

## Steuergestaltung durch Rechtsformwahl, WiSe 2018/2019 Musterlösung

### 1. Aufgabe

#### 1a. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung 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** **610.000,00**

##### Bilanzielle Korrekturen

- |  |           |   |
|--|-----------|---|
| a) Die Dividende aus der T-GmbH ist brutto, d.h. inkl. der einbehaltenen KapESt (=90.000 * 25/75), als Beteiligungsertrag zu buchen. Gleichzeitig ist die KapESt als Entnahme auf den Kapitalkonten der Gesellschafter zu erfassen.  | 30.000,00 | 2 |
| b) Eine Rückstellung für die "zu teure" Beauftragung der Werbeagentur ist nicht möglich, da es sich weder um eine ungewisse Verbindlichkeit (Gegenleistung noch nicht erbracht) noch um einen drohenden Verlust aus einem schwebenden Geschäft handelt. Der Mehrgewinn, der dadurch entgangen ist, dass eine "zu teure" Werbeagentur beauftragt worden ist, ist nicht nach § 249 HGB rückstellungsfähig. Daher ist die Rückstellung aufzulösen | 10.000,00 | 2 |
| c) Die Einkommensteuervorauszahlungen, die die KG für die Gesellschafter leistet, stellen keinen Steueraufwand der KG dar, sondern diese sind als Entnahme von den Kapitalkonten erfolgsneutral zu buchen. Es handelt sich um die persönliche  | 40.000,00 | 2 |

##### Hinweis:

Es ist davon auszugehen, dass die Wertminderung in den festverzinslichen Wertpapieren aufgrund von wirtschaftlichen Schwierigkeiten des Emittenten dauerhaft ist, so dass handelsrechtlich ein Abschreibungswahlrecht (sofern AV) oder eine Abschreibungspflicht (sofern UV) besteht. Auch steuerlich besteht im Falle einer dauerhaften Wertminderung immer ein Abschreibungswahlrecht.

#### Korrigiertes Handelsbilanzergebnis

**690.000,00**

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

0,00

#### Korrigiertes Steuerbilanzergebnis

**690.000,00**

##### Außerbilanzielle Korrekturen

##### Steuerfreie Erträge

- |   |   |                       |            |
|---|---|-----------------------|------------|
| - Dividende der T-GmbH (brutto € 120.000 nach Bilanzieller Korrektur, s.o.) |   |                       |            |
| Anteil Werner und Elvira  | (§ 3 Nr. 40 EStG)                           | € 120.000 * 80% * 40% | -38.400,00 |
| Anteil V-GmbH   | (§ 8b Abs. 4 KStG, da 20% * 45% = 9% < 10%) |                       | 0,00       |

##### Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben

- |  |   |                      |           |
|--|---|----------------------|-----------|
| - Finanzierungskosten T-GmbH                         |   |                      |           |
| Anteil Werner und Elvira                             | (§ 8b Abs. 4 KStG, da 20% * 45% = 9% < 10%) | € 10.000 * 80% * 40% | 3.200,00  |
| Anteil V-GmbH  |   |                      | 0,00      |
| - Gewerbesteuervorauszahlungen 18 (§ 4 Abs. 5b EStG) |   |                      | 40.000,00 |

#### Gesamthandsergebnis

**694.800,00**

#### b) Sonderbetriebsergebnisse

- |   |            |   |
|---|------------|---|
| i) Gehalt Elvira (SBE Elvira, fehlender Arbeitsvertrag unerheblich) | 100.000,00 | 2 |
|---|------------|---|

Die Tatsache, dass das Gehalt Elviras nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, ist bei einer Mitunternehmerschaft grds. unerheblich, da eine Kompensation durch die Berücksichtigung als SBE erfolgt. Fraglich wäre, ob der überhöhte Gehaltsteil nicht als Entnahme (statt als Personalaufwand) hätte berücksichtigt werden müssen, so dass schon keine Minderung des Handels- und Steuerbilanzgewinns erfolgt wäre. Da in diesen Fall aber keine SBE erfasst werden müsste, käme es im Ergebnis zu identischen Auswirkungen auf die Einkünfte nach § 15 EStG.

