

Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, SoSe 2018 Musterlösung

1. Aufgabe

1a. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung für die KG (Gewerbesteuer)

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 **730.000,00**

Bilanzielle Korrekturen

- | | | |
|--|-----------|---|
| a) Die Dividende aus den Aktien an der AG ist brutto, d.h. inkl. der einbehaltenen KapESt (=180.000 * 25/75), als Beteiligungsertrag zu buchen. Gleichzeitig ist die KapESt als Entnahme auf den Kapitalkonten der Gesellschafter zu erfassen. | 60.000,00 | 2 |
| b) Die Zahlung der Ertragsteuern der Gesellschafter der KG (Werner und GmbH) kann nicht als eigener Steueraufwand der KG erfasst werden, sondern muss als Entnahmen gebucht werden. | 40.000,00 | 2 |

Korrigiertes Handelsbilanzergebnis **830.000,00**

Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz liegen nicht vor.

0,00

Korrigiertes Steuerbilanzergebnis **830.000,00**

Außerbilanzielle Korrekturen

Steuerfreie Erträge

- Dividende der AG (brutto €240.000 nach Bilanzieller Korrektur, s.o.)

Anteil Werner (§ 3 Nr. 40 EStG)	€ 240.000 * 80% * 40%	-76.800,00	2
Anteil GmbH (§ 8b Abs. 1 KStG)	€ 240.000 * 20% * 100%	-48.000,00	2

Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

- Finanzierungskosten A-AG

Anteil Werners (§ 3c Abs. 2 EStG)	€ 30.000 * 80% * 40%	9.600,00	2
Anteil GmbH (§ 8b Abs. 5 KStG)	pauschal 5% der steuerfreien Erträge	2.400,00	2

- Gewerbesteuervorauszahlungen 18 (§ 4 Abs. 5b EStG) 40.000,00 2

Gesamthandsergebnis **757.200,00**

b) Sonderbetriebsergebnisse

- | | | |
|---|------------|---|
| a) Gehalt Werner (SBE Werner, fehlender Arbeitsvertrag unerheblich) | 70.000,00 | 2 |
| b) GF-Vergütung KG an GmbH (SBE GmbH) | 50.000,00 | 2 |
| c) GF-Vergütung GmbH an Elvira (SBA GmbH) | -50.000,00 | 2 |

Hinweis:

Da Elvira nicht Gesellschafterin der KG ist, stellt das an sie für die Übernahme der GF in der GmbH gezahlte Gehalt keine SBE für Elvira dar, sondern führt bei Elvira zu Einkünften aus § 19 EStG.

- | | | |
|--------------------------------------|-----------|---|
| c) Haftungsprovision GmbH (SBE GmbH) | 10.000,00 | 2 |
|--------------------------------------|-----------|---|

- d) Mieteinkünfte aus der Vermietung der Immobilie an die KG (SBE Werner)

Die Immobilie im Eigentums Werner stellt - soweit diese an die KG vermietet worden ist - anteilig (80%) SBV Werners bei der KG dar (im Übrigen handelt es sich um PV Werners). Die von der KG gezahlte Miete stellt daher SBE dar, während die (anteiligen) Aufwendungen als SBA zu erfassen sind.

Miete in 18	60.000,00		
./. Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt	-12.000,00	(80% * €15.000)	
./. Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	-36.000,00	(80% * €45.000)	
./. AfA Gebäude im SBV	-18.720,00	€1.000 * 80% * 78% * 3%)	
	-6.720,00		-6.720,00

Sonderbetriebsergebnisse **73.280,00**

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

Die Veräußerung des gesamten Geschäftsbetriebs der KG stellt eine Veräußerung der Gewerbebetriebs im Ganzen i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar, der hinsichtlich des auf Werner entfallenden Anteils - da dieser der persönlichen Voraussetzungen erfüllt - die begünstigte Besteuerung gem. § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und § 34 Abs. 3 EStG (begünstigter Steuersatz) ermöglicht. Hinsichtlich des auf die GmbH entfallenden Anteil des Veräußerungsgewinns wird keine Begünstigung gewährt, da die GmbH die persönlichen Voraussetzungen nicht erfüllen kann.

