

Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, SS 2015, neue PO Musterlösung

1. Aufgabe

1. Ermittlung der Steuerbelastung für die KG (Gewerbsteuer)

Die KG erzielt aufgrund ihrer Tätigkeit (industrielle Produktion) Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die einheitlich und gesondert festzustellen sind (§§ 179, 180 AO). Die KG selbst unterhält einen Gewerbebetrieb gem. § 2 Abs. 1 GewStG.

a) Gesamthandsergebnis

Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz **591.750,00**

Bilanzielle Korrekturen

a) Die Mietzahlungen der KG an Rolf stellen Aufwand und Betriebsausgaben bei der KG dar, die nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) zu erfassen sind. Die Dezembermiete muss daher bei der KG noch in 14 als Aufwand und Verbindlichkeit erfasst werden. -5.000,00 2

b) Die unter Anm. 3 dargestellte stille Beteiligung ist eine "typische Form", da keine Beteiligung an den stillen Reserven der KG vorgesehen ist. Im (hier vorliegenden) Gewinnfall der KG erhält der typisch stille Gesellschafter eine Beteiligung i.H.v. 30% des handelsrechtlichen Jahresüberschuss vor Ertragsteuern und vor Berücksichtigung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters selbst. Diese Bemessungsgrundlage und der Gewinnanteil ermitteln sich daher wie folgt:

	ursprünglicher handelsrechtlicher Jahresüberschuss 14	591.750,00		
./.	bilanzielle Korrekturen (vgl. unter a)	-5.000,00		
		586.750,00		
+	Ertragsteueraufwand 14	80.000,00		
+	Vorauszahlung Gewinnanteil stiller Gesellschafter 14	25.000,00		
	Bemessungsgrundlage Gewinnanteil stiller Gesellschafter	691.750,00		
	hiervon 30% lt. Vertrag	207.525,00		
	abzgl. Vorauszahlung	-25.000,00		
	Restliche Auszahlungsverpflichtung KG	182.525,00	-182.525,00	6

Korrigiertes Handelsbilanzergebnis

404.225,00

Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.

0,00

Korrigiertes Steuerbilanzergebnis

404.225,00

Außerbilanzielle Korrekturen

Steuerfreie Erträge

-	Dividende der A-GmbH (§ 3 Nr. 40 EStG)	50.000,00 Bruttodividende		
		-20.000,00 steuerfrei	-20.000,00	2
-	Dividende der B-GmbH (§ 3 Nr. 40 EStG)	100.000,00 Bruttodividende		
		-40.000,00 steuerfrei	-40.000,00	2
-	Gewerbsteuererstattung 12 (§ 4 Abs. 5b EStG analog)		-20.000,00	2
	<i>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</i>			
-	Zinsen aus Finanzierung der A-GmbH (§ 3c Abs. 2EStG)	-10.000,00		
		4.000,00 nicht abzugsfähig	4.000,00	2
-	Zinsen aus Finanzierung der B-GmbH (§ 3c Abs. 2EStG)	-20.000,00		
		8.000,00 nicht abzugsfähig	8.000,00	2
-	Gewerbsteuervorauszahlungen 14 (§ 4 Abs. 5b EStG)		100.000,00	2

Gesamthandsergebnis

436.225,00

b) Sonderbetriebsergebnisse

a) Geschäftsführungsvergütung der KG an Rolf (SBE Rolf), schuldrechtlicher Arbeitsvertrag unerheblich	120.000,00	2
b) Gehalt der KG an Werner (SBE Werner), schuldrechtlicher Anstellungsvertrag unerheblich	80.000,00	2
c) Mieteinkünfte aus der Vermietung der Lagerhalle an die KG (SBE Rolf)		

Die Gewinnermittlung im SBV hat den gleichen Gewinnermittlungsgrundsätzen zu folgen wie in der Gesamthandsbilanz, daher muss die ausstehende Dezembermiete in der Sonderbilanz des Rolf als Forderung erfasst werden.