- |  |  |  |
|--|--|--|
| ii) Kosten Elviras im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit |  |  |
|--|--|--|

Die dargestellte Kosten stehen in einem wirtschaftlichen Zusammenhang zu ihrer Tätigkeit für die KG und sind daher als SBA Elviras zu erfassen. Da sie selbst keine Unternehmerin i.S.d. UStG ist, kann sie die ihr in Rechnung gestellte Umsatzsteuer für die Fortbildungsmaßnahme nicht als Vorsteuer abziehen, so dass der Bruttobetrag als SBA zu erfassen ist. Für die Berechnung der Fahrtkosten ist die Pauschalregelung zu beachten.

- Fortbildungskosten (brutto)	5.950,00		2
- Fahrtkosten Wohnung - Betrieb	862,50 (230 Tage * 12,5 km * 0,30 €/km)		2
	<u>6.812,50</u>	-6.812,50	
iii) GF-Vergütung KG an GmbH (SBE GmbH)		50.000,00	1
iv) GF-Vergütung GmbH an Werner (SBA GmbH und SBE Werner)		-50.000,00	1
		50.000,00	1
v) Haftungsprovision GmbH (SBE GmbH)		10.000,00	2
vi) Zinszahlungen der KG an Elvira (SBE Elvira)		50.000,00	2
vii) Mieteinkünfte aus der Vermietung der Immobilie an die KG (SBE V-GmbH)			
Die Immobilie im Eigentums der GmbH stellt - soweit diese an die KG vermietet worden ist - anteilig (80%) SBV der GmbH bei der KG dar (im Übrigen handelt es sich um eigenes BV der GmbH). 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		2
./. Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt	-12.000,00 (80 % * € 15.000)		1
./. Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	-36.000,00 (80% * € 45.000)		1
./. AfA Gebäude im SBV	-18.720,00 (€ 1.000 * 80% * 78% * 3%)		1
	<u>-6.720,00</u>	-6.720,00	
viii) Beteiligungseinkünfte Werners aus der V-GmbH			
Die Anteile eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH bei einer "klassischen" GmbH & Co. KG stellen SBV II des betreffenden Gesellschafters dar. Aus diese Grunde handelt es sich bei der Dividende um SBE, die dem TEV nach § 3 Nr. 40 EStG unterliegt. d.h. steuerpflichtig sind 60% * € 35.000.			
		21.000,00	2
<b>Sonderbetriebsergebnisse</b>		<u>217.467,50</u>	
<b>c) Ergänzungsbilanzen</b>			
Kaufpreis Elvira hinsichtlich des Kommanditanteils in 10	250.000,00		2
./. Kapitalkonto Werners zum Veräußerungszeitpunkt	150.000,00		2
	<u>100.000,00</u>		
zum Erwerbzeitpunkt entstandende "Mehr-AK" (Ergänzungsbilanz zum 01.07.10)			
<u>davon:</u>			
- stille Reserven in den Geschäftsanteilen an der T-GmbH	80.000,00 (40% * € 200.000)		2
- Geschäfts- und Firmenwert	20.000,00		2
	AfA auf GFW in 18	1.333,33	
	(§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)	-1.333,33	2

**d) Sonstiges (Aufgabegewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 1, 3 EStG)**

Die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils Werners an der KG stellt - zusammen mit der gleichzeitig erfolgten Entnahme des funktional wesentlichen SBV II in Form der Beteiligung an der Komplementärin - eine Aufgabe des Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 3 EStG dar, der zu einer vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven (sowohl hinsichtlich des Anteils am Gesamthandsvermögen als auch hinsichtlich des SBV II) führt. Der Gewinn entsteht zum Zeitpunkt des Übergang des wirtschaftlichen Eigentums, die davon abweichenden Zeitpunkte des Zuflusses der Einnahmen ist unerheblich. Da Werner die

