

**Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, WS 2014/2015, neue PO
Musterlösung**

1. Aufgabe

a) Ermittlung der Steuerbelastung für die GmbH & Co. KG (Gewerbsteuer)

Aufgrund der Tatsache, dass bis zum 30.12.14 die Geschäftsführung der KG ausschließlich bei der einzigen Komplementärin (GmbH) liegt, handelt es sich bis zu diesem Tag um eine gewerbliche geprägte Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, die daher gewerbliche Einkünfte nach § 15 EStG erzielt. Die Tatsache, dass die KG ausschließlich vermögensverwaltend tätig ist (Vermietung und Verpachtung des eigenen Grundbesitzes) ist daher zunächst unerheblich, Einkünfte aus § 21 EStG liegen zunächst nicht vor. Mit dem Wechsel der Geschäftsführung zum 30.12.14 auf den Kommanditisten Werner fällt diese gewerbliche Prägung fort. Es kommt zu einer Betriebsaufgabe mit der entsprechenden Aufdeckung der stillen Reserven (Entprägung).

Die KG unterhält demnach zwar einen Gewerbebetrieb aufgrund der gewerblichen Prägung, allerdings ist - aufgrund der ausschließlich vermögensverwaltenden Tätigkeit der KG - die gewerbsteuerliche (erweiterte) Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu berücksichtigen. Aus dem Gewerbeertrag der KG sind demnach alle Einkünfte der KG herauszukürzen, so dass im Ergebnis eine faktische Gewerbesteuerfreiheit eintritt. Im Rahmen der Musterlösung wird daher für die KG keine Gewerbesteuer berechnet. In diesem Zusammenhang sind folgende Besonderheiten zu beachten:

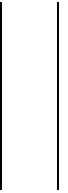
- Hinsichtlich des Anteils am Aufgabegewinn der GmbH im Rahmen der Entprägung gilt ebenfalls die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, da es sich insoweit um einen Fall des § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG handelt (Aufgabe des gesamten Betriebes der Mitunternehmerschaft) und nicht um einen Fall des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG (Aufgabe des Mitunternehmeranteils). Die Einschränkung nach § 9 Nr. 1 Satz 6 GewStG ist daher nicht anwendbar.
- Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1a) GewStG sind Sondervergütungen, die Gesellschafter aus einer nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG faktisch steuerbefreiten Mitunternehmerschaft erhalten, dennoch gewerbesteuerpflichtig, wenn es sich hierbei z.B. um Leistungsvergütungen (und nicht um Vermietungseinkünfte) handelt. Da im Sachverhalt diese Leistungsvergütungen (für Werner: T€10, für die GmbH: T€5) aber geringer sind als der Freibetrag i.H.v. T€24,5, entsteht auch insoweit keine Gewerbesteuer

b) Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel

	EUR	EUR	Pkt.
1. Gesamthandsergebnis			
Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz		441.750,00	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>			
a) Die KG ist ihrer Komplementärin gegenüber gesellschaftsvertraglich zum Ersatz der sich aus der Übernahme der Geschäftsführung ergebenden Aufwendungen verpflichtet. Diese Verpflichtung ist zum 31.12.14 über die Einbuchung einer entsprechenden Verbindlichkeit aufwandswirksam zu erfassen. Umsatzsteuerliche Konsequenzen (ggf. anteiliger Vorsteuerabzug nach Rechnungsvorlage) sind in der Lösung nicht zu berücksichtigen.			
Die von der KG erfassten Aufwendungen stellen gleichzeitig Sonderbetriebs-einnahmen der GmbH bei der KG dar.		-5.000,00	5
b) Die Einkommensteuervorauszahlung der Eheleute Brösel ist - da es sich nicht um die "eigene" Steuerbelastung der KG handelt - als Entnahme vom Kapitalkonto Werners zu buchen. Die erfolgte Aufwandsverbuchung ist nicht zulässig.		80.000,00	3
Korrigiertes Handelsbilanzergebnis		516.750,00	
<i>Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.</i>			
Korrigiertes Steuerbilanzergebnis		516.750,00	
<u>Außerbilanzielle Korrekturen</u>			
<i>Steuerfreie Erträge liegen nicht vor</i>			
<i>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben liegen nicht vor</i>			
Gesamthandsergebnis		516.750,00	
2. Sonderbetriebsergebnisse			
a) Geschäftsführungsvergütung der KG für GmbH (SBE GmbH)		5.000,00	2
b) Gehalt an Werner Brösel (SBE Werner), schuldrechtlicher Anstellungsvertrag unerheblich		10.000,00	2
c) Mieteinkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle an die KG (SBE Werner, anteilig)			
Die Vermietung der Lagerhalle durch die Eheleute an die KG führt hinsichtlich der Beteiligungsquote Werners an der Immobilie zu SBV/SBE, während hinsichtlich der Beteiligungsquote Elvira's Privatvermögen bzw. Einkünfte nach § 21 EStG vorliegen. Die Einkünfte in 14 müssen aus den Angaben berechnet werden. Hinsichtlich der AfA ist zu berücksichtigen, dass mit der erstmaligen Vermietung der bislang insgesamt privat genutzten Immobilie am 01.01.2010 Werner insoweit eine Einlage der Immobilie (und des Finanzierungsdarlehens) in das SBV I der KG vorgenommen hat, die mit dem Teilwert nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu bewerten ist. Die AfA erfolgt insoweit auf den Einlagewert, während für Elvira's Immobilienteil auf die ursprünglichen AK abzuschreiben ist.		36.975,00	10
Gesamt	Werner (60%)	Elvira (40%)	

Stand: 02.07.2015

Miete 14	72.000,00	43.200,00	28.800,00
Zinsen 14	7.000,00	4.200,00	2.800,00
AfA SBV 14		2.025,00	
AfA PV 14			840,00
		<u>36.975,00</u>	<u>25.160,00</u>



<u>Zur Berechnung der AfA</u>			
Teilwert gesamt bei Einlage in 10	150.000,00		
- hiervon Grund und Boden (25%)	37.500,00		
- hiervon Gebäude (75%)	112.500,00		
Miteigentumsanteil Ehegatte	60%		
AfA-Satz lt. Hinweis Sachverhalt	3%		
AfA Gebäude	<u>2.025,00</u>		
Anschaffungskosten gesamt	140.000,00		
- hiervon Grund und Boden (25%)	35.000,00		
- hiervon Gebäude (75%)	105.000,00		
Miteigentumsanteil Ehegatte	40%		
AfA-Satz lt. Hinweis Sachverhalt	2%		
AfA Gebäude	<u>840,00</u>		
Sonderbetriebsergebnisse			51.975,00
3. Ergänzungsbilanzen			
<i>Liegen nicht vor</i>			
4. Sonstiges (Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG)			
Mit dem Wechsel der Geschäftsführung von der Komplementär-GmbH auf den Kommanditisten Werner Brösel fällt die Voraussetzung der gewerblichen Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG fort, so dass eine Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG zu berücksichtigen ist. Hierbei sind die stillen Reserven der KG in ihrem Gesamthandsvermögen und in ihrem Sonderbetriebsvermögen aufzudecken und zu versteuern. Aufgrund der Tatsache, dass Werner bereits sein 55. Lebensjahr vollendet hat, ist die Gewährung eines Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG zu prüfen.			
a)	Teilwert der Immobilien im Gesamthandsvermögens (31.12.2014) lt. SV	3.250.000,00	
./.	Buchwert der Immobilien im Gesamthandsvermögen (31.12.2014) lt. SV	<u>2.500.000,00</u>	
=	aufgedeckte stille Reserven im Gesamthandsvermögen	<u>750.000,00</u>	750.000,00
b)	anteiliger Teilwert der Lagerhalle im SBV Werners (31.12.2014) (€ 160.000,00 * 60%)	96.000,00	
./.	Buchwert der Lagerhalle im SBV Werners (31.12.2014)		
	Grundstück (Teilwert bei Einlage € 37.500 * 60% Anteil Werners, s.o.)	22.500,00	
	Gebäude (Teilwert bei Einlage € 112.500 * 60% Anteil Werners ./. AfA bis 14)	57.375,00	
=	aufgedeckte stille Reserven im SBV Werners	<u>16.125,00</u>	16.125,00
Summe stille Reserven bei Entprägung der KG			766.125,00
c)	Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG	45.000,00	
	VG Werners (80% * € 750.000 + € 16.125)	616.125,00	
	Grenze unschädlicher VG	<u>136.000,00</u>	
	übersteigender Betrag (max. 45 T€)	<u>480.125,00</u>	45.000,00
	verbleibender Freibetrag	0,00	0,00
Steuerpflichtiger Aufgabegewinn gesamt			766.125,00
5. Steuerliche Einkünfte der KG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung KG			1.334.850,00
	<u>Gesamt</u>	<u>Anteil Werner</u>	<u>Anteil GmbH</u>
		80%	20%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1.334.850,00		
Sonderbetriebseinkünfte Werner	-46.975,00	46.975,00	
Sonderbetriebseinkünfte GmbH	-5.000,00		5.000,00
Aufgabegewinn nach § 16 EStG			
- in der Gesamthand (nach Quote)	-750.000,00	600.000,00	150.000,00
- im SBV Werners	-16.125,00	16.125,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	<u>516.750,00</u>	413.400,00	103.350,00
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		1.076.500,00	258.350,00

