

Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, SS 2016, neue PO Musterlösung

1. Aufgabe

Die Beteiligung der KG an der OHG stellt einen Mitunternehmeranteil i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar. Die Einkünfte der OHG werden einheitlich und gesondert festgestellt (§§ 179,180 AO) und den Mitunternehmern (auch der KG) nach dem Transparenzprinzip zugerechnet. Soweit die KG Leistungen an die OHG erbringt (Vermietung), handelt es sich hinsichtlich der hierfür erzielten Vergütungen um Sonderbetriebseinnahmen, die korrespondierenden Aufwendungen stellen Sonderbetriebsausgaben dar. Zu beachten ist, dass die entsprechenden Erträge handelsbilanziell in der GuV der KG verbucht werden müssen, während steuerlich der Grundsatz gilt, dass die Erfassung von Sonderbetriebsvermögen (und damit auch von SBE/SBA) der Erfassung von eigenem Betriebsvermögen (und damit auch von BE/BA) vorgeht. Im Rahmen der Ermittlung des Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der KG sind daher die entsprechenden Vergütungen zu eliminieren und ausschließlich über die Hinzurechnung der SBE/SBA aus der Beteiligung an der OHG zu berücksichtigen. Entsprechendes gilt für den Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils, der ebenfalls im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnermittlung zu erfassen ist und der KG zugerechnet werden muss.

In der Aufgabenstellung ist für die OHG bereits der zutreffend ermittelte Betrag der Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für die OHG angegeben worden (€ 1.250.000). Dieser muss begrifflich - vgl. den ausdrücklichen Hinweis in der Aufgabenstellung - auch die Sonderbetriebsergebnisse (€ 40.000) der Gesellschafter erfassen. Zusätzlich ist noch der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmensanteils i.H.v. € 500.000 zu berücksichtigen.

Pkt.

5

1a. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der OHG

Steuerliche Einkünfte der OHG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG lt. Aufgabenstellung **1.250.000,00**

nachrichtlich: Hierin enthalten das Sonderbetriebsergebnis aus der Vermietung der KG an die OHG

Sonderbetriebseinnahmen (Mietträge)	60.000,00	
./. Sonderbetriebsausgaben (Sachverhalt)	20.000,00	(€ 80.000 * 25% flächenbezogen)
	40.000,00	

zusätzlich zu berücksichtigen: Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der OHG 500.000,00

5

Mit der Veräußerung des OHG-Anteils zum 31.12.15 stellt der von der KG an die OHG vermietete Gebäudeteile kein SBV I der KG bei der OHG mehr dar, sondern das Wirtschaftsgut muss wieder in der steuerlichen Gesamthandsbilanz der KG selbst ausgewiesen werden. Die Überführung aus dem SBV I in das Gesamthandsvermögen erfolgt dabei gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend zum Buchwert, so dass die im Sachverhalt angegebenen stillen Reserven (€ 400.000) nicht aufgedeckt werden.

2

Endgültige steuerliche Einkünfte der OHG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG **1.750.000,00**
(zugleich Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG)

Spezielle Übergangskorrekturen gem. R 7.1 Abs. 3 GewStR

Der Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils durch die KG gehört zum Gewerbeertrag der OHG, da die Veräußerung nicht durch eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Gesellschafter erfolgt (§ 7 Satz 2 GewStG).

0,00

2

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

keine (Miete an KG bereits als SBE erfasst) 0,00

Kürzungen gem. § 9 GewStG

(Anteiliger = 25%iger) Einheitswert des zum 1.1. zum SBV I gehörenden Grundstücks -4.200,00

5

Gewerbeertrag I **1.745.800,00**

Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 GewStG -24.500,00

2

Gewerbeertrag II **1.721.300,00**

Steermessbetrag 60.245,50

2

Gewerbesteuer **280.141,58**

2

Gewinnverteilung

	Gesamt	Anteil KG 90%	Anteil Dritte 10%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1.750.000,00		
Sonderbetriebseinkünfte KG (s.o.)	-40.000,00	40.000,00	
Veräußerungsgewinn KG	-500.000,00	500.000,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	<u>1.210.000,00</u>	1.089.000,00	121.000,00
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		<u>1.629.000,00</u>	<u>121.000,00</u>
	Probe:	1.750.000,00	

5

1b. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der KG

Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz lt. Aufgabenstellung **650.000,00**

Bilanzielle Korrekturen

- | | | |
|--|--------------|---|
| a) Aufgrund der (dauerhaften) Wertminderung der Forderung ist eine außerplanmäßige Abschreibung bzw. eine Teilwertabschreibung in Höhe des Nennwertes der Forderung (netto) vorzunehmen. Die hierdurch ggf. mögliche Umsatzsteuerkorrektur ist erfolgsneutral vorzunehmen. | -50.000,00 | 4 |
| b) Aufgrund der lt. Aufgabenstellungen vollen Vorsteuerabzugsberechtigung ist eine Aufwandsverbuchung der der KG in Rechnung gestellten Umsatzsteuer nicht zutreffend, sondern diese ist als Erstattungsanspruch (Forderung) gegenüber dem Finanzamt auszuweisen (€ 119.050 * 19/119).