Miete 14 (Januar bis Dezember)	60.000,00	
./. Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt	-15.000,00	
./. Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	-50.000,00	
./. AfA Gebäude im SBV (750.000 * 80% * 3% p.a.)	-18.000,00	
	-23.000,00	4

Sonderbetriebsergebnisse**177.000,00****c) Ergänzungsbilanzen**

Der Erwerb der Beteiligung an der KG durch Werner im Jahre 07 und seine Kaufpreiszahlung über dem Buchwert des Kapitalkontos der Gesamthandsbilanz führte zur Bildung einer (positiven) Ergänzungsbilanz. Da lt. Sachverhalt keine stillen Reserven in einzelnen Wirtschaftsgütern vorhanden gewesen sind, muss die Mehrpreiszahlung ausschließlich auf die Existenz eines Geschäfts- und Firmenwertes (GFW) zurückzuführen sein, der steuerlich gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG über 15 Jahre abzuschreiben ist.

Mit dem Ausscheiden Werners aus der KG muss der Restbetrag des zum 31.12.14 noch vorhandenen GFW in voller Höhe (€ 35.000) abgeschrieben werden. Da diese vollständige Abschreibung aber nur durch die Veräußerung des KG-Anteils verursacht ist, muss dieser Effekt den Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG mindern (vgl. hierzu unter 4.)

Kaufpreis durch Werner im Januar 07	175.000,00	
./. Buchwert Kapitalkonto des Veräußerers	100.000,00	
"Mehr-AK" (GFW)	<u>75.000,00</u>	
hiervon 1/15 AfA für 14	5.000,00	-5.000,00
<u>nachrichtlich:</u>		
Restbuchwert zum 31.12.2014 (nach AfA 07 bis 14)	35.000,00	2

d) Sonstiges (Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)

Die Veräußerung des gesamten KG-Anteils durch Werner mit Wirkung zum 31.12.2014 führt zu einem Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, da Werner die persönlichen Voraussetzungen erfüllt. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgt nach § 16 Abs. 2 EStG. Da sich im Gesamthandsvermögen zum Veräußerungszeitpunkt Beteiligungen an Kapitalgesellschaften befinden, sind die insoweit vorhandenen stillen Reserven aufgrund des Transparenzprinzips gem. § 3 Nr. 40 EStG Teileinkünftebegünstigt.

Veräußerungspreis KG-Anteil lt. Sachverhalt	500.000,00	
./. Buchwert Kapitalkonto Werner	250.000,00	
./. Abschreibung Ergänzungsbilanz zum 31.12.14	35.000,00	
Veräußerungsgewinn	<u>215.000,00</u>	4
hierin sind enthalten:		
stille Reserven A-GmbH (€ 50.000 * 80%)	40.000,00	
stille Reserven B-GmbH (€ 150.000 * 80%)	120.000,00	
	<u>160.000,00</u>	4
hiervon sind nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei (40%)	-64.000,00	2
= Veräußerungsgewinn (vor Freibetrag)	<u>151.000,00</u>	
Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG	-45.000,00	
Abschmelzung (VG > T€ 136)	15.000,00	
	<u>-30.000,00</u>	2
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	<u><u>121.000,00</u></u>	121.000,00

Weiterführender Hinweis:

Vorliegend stellt sich für die spätere Anwendung des § 34 Abs. 3 EStG die Frage, auf welchen Teil des Veräußerungsgewinns sich der Freibetrag in welchem Umfang erstreckt, da die Tarifiermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG sich nur auf den Teil des Veräußerungsgewinns bezieht, der nicht bereits durch das Teileinkünfteverfahren begünstigt ist (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

Nach Auffassung des BFH (Urteil v. 14.07.2010 - X R 61/08BStBl II 2010, 1011) gilt hierbei das "Meistbegünstigungsgebot", d.h. der Freibetrag wird vorrangig von dem Teil der Veräußerungsgewinns abgezogen, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt. Dadurch wird dieser Teil des Veräußerungsgewinns klein und der der nicht dem Teileinkünfteverfahren unterliegende Teil des Veräußerungsgewinns groß gehalten. Da nur der zuletzt genannte Teil des Veräußerungsgewinns als a.o. Einkünfte nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG anzusehen ist, wird die Wirkung der Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 EStG maximiert.

Steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn gesamt	121.000,00	
hierin enthalten:		
- durch das TEV begünstigte Veräußerungsgewinne	160.000,00	
abzgl. Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 EStG	-64.000,00	
abzgl. Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG (vorrangig!)	-30.000,00	
	<u>66.000,00</u>	(kein § 34 Abs. 3 EStG)
- nicht durch das TEV begünstigter Veräußerungsgewinn	55.000,00	(§ 34 Abs. 3 EStG)
e) Steuerliche Einkünfte der KG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung KG		729.225,00

	Gesamt	Anteil Werner 80%	Anteil Rolf 20%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	729.225,00		
Sonderbetriebseinkünfte Werner	-80.000,00	80.000,00	
Sonderbetriebseinkünfte Rolf	-97.000,00		97.000,00
Ergänzungsbilanzerggebnis Werner	5.000,00	-5.000,00	
Veräußerungsgewinn Werner	-121.000,00	121.000,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	<u>436.225,00</u>	348.980,00	87.245,00
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		<u>544.980,00</u>	<u>184.245,00</u>

Probe: 729.225,00

f) Ermittlung der Gewerbesteuer

Ausgangsgröße der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		729.225,00	
Übergangskorrektur nach R 7.1. (3) GewStR		-121.000,00	4
Da Werner seinen <u>gesamten</u> KG-Anteil veräußert und dieser Sachverhalt somit unter § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG begünstigt ist, ist der entsprechende Veräußerungsgewinn gem. R 7.1. (3) GewStR <u>gewerbesteuerfrei</u> .			
<u>Hinzurechnungen nach § 8 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)			
- Zinsen aus sonstigen Finanzierungen Gesamthand (a)	100.000,00		2
- Zinsen aus der Finanzierungen Anteil A-GmbH (a)	6.000,00 (nach § 3c Abs. 2 EStG)		2
- Zinsen aus der Finanzierung Immobilie im SBV (a)	50.000,00		2
Die Zinsen aus der Finanzierung der Beteiligung an der B-GmbH sind nicht unter § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzu-rechnen, sondern diese mindern den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a GewStG (vgl. § 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG)			
- Gewinnanteile typisch stiller Gesellschafter (c)	207.525,00		2
Summe Finanzierungsentgelte	<u>363.525,00</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	263.525,00		
hiervon 25%	<u>65.881,25</u>	65.881,25	2
- Nr. 5 (Streubesitzdividenden aus A-GmbH, da < 15%)			
in der Ausgangsgröße nicht mehr enthalten	20.000,00		
./. damit in Zusammenhang stehende Zinsen	<u>-4.000,00</u>		
	<u>16.000,00</u>	16.000,00	4
<u>Kürzungen nach § 9 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Einheitswert des im SBV erfassten Grundstücks)	€ 350.000 * 1,4 * 1,2%	-5.880,00	
- Nr. 2a (Schachteldividenden aus B-GmbH, da > 15%)			
in der Ausgangsgröße noch enthalten	-60.000,00		
./. damit in Zusammenhang stehende Zinsen	<u>12.000,00</u>		
	<u>-48.000,00</u>	-48.000,00	4
Gewerbeertrag vor Freibetrag		<u>636.226,25</u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		26,25	2
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	2
Gewerbeertrag nach Freibetrag		<u>611.700,00</u>	
Steermessbetrag		21.409,50	2
Gewerbesteuerbelastung	Hebesatz: 470%	<u>100.624,65</u>	2

2. Ermittlung der Steuerbelastung für die Eheleute Brösel (Einkommensteuer)

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (KG, s.o.)	544.980,00		2
Einkünfte aus § 19 EStG (Gehalt von KG)		39.000,00	2
Einnahmen	40.000,00		
./.. Werbungskosten	1.000,00		
Einkünfte	<u>39.000,00</u>		
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>583.980,00</u>		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	<u>570.980,00</u>		
<u>Berechnung Einkommensteuer</u>			
hälftiges zVE gem. § 32a Abs. 5 EStG	285.490,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2014)	112.709,50		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	225.419,00		2
Durchschnittlicher Steuersatz	39,4793%		2
Hierauf 56% gem. § 34 Abs. 3 EStG	22,1084%		2
Ermäßigte Einkommensteuer nach § 34 Abs. 3 EStG			
Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 2 EStG	121.000,00		
./.. bereits nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigt (s.o.)	66.000,00		
= Restbetrag (a.o. Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	55.000,00		
Hierauf ermäßigter Steuersatz	22,108%	12.159,63	4
Tarifliche Einkommensteuer nach § 32a EStG			
Verbleibende Einkünfte	515.980,00		
Regulärer Steuersatz	39,479%	203.705,38	4
Gesamte Einkommensteuer		<u>215.865,01</u>	
<u>Anrechnung der GewSt auf die Est nach § 35 EStG</u>			
Steermessbetrag KG (s.o.)	21.409,50	65.084,88	2
anteiliger Steermessbetrag (80%)	17.127,60		
Anrechnungsfaktor	3,80		
Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel		<u>150.780,13</u>	

