

**Steuergestaltung durch Rechtsformwahl (SS 2013)**  
**Musterlösung**

1. Aufgabe						Pkt.
<b>a. Ermittlung der Gewerbesteuer der OHG</b>						
<b>I. Gesamthandsvermögen</b>					<u>EUR</u>	
<b>Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz der OHG</b>					<b>147.500,00</b>	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>						
<u>Hinweis:</u> Aufgrund der Beschreibung der Tätigkeitsvergütungen (TV) im Sachverhalt (vgl. Anm. 2) ist davon auszugehen, dass es sich um sog. "unechte TV" handelt, die als Gewinnvorab zu berücksichtigen sind. Die Verbuchung erfolgt daher erfolgsneutral über die Kapitalkonten der Gesellschafter (Entnahme).						
				120.000,00		2
<b>Korrigierter vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz der OHG</b>					<b>267.500,00</b>	
<u>Korrekturen als Abweichungen zur Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV)</u>						
	<i>keine</i>			0,00		
<b>Korrigierter vorläufiger Gewinn lt. Gesamthandsbilanz der OHG (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG)</b>					<b>267.500,00</b>	
<u>Außerbilanzielle Korrekturen</u>						
<u>Steuerfreie Erträge</u>						
	<i>keine</i>			0,00		
<u>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</u>						
	Gewerbesteuervorauszahlungen (§ 4 Abs. 5b EStG)			80.000,00		1
<b>Steuerlicher Gewinn lt. Gesamthandsbilanz</b>					<u><b>347.500,00</b></u>	
<b>II. Sonderbetriebsvermögen</b>						
- Mietzahlungen der OHG an Werner Brösel						
<u>Hinweis:</u> Soweit die durch die Eheleute Brösel an die OHG vermietete Immobilie dem Mitunternehmer Werner zugerechnet werden kann (50%) und soweit eine betriebliche Nutzung durch die OHG vorliegt (2/3), handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen bzw. hinsichtlich der auf ihn anteilig entfallenden Kosten (bezogen auf den an die OHG vermieteten Anteil iHv. 2/3) um Sonderbetriebsausgaben.						
Miete gesamt	100.000,00	Anteil Werner	50.000,00 (SBE)	50.000,00		2
laufende Kosten (2/3)	11.333,33	Anteil Werner	5.666,67 (SBA)	-5.666,67		2
<u>Abschreibungen</u>						
AK gesamt (2/3)	500.000,00					
hiervon Gebäude (82%)	410.000,00					
hierauf AfA (3% p.a.)	12.300,00	Anteil Werner	6.150,00 (SBA)	-6.150,00		4
- Gewinnausschüttung der Software-Vertriebs GmbH an Werner Brösel						
<u>Hinweis:</u> Hinsichtlich der Anteile Werners an der Software-Vertriebs-GmbH handelt es sich um SBV II, da die Anteile an der Vertriebsgesellschaft Werners Beteiligung an der OHG dienen. Die Anteile sind daher im SBV zu aktivieren, die Ausschüttungen aus der GmbH stellen SBE dar, die dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG unterliegen. Die Provisionszahlung der OHG an die GmbH stellt bei der OHG laufenden Aufwand dar, eine Hinzurechnung als SBE findet nicht statt, da die GmbH nicht Mitunternehmerin der OHG ist.						
Bruttogewinnausschüttung		36.000,00	(hiervon steuerpflichtig 60%)	21.600,00		2
<b>Sonderbetriebsergebnisse</b>					<u><b>59.783,33</b></u>	

<b>III. Ergänzungsbilanzen</b>			
	800.000,00		
./. Kaufpreis der OHG-Anteils durch Rolf in 08:	300.000,00		
= Buchwert des Kapitalkontos zu diesem Zeitpunkt:	<u>500.000,00</u>		1
= Differenzbetrag im Erwerbszeitpunkt 08			
hiervon entfielen in 08 auf:			
Stille Reserven in nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern (eigene Software, 50%)	200.000,00		2
Geschäfts- und Firmenwert (Differenzbetrag)	300.000,00		2
somit ergeben sich in 12 Ergebnisauswirkungen von:			
Abschreibungen auf Markenrechte (ND = 3 Jahre, d.h. abgeschrieben in 12)	0,00		2
GFW-Abschreibung auf 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)	20.000,00	-20.000,00	2
<u>Hinweis:</u>			
Zu beachten ist, dass die angegebenen Mehrwerte sich auf die auf Rolf entfallenden stillen Reserven beziehen. Der Restbetrag stellt einen anteiligen Geschäfts- und Firmenwert dar.			
<b>Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen</b>		<u><b>-20.000,00</b></u>	
<b>IV. Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</b>		<u><b>387.283,33</b></u>	
(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)			
<b>Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG</b>			
- Finanzierungsentgelte iSv. § 8 Nr. 1 GewStG		11.250,00	2
	<u>absolut</u>	<u>quotale</u>	
Zinsen Finanzierung Gesamthand (Nr. 1a)	120.000,00	120.000,00	
Miete, soweit nicht SBE (Elviras Anteil, Nr. 1e)	50.000,00	<u>25.000,00</u>	
		<u>145.000,00</u>	
	Freibetrag	100.000,00	
	restlicher Betrag	45.000,00	
	hiervon 25%	<u>11.250,00</u>	
<b>Kürzungen gem. § 9 GewStG</b>			
- Einheitswertkürzung (Nr. 1)			
Grundstück im Gesamthandsvermögen (EW = € 500.000; § 121a BewG)		-8.400,00	2
Grundstück im Sonderbetriebsvermögen Werners (anteiliger EW = 166.667,67 €; § 121a BewG)		-2.520,00	4
<u>Hinweis:</u>			
Das durch die Eheleute Brösel an die OHG vermietete Grundstück berechtigt insoweit zur Einheitswertkürzung, als dieses Sonderbetriebsvermögen darstellt (also zu 50% [Eigentumsanteil Werner] * 2/3 [betriebliche Nutzung durch die OHG]). Der zu berücksichtigende Einheitswert beträgt also € 450.000 * 50% * 2/3.			
- Schachteldividenden iSv. § 9 Nr. 2a GewStG (Beteiligung an der Software-Vertriebs GmbH > 15%)			
Dividende aus der GmbH, soweit in der Ausgangsgröße noch enthalten (60%)	21.600,00	-21.600,00	2
<b>Gewährleistungsvertrag I</b>		<u><b>366.013,00</b></u>	
- Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	2
- Rundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		13,00	2
<b>V. Gewerbeertrag II</b>		<u><b>341.500,00</b></u>	
Steuermessbetrag		11.952,50	2
<b>Gewerbesteuer (HS: 460%)</b>		<u><b>54.981,50</b></u>	2