Veräußerungspreis		510.000,00		2
J. Kapitalkonto Werners zum Veräußerungszeitpunkt		-180.000,00		2
Veräußerungsgewinn		<u>330.000,00</u>		
hierin sind enthalten anteilige stille Reserven aus der T-GmbH (40% * € 50.000)	20.000,00			
davon sind steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 EStG: 40%	8.000,00	-8.000,00		2
Teilwert der Beteiligung an der V-GmbH (Entnahme)	120.000,00			
J. Anschaffungskosten/Bargründung (=Buchwert zum Entnahmezeitpunkt)	<u>-50.000,00</u>			
		<u>70.000,00</u>	70.000,00	2
davon sind steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 EStG: 40%	28.000,00	-28.000,00		2
<u>nachrichtlich:</u> Im Aufgabegewinn sind daher Einkünfte i.H.v. € 12.000 + € 42.000 = € 54.000 enthalten, die bereits nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigt worden sind. Für diesen Teil des Aufgabegewinns wird später keine Tarifbegünstigung gem. § 34 EStG mehr gewährt, da es sich nicht um a.o. Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG handelt.				
<b>= Aufgabegewinn i.S.v. § 16 Abs. 2 EStG (vor Freibetrag)</b>		<u><u>364.000,00</u></u>		
J. Freibetrag i.S.v. § 16 Abs. 4 EStG (vollständig abgeschmolzen)		0,00		2
<b>= Aufgabegewinn i.S.v. § 16 Abs. 2 EStG (nach Freibetrag)</b>			<b>364.000,00</b>	

**e) Steuerliche Einkünfte der KG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG und Gewinnverteilung KG****1.274.934,17**

	Gesamt	Anteil Werner 40%	Anteil Elvira 40%	Anteil GmbH 20%	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	1.274.934,17				
Sonderbetriebseinkünfte Elvira	-143.187,50		143.187,50		
Sonderbetriebseinkünfte Werber	-71.000,00	71.000,00			
Sonderbetriebseinkünfte GmbH	-3.280,00			3.280,00	
Ergänzungsbilanzergebnis Elvira	1.333,33		-1.333,33		
Aufgabegewinn Werner	-364.000,00	364.000,00			
Außerbilanzielle Korrekturen Gesamthand (soweit individuell zu verteilen)	38.400,00 -3.200,00	-19.200,00 1.600,00	-19.200,00 1.600,00		
Restgewinn (nach Quote)	730.000,00	292.000,00	292.000,00	146.000,00	
<b>Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG</b>		<u><u>709.400,00</u></u>	<u><u>416.254,17</u></u>	<u><u>149.280,00</u></u>	4

Probe:

1.274.934,17

## f) Ermittlung der Gewerbesteuer

Ausgangsgröße der Gewerbesteuer (§ 7 GewStG, § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		1.274.934,17	
<u>Übergangskorrektur nach § 7 Satz 2 Nr. 1 GewStG</u>		-364.000,00	2
Soweit in der Ausgangsgröße ein Gewinn aus der Veräußerung/Aufgabe eines Mitunternehmeranteils entfällt, der durch eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer verursacht wird, gehört dieser Gewinn gem. § 7 Satz 2 GewStG nicht zum Gewerbeertrag der KG. Diese Voraussetzungen sind hier für den Aufgabegewinn gegeben, der von Werner realisiert wird (s.o.):			
<u>Hinzurechnungen nach § 8 GewStG</u>			
- Nr. 1 (Finanzierungsentgelte)			
- Zinsen aus sonstigen Finanzierungen Gesamthand (Anm. 5)	60.000,00		2
- Zinsen aus unüblichem Skontoaufwand lt. Sachverhalt	4.000,00		2
- Zinsen aus der Finanzierung der an die KG vermietete Immobilie durch die V-GmbH (SBV)	36.000,00		2
<u>Hinweise:</u>			
Die Zinsen aus der Finanzierung der Beteiligung an der T-GmbH werden nicht nach § 8 Nr. 1 GewStG berücksichtigt, da die Dividende aus den Anteilen nach § 9 Nr. 2a GewStG (weiter) herausgekürzt werden kann (Beteiligung > 15%). Dies gilt sowohl für die anteilig noch enthaltene Dividende, die quotale auf die Kommanditisten entfällt als auch auf die Zinsen, die quotale auf die V-GmbH entfällt, weil in diesem Zusammenhang nur die direkte Beteiligung der KG an der T-GmbH von Bedeutung ist.			
Summe Finanzierungsentgelte	<u>100.000,00</u>		
./. Freibetrag	100.000,00		2
= Restbetrag	0,00		
hiervon 25%	<u>0,00</u>	0,00	
<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 T-GmbH, da > 15%)			
in der Ausgangsgröße noch enthalten (80% Anteil Werners/Elviras)	-57.600,00 € 120.000 * 80% * 60%		1
in der Ausgangsgröße noch enthalten (20% Anteil V-GmbH)	-24.000,00 € 120.000 * 20% * 100%		1
./. damit in Zusammenhang stehende Zinsen (80% Anteil Werners/Elviras)	4.800,00		1
./. damit in Zusammenhang stehende Zinsen (20% Anteil V-GmbH)	2.000,00		1
	<u>-74.800,00</u>	-74.800,00	
- Nr. 2a (Schachteldividenden aus V-GmbH, da > 15%)		-21.000,00	
<b>Gewerbeertrag vor Freibetrag</b>		<b><u>807.070,17</u></b>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		70,17	1
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	1
<b>Gewerbeertrag nach Freibetrag</b>		<b><u>782.500,00</u></b>	
Steuermessbetrag		27.387,50	2
<b>Gewerbesteuerbelastung</b>	Hebesatz: 440%	<b>120.505,00</b>	2