Zusätzlich ist zu berücksichtigen, dass bei einem Bilanzierungspflichtigen sowohl handels- als auch steuerbilanziell eine Leasingsonderzahlung insoweit als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (§ 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 EStG) auszuweisen ist, als es sich hierbei um Zahlungen für bestimmte Zeiträume nach dem Bilanzstichtag handelt. Hierbei ist aufgrund der zuvor erfolgten Vorsteuerkorrektur der Nettobetrag der Zahlungen (€ 71.400 * 19/119) zugrunde zu legen (€ 11.400 / 48 Monate Laufzeit * 42 Monate nach dem Bilanzstichtag). | 19.007,98 | 4 |
| c) Die Gewinnentnahme aus der OHG stellt bei der KG - unabhängig, für welchen Zeitraum die Gewinnentnahme erfolgt - keinen Ertrag dar, da die Einkünfte der OHG aufgrund des Transparenzprinzips der KG phasengleich zugewiesen und daher bei dieser steuerlich erfasst werden. | -200.000,00 | 4 |
| d) Da der Anteil an der OHG in der Handelsbilanz der KG auszuweisen ist, muss auch der Gewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils handelsbilanziell bei der KG ausgewiesen werden. Dies ist lt. Aufgabenstellung bislang nicht geschehen. | 500.000,00 | 4 |
| e) Der der KG aus ihrer Beteiligung an der OHG zustehende Gewinnanteil der Gesamthand muss bei der KG phasengleich - also noch in 15 - erfasst werden. Da die Sonderbetriebseinnahmen bzw. -ausgaben lt. Aufgabenstellung bereits berücksichtigt worden sind und der Veräußerungsgewinn unter d) nacherfasst wurde, ist noch der lt. obiger Gewinnverteilung berechnete Restgewinnanteil als Forderung auszuweisen. Inwieweit in diesem (steuerlichen) Betrag ggf. bilanzielle und/oder außerbilanzielle Korrekturen bei der OHG zu berücksichtigen sind, kann aufgrund fehlender Angaben im Sachverhalt nicht entschieden werden. Letztlich ist dies auch unerheblich, da weiter unten eine Korrektur erfolgt. | 1.089.000,00 | 4 |

Korrigiertes Handelsbilanzergbnis**2.060.507,98***Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.*

0,00

Korrigiertes Steuerbilanzergbnis**2.060.507,98**Außerbilanzielle Korrekturen*Steuerfreie Erträge liegen lt. Sachverhalt nicht vor*

0,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben liegen lt. Sachverhalt nicht vor

0,00

Gewinn aus dem Mitunternehmeranteil an der OHG

Vorliegend ist die Besonderheit zu beachten, dass im korrigierten handels- und steuerbilanziellen Ergebnis Sachverhalte bzw. Beträge berücksichtigt worden sind, die der KG technisch über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung aus ihrer OHG-Beteiligung zugewiesen werden. In derartigen Fällen besteht grds. die Gefahr einer Doppelerfassung der betreffenden Beträge. Eine derartige Doppelerfassung kann durch verschiedene Techniken (bilanziell bzw. außerbilanziell) vermieden werden. Hier erfolgt die Lösung in der Weise, dass die im Rahmen der eigenen Gewinnermittlung der KG erfassten Beträge bei der Ermittlung der Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG außerbilanziell eliminiert werden und statt dessen der durch den Gewinnfeststellungsbescheid der OHG der KG zugewiesene steuerliche Gewinnanteil berücksichtigt wird. Alternative Lösungsmöglichkeiten sind ebenfalls zulässig.