b. Ermittlung der Einkommensteuer der Eheleute Brösel

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, OHG, vgl. zuvor)</b>			
Steuerlicher Gewinn der OHG	387.283,33		
Ergebnisse der Ergänzungsbilanz (Rolf)	20.000,00		
Ergebnisse der Sonderbilanz (Werner)	-59.783,33	59.783,33	
Gewinnvorab (nicht nach Quote verteilt)	-120.000,00	80.000,00	
Restgewinn (hiervon Werner 50%)	227.500,00	113.750,00	
		<u>253.533,33</u>	4
 <u>Hinweis:</u> Da der Gewinn der OHG lt. Gesamthandsbilanz ausreicht, um die TV ab die beiden Gesellschafter zu zahlen, besteht kein Rückzahlungsanspruch der OHG, d.h. die betreffenden Zahlungen werden als Gewinnvorab angesehen, die in dem zugerechneten Gewinnanteil bereits enthalten sind.			
<b>Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)</b>			
Mieteinnahmen (Mietzahlungen der OHG an Elvira)	50.000,00		
Grundstückskosten (soweit auf Elvira entfallend)	-5.666,67		
Abschreibungen (soweit auf Elvira entfallend)	-6.150,00		
	<u>38.183,33</u>	38.183,33	4
 <u>Hinweis:</u> Lt. Sachverhalt soll auch der dem Privatvermögen Elviras zuzurechnende Grundstücksanteil mit 3% p.a. abgeschrieben werden.			
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>		<b>291.716,67</b>	
Sonderausgaben		8.000,00	1
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>		<u><b>283.716,67</b></u>	2
häufiges zu versteuerndes Einkommen wg. Zusammenveranlagung, Splitting		141.858,00	2
hierauf tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG)		51.341,36	2
<b>Gesamte tarifliche Einkommensteuer</b>		<b>102.682,72</b>	
Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG		-22.709,75	2
Anrechnungspotenzial	45.419,50		
hiervon entfallen auf Werner (50%)	22.709,75		
Anrechnungshöchstbetrag	89.242,39		
<b>Festzusetzende Einkommensteuer (=Steuerbelastung)</b>		<b>79.972,97</b>	

2. Aufgabe

a. Ermittlung der Gewerbesteuer der OHG

Hinweis:

Wenn die Beteiligung an der Software-Vertriebs GmbH durch Elvira gehalten wird, gehört diese nicht zum SBV II bei der OHG, sondern zu ihrem steuerlichen Privatvermögen. Bedingt durch die Tatsache, dass die Dividende aus der GmbH durch das Zusammenspiel von § 3 Nr. 40 EStG und § 9 Nr. 2a GewStG im Grundfall im Gewerbeertrag der OHG nicht enthalten war, fällt hierauf im Grundfall auch keine Gewerbesteuer an, d.h. die Gewerbesteuerbelastung der OHG (und auch die Anrechnung nach § 35 EStG) ändern sich im Alternativfall im Vergleich zum Grundfall nicht.

Änderungen ergeben sich lediglich auf der Einkommensteuerebene, da die Dividende nicht mehr (zu 60%) in den SBE des Werner enthalten sind, sondern grds. als Kapitaleinkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und gem. § 32d EStG gesondert bei Elvira besteuert wird. Die Minderung des zVE erfolgt in der linearen Tarifzone (42%), so dass die Entlastung in der tariflichen Einkommensteuer mit diesem Betrag zu berücksichtigen ist ( $42\% \cdot \text{€} 21.600 = \text{€} 9.072$ ), während die besondere Einkommensteuer nach § 32d EStG um folgenden Betrag steigt:

Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	36.000,00	
Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG (keine anderen Einkünfte lt. Sachverhalt)	1.602,00	
Einkünfte aus Kapitalvermögen	34.398,00	
<b>hierauf "flat tax" gem. § 32d Abs. 1 EStG</b>	<b>8.599,50</b>	2

Im Wesentlichen ist die Minderung der Einkommensteuer der Eheleute Brösel (Minderung um € 9.072 tarifliche ESt, Erhöhung um € 8.599,50 "flat tax" = Entlastung iHv. **€ 472,50** auf die Wirkung des neu zu berücksichtigenden Sparerpauschbetrags nach § 20 Abs. 9 EStG zurückzuführen ( $25\% \cdot 1.602 = \text{€} 400,50$ ).

Summe

60