5

5

5

5

5

6. Einkommensteuerliche Einkünfte der Eheleute Brösel

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (KG, s.o.)	1.076.500,00		2
Einkünfte aus § 21 EStG (s.o.)		25.160,00	2
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte	1.101.660,00		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	1.088.660,00		
<u>Berechnung Einkommensteuer</u>			
häufiges zVE gem. § 32a Abs. 5 EStG	544.330,00		
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG	229.187,50		
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	458.375,00		
Durchschnittlicher Steuersatz	42,1045%		5
Hierauf 56% gem. § 34 Abs. 3 EStG	23,5785%		5
Ermäßigte Einkommensteuer nach § 34 Abs. 3 EStG			
a.o. Einkünfte (§ 16 EStG)	616.125,00		
Hierauf ermäßigter Steuersatz	23,579%	145.273,20	
Tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG			
Verbleibende Einkünfte	472.535,00		
Regulärer Steuersatz	42,105%	198.958,56	
Gesamte Einkommensteuer	344.231,77		5

2. Aufgabe

1. Ermittlung der Einkommensteuer der Eheleute Brösel im Grundfall

Aufgrund der Tatsache, dass Werner sowohl Alleingesellschafter der GmbH als auch Alleineigentümer des Grundstücks ist, liegt zwischen der GmbH (Betriebsgesellschaften) und dem Vermietungsunternehmen (Besitzunternehmen) eine personelle Verflechtung vor, die zusammen mit der sachlichen Verflechtung (Vermietung einer wesentlichen Betriebsgrundlage) eine Betriebsaufspaltung begründet. Das anteilige EFH Werners gehört daher insoweit, als es an die GmbH vermietet ist, zum Betriebsvermögen des Einzelunternehmens Werners. Gleiches gilt für die Beteiligung Werners an der GmbH sowie für das Darlehen, das Werner der GmbH gewährt. Mit der Veräußerung von 90% der Beteiligung an der GmbH wird die personelle Verflechtung beendet, so dass eine Betriebsaufgabe vorliegt. Die stillen Reserven aus der Beteiligung und aus der Immobilie sind zu versteuern. Die Gewinnermittlung im Rahmen des Einzelunternehmens erfolgt annahmegemäß über einen Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG.