**2. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung der V-GmbH (Gewerbsteuer/Körperschaftsteuer)**

Gewinnanteil aus der Beteiligung an der KG (vgl. Gewinnverteilung oben)		149.280,00	2
./.			
eigene Grundstücksaufwendungen (20% eigengenutzte Fläche)			
Allgemeine Grundstückskosten lt. Sachverhalt	(20 % * € 15.000)	-3.000,00	1
Zinsen aus der Finanzierung der Immobilie im SBV	(20% * € 45.000)	-9.000,00	1
AfA Gebäude im SBV	(T€ 1.000 * 20% * 78% * 3%)	-4.680,00	1
		<u>-16.680,00</u>	
<b>zvE i.S.v. § 7 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 KStG</b>		<b>132.600,00</b>	
hierauf KSt i.S.v. § 23 Abs. 1 KStG (15%)		<b>19.890,00</b>	2
Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG = zvE		132.600,00	
./.			
Kürzung gem. 9 Nr. 1 GewStG (€ 600.000 * 140% * 20% * 1,2%)		-2.016,00	2
./.			
Kürzung gem. 9 Nr. 2 GewStG		-149.280,00	2
= Gewerbeertrag		<u><u>-18.696,00</u></u>	

Hinweis:

Aufgrund des negativen Gewerbeertrages entsteht bei der V-GmbH keine eigene Gewerbesteuerbelastung.

**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.)	709.400,00	416.254,17	4
<b>Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte</b>	<u><u>1.125.654,17</u></u>		
Sonderausgaben lt. SV	12.000,00		2
<b>Einkommen = zu versteuerndes Einkommen</b>	<u><u>1.113.654,17</u></u>		

Berechnung EinkommensteuerHinweis:

Es ist zu beachten, dass es sich hinsichtlich des im zvE der Eheleute Brösel enthaltenen Gewinns aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils durch Werner 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.

hälftiges zvE wg. Splitting gem. § 32a Abs. 5 EStG	556.827,00		2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2018)	234.134,45		2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	468.268,90		1
ergibt einen durchschnittlichen Steuersatz	<b>42,0480%</b>		2
bzw. einen 56% durchschnittlichen Steuersatz (§ 34 Abs. 3 EStG)	<b>23,5469%</b>		2
<i>außerordentliche Einkünfte i.S.v. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG</i>			
Aufgabegewinn i.S.v. § 16 Abs. 3 EStG	364.000,00		
./.			
darin enthaltene, bereits nach § 3 Nr. 40 EStG begünstigte Einkünfte (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG)	<u>-54.000,00 *)</u>		2
	<u>310.000,00</u>		
*) noch enthaltener VG aus T-GmbH (€ 12.000) und noch enthaltener VG aus V-GmbH (€ 42.000) = € 54.000			
hierauf besonderer Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG		<b>72.995,27</b>	
verbleibendes zu versteuerndes Einkommen (tariflich besteuert)	803.654,17		2
hierauf regulärer durchschnittlicher Steuersatz		<b>337.920,21</b>	
<u>Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG</u>		<b>-83.258,00</b>	2
Steuermessbetrag KG (s.o.)	27.387,50		
anteiliger Steuermessbetrag (80%)	21.910,00		
Anrechnungsfaktor	3,80		
Anrechnungspotenzial	<u>83.258,00</u>		

