

## Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, WS 2017/2018, 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** **1.546.750,00**

##### 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 17	1.546.750,00		
/.	bilanzielle Korrekturen (vgl. unter a)	-5.000,00		
		1.541.750,00		
+	Ertragsteueraufwand 17	80.000,00		
+	Vorauszahlung Gewinnanteil stiller Gesellschafter 17	25.000,00		
	Bemessungsgrundlage Gewinnanteil stiller Gesellschafter	1.646.750,00		
	hiervon 35% lt. Vertrag	576.362,50		
	abzgl. Vorauszahlung	-25.000,00		
	<b>Restliche Auszahlungsverpflichtung KG</b>	<b>551.362,50</b>	-551.362,50	6

#### Korrigiertes Handelsbilanzergebnis

**990.387,50**

*Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.*

0,00

#### Korrigiertes Steuerbilanzergebnis

**990.387,50**

##### 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 1s (§ 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 17 (§ 4 Abs. 5b EStG)		100.000,00	2

#### Gesamthandsergebnis

**1.022.387,50**

<b>b) Sonderbetriebsergebnisse</b>			
a)	Geschäftsführungsvergütung der KG an Rolf (SBE Rolf), schuldrechtlicher Arbeitsvertrag unerheblich	125.000,00	2
b)	Gehalt der KG an Werner (SBE Werner), schuldrechtlicher Anstellungsvertrag unerheblich	60.000,00	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 15 (Januar bis Dezember)	60.000,00	
./.	Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt	-25.000,00	
./.	Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	-50.000,00	
./.	AfA Gebäude im SBV (800.000 * 75% * 3% p.a.)	-18.000,00	
		-33.000,00	4
	<b>Sonderbetriebsergebnisse</b>	<b>152.000,00</b>	
<b>c) Ergänzungsbilanzen</b>			
Der Erwerb der Beteiligung an der KG durch Werner im Jahre 09 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 31.12.17 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 09	175.000,00	
./.	Buchwert Kapitalkonto des Veräußerers	100.000,00	
	"Mehr-AK" (GFW)	75.000,00	
	hiervon 1/15 AfA für 17	5.000,00	2
	<u>nachrichtlich:</u>		
	Restbuchwert zum 31.12.2017 (nach AfA 09 bis 17)	35.000,00	2
<b>d) Sonstiges (Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG)</b>			
Die Veräußerung des <u>gesamten</u> KG-Anteils durch Werner mit Wirkung zum 31.12.2017 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	400.000,00	
./.	Buchwert Kapitalkonto Werner	270.000,00	
./.	Abschreibung Ergänzungsbilanz zum 31.12.17	35.000,00	
	Veräußerungsgewinn	95.000,00	4
hierin sind enthalten:			
	stille Reserven A-GmbH (€ 50.000 * 75%)	37.500,00	
	stille Reserven B-GmbH (€ 150.000 * 75%)	112.500,00	
		150.000,00	4
	hiervon sind nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei (40%)	-60.000,00	2
=	Veräußerungsgewinn (vor Freibetrag)	35.000,00	
	Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG	-35.000,00	
	Abschmelzung (VG < T€ 136)	0,00	
		-35.000,00	2
=	<b>steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn</b>	<b>0,00</b>	0,00
<b>e) Steuerliche Einkünfte der KG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung KG</b>		<b>1.169.387,50</b>	

	Gesamt	Anteil Werner 75%	Anteil Rolf 25%
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1.169.387,50		
Sonderbetriebseinkünfte Werner	-60.000,00	60.000,00	
Sonderbetriebseinkünfte Rolf	-92.000,00		92.000,00
Ergänzungsbilanzergebnis Werner	5.000,00	-5.000,00	
Veräußerungsgewinn Werner	0,00	0,00	
Gesamthandsgewinn (nach Quote)	<u>1.022.387,50</u>	766.790,63	255.596,88
<b>Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</b>		<b><u>821.790,63</u></b>	<b><u>347.596,88</u></b>
	Probe:	1.169.387,50	