10

a) Laufende Einkünfte des Einzelunternehmens (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG)

Miete von der GmbH für die Überlassung der Büroräume (netto)	18.000,00
+ Zinsertrag aus dem Darlehen an die GmbH (Zinsforderung aktuelles Jahr)	2.625,00
./. Betriebsausgaben lt. Sachverhalt (inkl. AfA)	<u>5.000,00</u>
	<u><u>15.625,00</u></u>

5

b) Aufgabegewinn durch Wegfall der Betriebsaufspaltung (§ 16 EStG)

- Aufdeckung der stillen Reserven in dem anteiligen Grundstück	(100%)	(15%)
Anteiliger Zeitwert der Immobilie zum 31.12.	550.000,00	82.500,00
Anteiliger Buchwert der Immobilie zum 31.12.		
Grund und Boden	AK 01.07.2009 100.000,00	15.000,00
Gebäude	AK 01.07.2009 AfA 2. HJ 09 - 14 Buchwert 31.12.14 400.000,00 66.000,00 334.000,00	50.100,00
Entnahmegewinn aus der Immobilie		<u>17.400,00</u>

5

- Aufdeckung der stillen Reserven in der Beteiligung an der GmbH

Veräußerungspreis GmbH-Anteile lt. Sachverhalt	100.000,00
Buchwert der Beteiligung zum 31.12.2014	128.125,00
Anschaffungskosten lt. Sachverhalt in 00	40.000,00
nachträgliche Anschaffungskosten	
- Darlehensverzicht	75.000,00
- Verzicht Zinsforderung (5 Jahre bis 31.12.2014)	<u>13.125,00</u>
	<u>88.125,00</u>

Der Verzicht auf die Rückzahlung des Darlehens bzw. auf die Auszahlung der aufgelaufenen Zinsen würde grds. im Rahmen des angenommenen Betriebsvermögensvergleiches des Besitzunternehmens zu einer Abschreibung der Forderungen führen. Da aber der Verzicht auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen ist (aufgrund der Werthaltigkeit der Forderungen hätte ein fremder Dritter nicht verzichtet), muss der Ertrag aus dem Darlehens- bzw. Forderungsverzicht bei der GmbH aus dem zVE (außerbilanziell) herausgerechnet werden, wogegen beim Gesellschafter nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung vorliegen. Somit wirkt sich der Darlehens- bzw. Forderungsverzicht weder auf der Ebene der GmbH noch auf der Ebene des Gesellschafters unmittelbar aus. Effekte ergeben sich nur in der Berücksichtigung als nachträgliche AK der Beteiligung

Veräußerungsverlust	-28.125,00
hiervon 40% nicht abzugsfähig wegen Anwendung des Teileinkünfteverfahren (§ 3. Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG)	11.250,00
Abzugsfähiger Veräußerungsverlust aus der Beteiligung an der GmbH	<u><u>-16.875,00</u></u>

10

Gesamter Aufgabegewinn nach § 16 EStG vor Freibetrag	525,00	
Freibetrag § 16 Abs. 4 EStG (persönliche Voraussetzungen erfüllt)	525,00	5
Steuerpflichtiger Aufgabegewinn nach § 16 EStG	<u><u>0,00</u></u>	
c) Berechnung der Gewerbesteuer des Besitzunternehmens		
Gewerbliche Einkünfte des Einzelunternehmens (§ 15 EStG) (= Ausgangsgröße zur Gewerbesteuer, § 7 GewStG)	15.625,00	
<i>Hinzurechnungen nach § 8 GewStG</i>	0,00	
<i>Kürzungen nach § 9 GewStG</i>		
Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG (anteiliger Einheitswert 15%) (€ 300.000 * 15 % * 1,4 * 1,2%)	-756,00	
Gewerbeertrag I	<u><u>14.869,00</u></u>	5
Rundung	-69,00	
Freibetrag (max. € 24.000,00)	-14.800,00	
Gewerbeertrag II	<u><u>0,00</u></u>	3
Keine Gewerbesteuer, da Gewerbeertrag II < Freibetrag		
d) Berechnung der Einkommensteuer der Eheleute Brösel für VZ 14		
	Werner	Elvira
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		
Laufende Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	15.625,00	
Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 3 EStG	0,00	
Summe der Einkünfte	<u><u>15.625,00</u></u>	
Gesamtbetrag der Einkünfte	<u><u>15.625,00</u></u>	
Sonderausgaben lt. Sachverhalt	8.000,00	
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	<u><u>7.625,00</u></u>	3
Aufgrund der Höhe des zVE der zusammenveranlagten Ehegatten fällt keine Einkommensteuer an.		
		<u>120</u>