Veräußerungsgewinn lt. Sachverhalt		450.000,00		2
hierin sind enthalten stR in den Aktien an der AG (€85.000)				2
soweit auf Werner entfallend (§ 3 Nr. 40 EStG)	(€ 85.000 * 80% * 40%)	-27.200,00		2
soweit auf GmbH entfallend (§ 8b KStG, § 8b Abs. 6 KStG)	(€ 85.000 * 20% * 100%)	-17.000,00		2
Pauschale gem. § 8b Abs. 3 KStG, § 8b Abs. 6 KStG	(€ 17.000 * 5%)	850,00		2
		<u>-43.350,00</u>		
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn (vor Freibetrag)		<u>406.650,00</u>		
hiervon Anteil Werner		332.800,00		2
<u>Hinweis:</u> Aufgrund der Höhe des Veräußerungsgewinns wird kein Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 EStG gewährt.				
hiervon Anteil GmbH		73.850,00		2
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn			<u>406.650,00</u>	

d) Steuerliche Einkünfte der KG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung KG

1.237.130,00

	Gesamt	Anteil Werner 80%	Anteil GmbH 20%	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1.237.130,00			
Sonderbetriebseinkünfte Werner	-63.280,00	63.280,00		
Sonderbetriebseinkünfte GmbH	-10.000,00		10.000,00	
Veräußerungsgewinn Geschäftsbetrieb	-406.650,00	332.800,00	73.850,00	
Außerbilanzielle Korrekturen Gesamthand (soweit individuell zu verteilen)	124.800,00 -12.000,00	-76.800,00 9.600,00	-48.000,00 2.400,00	
Restgewinn (nach Quote)	870.000,00	696.000,00	174.000,00	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		<u>1.024.880,00</u>	<u>212.250,00</u>	6
	Probe:	1.237.130,00		

f) Ermittlung der Gewerbesteuer

Ausgangsgröße der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		1.237.130,00	
<u>Übergangskorrektur nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG</u>		-332.800,00	4
Soweit in der Ausgangsgröße ein Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsbetriebs der KG enthalten ist, der nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Gesellschafter entfällt (hier also der Teil, der auf die GmbH entfällt = € 73.850, s.o.) gehört dieser zum Gewerbeertrag der KG, im Umkehrschluss gehört der auf Werner entfallende Anteil am Veräußerungsgewinn (€ 332.800, s.o.) nicht zum Gewerbeertrag der KG und ist daher als Übergangskorrektur zu kürzen.			
<u>Hinzurechnungen nach § 8 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)			
- Zinsen aus sonstigen Finanzierungen Gesamthand (Anm. 4)	110.000,00		2
- Zinsen aus der Finanzierung der Aktien, soweit auf <u>GmbH</u> entfallend	6.000,00		2
- Zinsen aus der Finanzierung Immobilie im SBV Werners (SBA)	36.000,00		2
<u>Hinweise:</u>			
Die auf <u>Werner</u> entfallenden Zinsen aus der Finanzierung der Aktien an der AG 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).			
Die Zinsen aus der Aufzinsung der Rückstellung erfüllen nicht den Begriff des Finanzierungsentgeltes gem. § 8 Nr. 1 GewStG (vgl. hierzu koordinierter Ländererlass vom 02.07.2012,			
Summe Finanzierungsentgelte	<u>152.000,00</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	52.000,00		
hiervon 25%	<u>13.000,00</u>	13.000,00	2
<u>Kürzungen nach § 9 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Einheitswert des im SBV erfassten Grundstücks)	(€ 600.000 * 140% * 80% * 1,2%)	-8.064,00	2
- Nr. 2a (Schachteldividenden aus Aktien, da > 15%)			
in der Ausgangsgröße noch enthalten (60% Anteil Werners)	-115.200,00		
./. damit in Zusammenhang stehende Zinsen (60% Anteil Werners)	<u>14.400,00</u>		
	<u>-100.800,00</u>	-100.800,00	4
Gewerbeertrag vor Freibetrag		<u>808.466,00</u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		66,00	2
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	2
Gewerbeertrag nach Freibetrag		<u>783.900,00</u>	
Steuermessbetrag		27.436,50	2
Gewerbesteuerbelastung	Hebesatz: 465%	127.579,73	2

2. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der GmbH (Gewerbsteuer/Körperschaftsteuer)

Gewinnanteil aus der Beteiligung an der KG (vgl. Gewinnverteilung oben)	212.250,00	2
./. Mietzahlungen an Werner	-20.000,00	2
zVE i.S.v. § 7 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 KStG	192.250,00	
hierauf KSt i.S.v. § 23 Abs. 1 KStG (15%)	28.837,50	2
Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG = zVE	192.250,00	
./. Kürzung gem. 9 Nr. 2 GewStG	-212.250,00	2
= Gewerbeertrag	-20.000,00	

Hinweis:

Aufgrund der Tatsache, dass die GmbH lt. Sachverhalt keine anderen Einkünfte als den Gewinnanteil aus der KG hat, erfolgt bei ihr keine eigene Gewerbesteuerbelastung, weil der Gewinnanteil vollständig gem. § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werden kann, so dass der Gewerbeertrag negativ wird.

3. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung für die Eheleute Brösel (Einkommensteuer)

	<u>Werner</u>	<u>Elvira</u>	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, § 16 EStG (KG, s.o.)	1.024.880,00		2
Einkünfte gem. § 19 EStG (Gehalt von GmbH)		49.000,00	4
Einnahmen	50.000,00		
./. Werbungskosten	<u>1.000,00</u> (PB gem. § 9a Nr. 1 EStG)		
Einkünfte	<u>49.000,00</u>		
Einkünfte gem. § 21 EStG (Vermietung Werner 20% an GmbH)			
Einnahmen	20.000,00		
./. AfA PV	3.120,00 (T€ 1.000 * 20% * 78% * 2%)		
./. Zinsen	9.000,00 (€ 45.000 * 20%)		
./. Werbungskosten	<u>3.000,00</u> (€ 15.000 * 20%)		
Einkünfte	<u>4.880,00</u>		
	4.880,00		6
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte	1.078.760,00		
Sonderausgaben lt. SV	12.000,00		2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen	1.066.760,00		

Berechnung Einkommensteuer**Hinweis:**

Es ist zu beachten, dass es sich hinsichtlich des im zVE der Eheleute Brösel enthaltenen Anteils aus der Veräußerung des gesamten Geschäftsbetriebes der KG um außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG handelt, die gem. § 34 Abs. 1 EStG bzw. § 34 Abs. 3 EStG (da die persönlichen Voraussetzungen durch Werner erfüllt werden) begünstigt besteuert werden. Aufgrund der Höhe des verbleibenden zVE ist eine Besteuerung nach § 34 Abs. 3 EStG die günstigere Variante, so dass diese der nachfolgenden Berechnung zugrunde liegt.

häufiges zVE wg. Splitting gem. § 32a Abs. 5 EStG	533.380,00	2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2018)	223.583,30	2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	447.166,60	2
ergibt einen durchschnittlichen Steuersatz	41,9182%	2
bzw. einen 56% durchschnittlichen Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG)	23,4742%	2
<i>außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG</i>		
anteiliger Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG	332.800,00	
./. darin enthaltene, bereits nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigte Einkünfte (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	<u>-40.800,00</u> (€ 85.000 * 80% * 60%)	
	<u>292.000,00</u>	2
hierauf besonderer Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG	68.544,64	2
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (tariflich besteuert)	774.760,00	2
hierauf regulärer durchschnittlicher Steuersatz	324.765,45	2

Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG

-83.406,96

Steuermessbetrag KG (s.o.)	27.436,50	
anteiliger Steuermessbetrag (80%)	21.949,20	
Anrechnungsfaktor	3,80	
Anrechnungspotenzial	<u>83.406,96</u>	
Summe der positiven Einkünfte	1.078.760,00	
Summe der gewerblichen Einkünfte (soweit gewerbesteuerlich belastet)	692.080,00	(ohne a.o. Einkünfte)
Verhältnis	64,16%	
angewendet auf tarifliche ESt	<u>324.765,45</u>	
Anrechnungshöchstbetrag	<u>208.353,73</u>	(i.S.v. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG)

Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel

309.903,14

2. Aufgabe

1. Ermittlung der Steuerbelastung für die KG (Gewerbesteuer)

Wenn die Immobilie, die an die KG und die GmbH vermietet worden ist, im Alleineigentum Elvira steht, ändert sich deren steuerliche Einordnung grundsätzlich: Hinsichtlich des an die KG vermieteten Gebäudeteils liegt kein SBV mehr vor, da Elvira keine Gesellschafterin der KG ist, entsprechend sind die steuerliche Gewinnermittlung und -verteilung auf der Ebene der KG anzupassen und die Gewerbesteuer neu zu berechnen. Hinsichtlich des an die GmbH vermieteten Gebäudeteils handelt es sich um eine wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH, so dass die sachliche Verflechtung zwischen dem Vermietungsunternehmen Elvira und der GmbH gegeben ist. Gleichzeitig besteht aufgrund der Beteiligungsidentität eine personelle Verflechtung, so dass die Immobilie (anteilig) zum steuerlichen Betriebsvermögen eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gehört. Die Vermietung führt daher insoweit bei Elvira zu gewerblichen Einkünften i.S.v. § 15 EStG, während hinsichtlich des an die KG vermieteten Gebäudeteils Einkünfte i.S.v. § 21 EStG vorliegen.