./. Mieteinnahmen aus der Vermietung an OHG (zugleich als SBE erfasst)	-60.000,00		
+ anteilige Kosten der an die OHG vermieteten Immobilie (zugleich als SBA erfasst)	20.000,00		
./. Buchgewinn aus der Veräußerung des OHG-Anteils	-500.000,00		
./. Forderung auf Restgewinn lt. Buchung Handelsbilanz der KG (vgl. oben)	-1.089.000,00		
	<u>-1.629.000,00</u>		
+ Gewinnanteil lt. einheitlicher und gesonderter Gewinnermittlung bzw. Gewinnfeststellung	1.629.000,00		
Korrekturbetrag im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	<u>0,00</u>	0,00	5
Steuerlicher Gewinn lt. Gesamthandsbilanz (= Ausgangsgröße der GewSt, § 7 GewStG)		2.060.507,98	
Sonderbetriebsergebnisse			
+ Sonderbetriebseinnahmen B-GmbH (GF-Vergütung, Haftungsprovision)		155.000,00	2
./. Sonderbetriebsausgaben B-GmbH (GF-Vergütung, Mietaufwendungen)		-130.000,00	2
Da die B-GmbH lt. Aufgabenstellung keinen eigenen Geschäftsbetrieb unterhält, stehen alle bei dieser entstehenden Aufwendungen in einem unmittelbaren Zusammenhang mit deren Beteiligung an der KG und sind daher als Sonderbetriebsausgaben bei dieser zu erfassen.			
Steuerliche Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der KG (zugleich Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG)		2.085.507,98	
Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG			
- Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)	<u>voller Betrag</u>	<u>nach Quotierung</u>	
- Zinsen aus allgemeinen Finanzierungen lt. Sachverhalt (100%)	120.000,00	120.000,00	2
- Leasingaufwand nach Korrekturen oben (20%)	47.542,02	9.508,40	2
- Miete an Eheleute Brösel, als SBA erfasst (50%)	50.000,00	25.000,00	2
Summe Finanzierungsentgelte	<u>217.542,02</u>	<u>154.508,40</u>	
./. Freibetrag		100.000,00	2
= Restbetrag		54.508,40	
hiervon 25%		<u>13.627,10</u>	2
Kürzungen gem. § 9 GewStG			
- Nr. 1 (Einheitswertkürzung)		-12.600,00	4
Insoweit, als das Grundstück der KG nicht an die OHG vermietet worden (75%) ist und daher zum eigenen Betriebsvermögen der KG gehört (Gesamthandsvermögen), ist eine Einheitswertkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG bei der KG selbst vorzunehmen.			
- Nr. 2 (Gewinnanteile aus Mitunternehmerschaften, hier: aus OHG)		-1.629.000,00	4
Gewerbeertrag vor Freibetrag		457.535,08	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		-35,08	2
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		-24.500,00	2
Gewerbeertrag nach Freibetrag		433.000,00	
Steuermessbetrag		15.155,00	2
Gewerbesteuer	Hebesatz: 465%	70.470,75	2

Gewinnverteilung

	Gesamt	Anteil B-GmbH 50%	Anteil R-GmbH 50%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	2.085.507,98		
Sonderbetriebsinkünfte B-GmbH	-25.000,00	25.000,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	2.060.507,98	1.030.253,99	1.030.253,99
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		1.055.253,99	1.030.253,99
	Probe:	2.085.507,98	

5

1c. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der B-GmbH

Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz lt. Aufgabenstellung **25.000,00**

Bilanzielle Korrekturen

Der der B-GmbH aus ihrer Beteiligung an der KG zustehende Gewinnanteil der Gesamthand muss bei der B-GmbH phasengleich - also noch in 15 - erfasst werden. Da die Sonderbetriebsinnahmen bzw. -ausgaben lt. Aufgabenstellung bereits im Jahresüberschuss berücksichtigt worden sind, ist noch der lt. obiger Gewinnverteilung berechnete Restgewinnanteil als Forderung auszuweisen. Da nach obiger Berechnung der handels- und steuerbilanzielle Gewinn der KG identisch ist und darüber hinaus auch keine außerbilanziellen Korrekturen zu berücksichtigen gewesen sind, kann als handelsrechtliche Forderung die Restgewinnquote nach obiger Berechnung berücksichtigt werden.

1.030.253,99

4

Korrigiertes Handelsbilanzergebnis

1.055.253,99

Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.

0,00

Korrigiertes Steuerbilanzergebnis

1.055.253,99

Außerbilanzielle Korrekturen

Steuerfreie Erträge liegen lt. Sachverhalt nicht vor

0,00

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben liegen lt. Sachverhalt nicht vor

0,00

**zu versteuerndes Einkommen nach §§ 7, 8 KStG
(zugleich Ausgangsgröße der GewSt, § 7 GewStG)**

1.055.253,99

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

liegen lt. Sachverhalt nicht vor

Kürzungen gem. § 9 GewStG

- Nr. 2 (Gewinnanteile aus Mitunternehmenschaften, hier: aus KG)

-1.055.253,99

2

Gewerbeertrag

0,00

Gewerbsteuer

Hebesatz: 465%

0,00

Körperschaftsteuer (§ 23 Abs. 1 KStG)