2. Aufgabe**1. Ermittlung der Steuerbelastung für die KG (Gewerbesteuer)**

Wenn Werner nicht seinen gesamten Mitunternehmeranteil veräußert, handelt es sich nicht um einen Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, so dass kein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG zu gewähren ist und der Vorgang auf der Ebene der KG nicht nach R 7.1. (3) GewStR als Übergangskorrektur herausgerechnet werden darf. Somit unterliegen auch die anteiligen Veräußerungsgewinne aus der GmbH-Anteilen im Gesamthandsvermögen der Gewerbesteuer der KG, eine Berücksichtigung im Rahmen der Korrekturvorschriften nach § 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a GewStG erfolgt aber nicht, da es sich nicht um laufende Beteiligungseinkünfte handelt.

Zudem ist zu berücksichtigen, dass Werner bei einer nur teilweisen Veräußerung des Mitunternehmeranteils noch weiterhin Mitunternehmer der KG bleibt, so dass der Restbuchwert des GFW lt. Ergänzungsbilanz nur anteilig (zu 50%) abzuschreiben ist.

Es ergibt sich dann folgende - angepasste - Berechnung:

	Veräußerungspreis KG-Anteil lt. Sachverhalt neu		250.000,00		
/.	Buchwert Kapitalkonto Werner (50% * 80 % = 40%)		125.000,00		
/.	Abschreibung Ergänzungsbilanz zum 31.12.14 (erfolgt zur zu 50%, vgl. Erläuterung zuvor)		17.500,00		
	Veräußerungsgewinn		<u>107.500,00</u>		5
	hierin sind enthalten:				
	stille Reserven A-GmbH	(€ 50.000 * 40%)	20.000,00		
	stille Reserven B-GmbH	(€ 150.000 * 40%)	60.000,00		
			<u>80.000,00</u>		4
	hiervon sind nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei (40%)		-32.000,00		2
=	Veräußerungsgewinn (unterliegt der Gewerbesteuer bei der KG)		<u>75.500,00</u>		
	Gewerbeertrag Grundfall (s.o., ohne Veräußerungsgewinn wg. R 7.1. (3) GewStR)		636.226,25		
	zusätzlicher Gewerbeertrag aus dem Veräußerungsgewinn		75.500,00		
	Gewerbeertrag neu		<u>711.726,25</u>		2
	Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		26,25		2
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00		2
	Gewerbeertrag nach Freibetrag		<u>687.200,00</u>		
	Steuermessbetrag		24.052,00		2
	Gewerbesteuerbelastung	Hebesatz: 470%	<u>113.044,40</u>		2

2. Ermittlung der Steuerbelastung für die Eheleute Brösel (Einkommensteuer)

Im Unterschied zum Grundfall handelt es sich hinsichtlich des Veräußerungsgewinns um einen laufenden Gewinn nach § 15 EStG, so dass weder ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG noch eine Tarifiermäßigung nach § 34 EStG zu gewähren ist.

Es ergibt sich dann folgende - angepasste - Berechnung:

	Gewinnanteil aus der KG im Grundfall (s.o.)		544.980,00		
/.	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn lt. Grundfall (nach Freibetrag, s.o.)		-121.000,00		
+	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn lt. Berechnung unter 1.		75.500,00		
	Gewinnanteil aus der KG im Alternativfall		<u>499.480,00</u>		2

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (KG)	499.480,00		2
Einkünfte aus § 19 EStG (Gehalt von KG)		39.000,00	
Einnahmen	40.000,00		
./. Werbungskosten	<u>1.000,00</u>		
Einkünfte	<u>39.000,00</u>		
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>538.480,00</u>		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	<u>525.480,00</u>		
<u>Berechnung Einkommensteuer</u>			
hälftiges zvE gem. § 32a Abs. 5 EStG	262.740,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2014)	102.472,00		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	204.944,00		2
<u>Anrechnung der GewSt auf die Est nach § 35 EStG</u>			
Steermessbetrag KG (s.o.)	24.052,00	73.118,08	2
anteiliger Steermessbetrag (80%)	19.241,60		
Anrechnungsfaktor	3,80		
Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel	<u>131.825,92</u>		
			Summe <u>150</u>