## f) Ermittlung der Gewerbesteuer

Ausgangsgröße der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		1.169.387,50	
Übergangskorrektur nach R 7.1. (3) GewStR		0,00	4
<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 hinzuzurechnen, sondern diese mindern den Kürzungsbetrag nach § 9 Nr. 2a GewStG (vgl. § 9 Nr. 2a Satz 3 GewStG)			
- Gewinnanteile typisch stiller Gesellschafter (c)	576.362,50		2
Summe Finanzierungsentgelte	<u>732.362,50</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	632.362,50		
hiervon 25%	<u>158.090,63</u>	158.090,63	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)	€ 450.000 * 1,4 * 1,2%	-7.560,00	
- 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
<b>Gewerbeertrag vor Freibetrag</b>		<u><b>1.287.918,13</b></u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		18,13	2
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	2
<b>Gewerbeertrag nach Freibetrag</b>		<u><b>1.263.400,00</b></u>	
Steermessbetrag		44.219,00	2
<b>Gewerbesteuerbelastung</b>	Hebesatz: 490%	<u><b>216.673,10</b></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.)	821.790,63		2
Einkünfte aus § 19 EStG (Gehalt von KG)		39.000,00	2
Einnahmen	40.000,00		
./.. Werbungskosten	<u>1.000,00</u>		
Einkünfte	<u>39.000,00</u>		
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b><u>860.790,63</u></b>		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		2
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>	<b><u>847.790,63</u></b>		
<u>Berechnung Einkommensteuer</u>			
hälftiges zvE gem. § 32a Abs. 5 EStG	423.895,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2017)	174.315,05		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	348.630,10		2
Eine Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 Abs. 1, Abs. 3 EStG ist nicht zu prüfen, da nach Anwendung des Freibetrages nach § 16 Abs. 4 EStG kein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn mehr verbleibt.			
<u>Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG</u>			
Steuermessbetrag KG (s.o.)	44.219,00	126.024,15	2
anteiliger Steuermessbetrag (75%)	33.164,25		
Anrechnungsfaktor	3,80		
<b>Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel</b>	<b><u>222.605,95</u></b>		

**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		200.000,00		
/.	Buchwert Kapitalkonto Werner (50% * 75 % = 37,5%)		135.000,00		
/.	Abschreibung Ergänzungsbilanz zum 31.12.17 (erfolgt zur zu 50%, vgl. Erläuterung zuvor)		17.500,00		
	Veräußerungsgewinn		<u>47.500,00</u>		5
	hierin sind enthalten:				
	stille Reserven A-GmbH	(€ 50.000 * 37,5%)	18.750,00		
	stille Reserven B-GmbH	(€ 150.000 * 37,5%)	56.250,00		
			<u>75.000,00</u>		4
	hiervon sind nach § 3 Nr. 40 EStG steuerfrei (40%)				
			-30.000,00		2
=	Veräußerungsgewinn (unterliegt der Gewerbesteuer bei der KG)		<u>17.500,00</u>		
	Gewerbeertrag Grundfall (s.o.)		1.287.918,13		
	zusätzlicher Gewerbeertrag aus dem Veräußerungsgewinn		17.500,00		
	<b>Gewerbeertrag neu</b>		<u><b>1.305.418,13</b></u>		2
	Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		18,13		2
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00		2
	<b>Gewerbeertrag nach Freibetrag</b>		<u><b>1.280.900,00</b></u>		
	Steuermessbetrag		44.831,50		2
	<b>Gewerbesteuerbelastung</b>	Hebesatz: <b>490%</b>	<u><b>219.674,35</b></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.)		821.790,63		
/.	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn lt. Grundfall (nach Freibetrag, s.o.)		0,00		
+	steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn lt. Berechnung unter 1.		17.500,00		
	<b>Gewinnanteil aus der KG im Alternativfall</b>		<u><b>839.290,63</b></u>		2

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (KG)	839.290,63		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>		
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<b><u>878.290,63</u></b>		
Sonderausgaben lt. SV	13.000,00		
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>	<b><u>865.290,63</u></b>		
<u>Berechnung Einkommensteuer</u>			
hälftiges zvE gem. § 32a Abs. 5 EStG	432.645,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2017)	178.252,55		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	356.505,10		2
<u>Anrechnung der GewSt auf die Est nach § 35 EStG</u>			
Steermessbetrag KG (s.o.)	44.831,50	136.287,76	2
anteiliger Steermessbetrag (80%)	35.865,20		
Anrechnungsfaktor	3,80		
<b>Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel</b>	<b><u>220.217,34</u></b>		
			Summe <b>138</b>