158.288,10

2

1d. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung für Werner Brösel

Durch die Vermietung eines Teils seines Einfamilienhauses an die B-GmbH entsteht eine Betriebsaufspaltung, da die sachliche Verflechtung (Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage) und die personelle Verflechtung (einheitlicher Betätigungswille durch Beteiligungsidentität) gegeben sind. Als Konsequenz gehören der an die B-GmbH vermietete Gebäudeteil und der Anteil an der B-GmbH zum steuerlichen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens. Die erzielten Mieteinkünfte sowie die Dividendeneinnahme (nach Anwendung der teilweisen Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 40 EStG) stellen daher Einkünfte gem. § 15 EStG dar, die grds. auch der Gewerbesteuer unterliegen.

Einkünfte gem. § 15 EStG (Betriebsaufspaltung)Werner

Mieteinnahmen	50.000,00		
+ Dividende	30.000,00 (60%, nach Anwendung TEV gem. § 3 Nr. 40 EStG)		
./. Mietaufwendungen	-10.000,00		
= Einkünfte	<u>70.000,00</u>	70.000,00	5

nachrichtlich: Berechnung der Gewerbesteuer des Einzelunternehmens

§ 7 GewStG	70.000,00 (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG)		
+ § 8 GewStG	0,00		
./. § 9 Nr. 1 GewStG	-1.142,40 (EW-Anteil: 20%)		2
./. § 9 Nr. 2a GewStG	-30.000,00 (da Anteil B-GmbH > 15%)		2
= Gewerbeertrag I	<u>38.857,60</u>		
Rundung	-57,60 (§ 11 Abs. 1 GewStG)		2
Freibetrag	-24.500,00 (§ 11 Abs. 1 GewStG)		2
= Gewerbeertrag II	<u>14.300,00</u>		
Gewerbesteuer	2.327,33 (Hebesatz: 465%)		4

Einkünfte gem. § 19 EStG (Geschäftsführung B-GmbH)

Einnahmen	80.000,00		
./. Werbungskosten	-1.000,00 (WK-Pb gem. § 9a EStG)		
= Einkünfte	<u>79.000,00</u>	79.000,00	4

Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte**149.000,00**

Sonderausgaben lt. Sachverhalt

8.000,00

Einkommen = zu versteuerndes Einkommen**141.000,00****tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (Tarif 2016)**

50.825,86

Anrechnung der Gewerbesteuer gem. § 35 EStG

-1.901,90

Anrechnungspotenzial 1.901,90

Anrechnungshöchstbetrag 23.877,92

Festzusetzendes Einkommensteuer**48.923,96**

2. Aufgabe

Unter den Voraussetzungen der Alternative liegt keine personelle Verflechtung und damit keine Betriebsaufspaltung vor, so dass die Einnahmen aus der Vermietung durch die Ehefrau als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) und die Dividende als Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) zu versteuern sind. Da kein gewerbliches Einzelunternehmen vorliegt, ist keine Gewerbesteuer und keine Anrechnung gem. § 35 EStG zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Berechnung der tariflichen Einkommensteuer ist das Splittingverfahren (§ 32a Abs. 5 EStG) anzuwenden.

Die Ertragsteuerbelastungen der OHG, der KG und der B-GmbH ändern sich in der Alternative nicht.

		<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 19 EStG (Geschäftsführung B-GmbH)				
Einnahmen	80.000,00			
./. Werbungskosten	-1.000,00 (WK-Pb gem. § 9a EStG)			
= Einkünfte	<u>79.000,00</u>	79.000,00		2
Einkünfte gem. § 20 EStG (Dividende B-GmbH)				
Einnahme	50.000,00			2
./. Sparerpauschbetrag	-1.602,00 (gemeinsam, § 20 Abs. 9 EStG)			2
Einkünfte	<u>48.398,00</u>			
hierauf: besonderer Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG				
	<u>12.099,50</u>			2
Einkünfte gem. § 21 EStG				
Mieteinnahmen	50.000,00			
./. Werbungskosten	-10.000,00			
= Einkünfte	<u>40.000,00</u>	20.000,00	20.000,00	2
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>119.000,00</u>		
Sonderausgaben lt. Sachverhalt		8.000,00		
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>111.000,00</u>		
hälftiges zu versteuerndes Einkommen (Splitting-Verfahren, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>55.500,00</u>		2
tarifliche Einkommensteuer nach § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (Tarif 2016)		14.915,86		2
Verdoppelung (=tarifliche Einkommensteuer Eheleute)		<u>29.831,72</u>		2
				<u>150</u>