Summe der positiven Einkünfte	1.125.654,17	
Summe der gewerblichen Einkünfte (soweit gewerbsteuerlich belastet)	761.654,17 (ohne a.o. Einkünfte)	
Verhältnis	67,66%	
angewendet auf tarifliche Est	337.920,21	
Anrechnungshöchstbetrag	<u>228.647,79</u>	(i.S.v. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG)

**Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel**

**327.657,48**

**2. Aufgabe**

Unter der Voraussetzung, dass Werner nur die Hälfte seines Mitunternehmeranteils an Elvira veräußert, handelt es sich nicht mehr um einen Veräußerungs-/Aufgabebetstand nach § 16 EStG. Es kommt in diesem Fall auch nicht zur Entnahme der Beteiligung Werners an der V-GmbH aus dem SBV II, so dass die stillen Reserven insoweit auch nicht aufgedeckt werden. Auf der Ebene der KG ist daher der Veräußerungsgewinn nicht nach § 7 Satz 2 GewStG zu kürzen, auf der Ebene der Eheleute Brösel liegen keine a.o. Einkünfte nach § 34 Abs. 1 EStG vor. Die Ertragsteuerbelastung der V-GmbH ändert sich nicht.

2

**1a. Änderungen in der Ertragsteuerbelastung der KG (Gewerbsteuer)**

Gewerbeertrag vor Freibetrag lt. Grundfall (nach Anwendung § 7 Satz 2 GewStG, s.o.)		807.070,17	
+ Veräußerungsgewinn Werner			
Veräußerungspreis (lt. Sachverhalt)	255.000,00		2
./. Kapitalkonto Werners zum Veräußerungszeitpunkt (50% Kapitalkonto)	-90.000,00		2
Veräußerungsgewinn	<u>165.000,00</u>	165.000,00	
hierin sind enthalten anteilige stille Reserven aus der T-GmbH (20% * € 50.000)	10.000,00		2
davon sind steuerfrei gem. § 3 Nr. 40 EStG: 40%	4.000,00	<u>-4.000,00</u>	2
		161.000,00	
= <b>neuer Gewerbeertrag</b>		<u>968.070,17</u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		70,17	1
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		24.500,00	1
<b>Gewerbeertrag nach Freibetrag</b>		<u>943.500,00</u>	
Steuermessbetrag		33.022,50	2
<b>Gewerbsteuerbelastung</b>	Hebesatz: 440%	<u>145.299,00</u>	2

**1b. Änderungen in der Ertragsteuerbelastung der Eheleute Brösel (Einkommensteuer)**

zu versteuerndes Einkommen lt. Grundfall (vgl. oben)	1.113.654,17	
./. Wegfall der a.o. Einkünfte Werners aus Grundfall (im Rahmen des Mitunternehmeranteils)	-364.000,00	1
+ Erhöhung der tarifbesteuerten Einkünfte Werners (im Rahmen des Mitunternehmeranteils)	161.000,00	1
zu versteuerndes Einkommen neu	<b>910.654,17</b>	
hälftiges zvE wg. Splitting gem. § 32a Abs. 5 EStG	455.327,00	2
tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 5 EStG (2018)	188.459,45	2
Verdoppelung der tariflichen Einkommensteuer	376.918,90	1
<u>Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG</u>	-100.388,40	2
Steuermessbetrag KG (s.o.)	33.022,50	
anteiliger Steuermessbetrag (80%)	26.418,00	
Anrechnungsfaktor	3,80	
Anrechnungspotenzial	<u>100.388,40</u>	
Summe der positiven Einkünfte	922.654,17 (zvE neu zzgl. Sonderausgaben)	
Summe der gewerblichen Einkünfte (soweit gewerblich belastet)	922.654,17 (ohne a.o. Einkünfte und ohne Betriebsaufspaltung)	
Verhältnis	100,00%	
angewendet auf tarifliche Est	<u>376.918,90</u>	
Anrechnungshöchstbetrag	<u>376.918,90</u> (i.S.v. § 35 Abs. 1 Satz 2 EStG)	
<b>Einkommensteuerbelastung Eheleute Brösel</b>	<b>276.530,50</b>	