1a. Änderungen in der Ertragsteuerbelastung der KG (Gewerbesteuer)

Gewerbeertrag vor Freibetrag lt. Grundfall (vgl. oben)	808.466,00	
Wegfall negatives Sonderbetriebsergebnis wg. Immobilie	6.720,00	1
Reduzierung der Hinzurechnung der Finanzierungskosten	-9.000,00	1
Wegfall Kürzung Einheitswert Immobilie im SBV	8.064,00	1
Gewerbeertrag neu	<u>814.250,00</u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	50,00	1
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	24.500,00	1
Gewerbeertrag nach Freibetrag	<u>789.700,00</u>	
Steuermessbetrag	27.639,50	1
Gewerbesteuerbelastung	Hebesatz: 465%	128.523,68

1b. Änderungen in der Ertragsteuerbelastung der GmbH (Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer)

Da sich der Gewinnanteil der GmbH aus der KG nicht verändert (Änderungen der Einkünfte der KG i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG betreffen nur den Gewinnanteil Werners) und die Veränderung der Gewerbesteuer der KG ebenfalls keine Auswirkungen auf den Gewinnanteil der GmbH hat (Gewerbesteuer ist eine nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gem. § 4 Abs. 5b EStG), ändern sich weder das zVE noch der Gewerbeertrag der GmbH. Eine Änderung in der Ertragsteuerbelastung ergibt sich daher nicht.

4

4

1

1

1

1

1

2

1c. Änderungen in der Ertragsteuerbelastung der Eheleute Brösel (Einkommensteuer)

zu versteuerndes Einkommen lt. Grundfall (vgl. oben)		1.066.760,00	
+ Erhöhung Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG für Werner wg. Wegfall des negativen Sonderbetriebsergebnisses aus der Vermietung der Immobilie		6.720,00	1
./ Wegfall Einkünfte gem. § 21 EStG für Werner aus der Vermietung der Immobilie an die GmbH		-4.880,00	1
+ Erhöhung der Einkünfte gem. § 21 EStG für Elvira aus der Vermietung der Immobilie an die KG			
Mieteinnahmen	60.000,00		
Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt (80 % * € 15.000)	-12.000,00		
Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im PV (80% * € 45.000)	-36.000,00		
AfA Gebäude im PV (T€ 1.000 * 80% * 78% * 2%)	-12.480,00		
	<u>-480,00</u>	-480,00	1
+ Erhöhung der Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG für Elvira aus der Betriebsaufspaltung (Erläuterung siehe oben)			
Mieteinnahmen	20.000,00		
Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt (20 % * € 15.000)	-3.000,00		
Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im BV (20% * € 45.000)	-9.000,00		
AfA Gebäude im BV (T€ 1.000 * 20% * 78% * 3%)	-4.680,00		
	<u>3.320,00</u>	3.320,00	1
Keine Gewerbesteuer im Besitzunternehmen wegen der Höhe des Gewerbeertrags (kleiner als Freibetrag i.H.v. € 24.500 auch unter Berücksichtigung mgl. Hinzurechnungen)			
zu versteuerndes Einkommen neu		<u>1.071.440,00</u>	
hälftiges zVE wg. Splitting gem. § 32a Abs. 5 EStG	535.720,00		1
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2018)	224.636,30		1
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	449.272,60		1
ergibt einen durchschnittlichen Steuersatz	41,9317%		1
bzw. einen 56% durchschnittlichen Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG)	23,4817%		1
<i>außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG</i>			
anteiliger Veräußerungsgewinn i.S.v. § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG	332.800,00		
./ darin enthaltene, bereits nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigte Einkünfte (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	<u>-40.800,00</u> (€ 85.000 * 80% * 60%)		
	<u>292.000,00</u>		
hierauf besonderer Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG		68.566,65	1
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (tariflich besteuert)	779.440,00		
hierauf regulärer durchschnittlicher Steuersatz		326.832,15	1
		-84.024,08	4
Steuermessbetrag KG (s.o.)	27.639,50		
anteiliger Steuermessbetrag (80%)	22.111,60		
Anrechnungsfaktor	<u>3,80</u>		
Anrechnungspotenzial	<u>84.024,08</u>		
Summe der positiven Einkünfte	1.071.920,00	(ohne § 21 EStG neu i.H.v. ./ € 480, da negativ)	
Summe der gewerblichen Einkünfte (soweit gewerbsteuerlich belastet)	698.800,00	(ohne a.o. Einkünfte und ohne Betriebsaufspaltung)	
Verhältnis	65,19%		
angewendet auf tarifliche Est	<u>326.832,15</u>		
Anrechnungshöchstbetrag	<u>213.066,56</u>	(i.S.v. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG)	
Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel		311.374,72	