 Abs. 1 Nr. 3 EStG, § 16 EStG	-41.250,00		1
laufende Einkünfte nach § 15 EStG	<u>197.507,69</u>		
Berechnung der Begünstigung nach § 34 Abs. 1 Nr. 3 EStG			
tarifliche Einkommensteuer 2016 auf das gesamte zvE (zvE = €238.721 nach Sonderausgaben-Pb § 10c EStG iHv. €36)	91.868,00		1
durchschnittlicher Steuersatz 2016 (€91.868/€238.721)	38,4834%		1
56%iger durchschnittlicher Steuersatz	21,5507%		1
Einkommensteuer auf tarifbegünstigte Einkünfte (€41.250 * 21,5507%)		8.889,67	2
Einkommensteuer auf übrige Einkünfte (€238.721 ./. €41.250) * 38,4834%)		75.993,59	2
- Einkünfte gem. § 20 EStG			
Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	6.666,67 (vor KapESt)		
+ Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	1.333,33 (vor KapESt)		
= Einnahmen	<u>8.000,00</u>		
./. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	801,00		
= Einkünfte	<u>7.199,00</u>		
hierauf flat-tax gem. § 32d EStG		1.799,75	4
Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer gem. § 35 EStG			
Anrechnungspotenzial (St.messbetrag * 3,8 * 30%)	19.183,92	-19.183,92	1
Anrechnungshöchstbetrag	75.993,59		
Gesamte Einkommensteuerbelastung Werners		<u>67.499,09</u>	
	Summe		90