

Steuergestaltung durch Rechtsformwahl (SoSe 2019)
Musterlösung

1. Aufgabe		Pkt.
I. Ermittlung der Gewerbesteuer der OHG		
1. Gesamthandsvermögen	<u>EUR</u>	
Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz der OHG	100.000,00	
<u>Bilanzielle Korrekturen</u>		
zu 1: Aufgrund der Darstellungen im Sachverhalt ist davon auszugehen, dass es sich hinsichtlich der Wertminderung (€ 130.000) der Anteile an der IT-GmbH (Anlagevermögen) um eine dauerhafte Wertminderung handelt, hinsichtlich derer handels- und steuerbilanziell ein Abschreibungswahlrecht besteht, das aufgrund der besonderen Aufgabenstellung auch ausgeübt werden soll.	-230.000,00	2
zu 2: Aufgrund der Beschreibung der Tätigkeitsvergütungen (TV) im Sachverhalt ist davon auszugehen, dass es sich um sog. "unechte TV" handelt, die als Gewinnvorab zu berücksichtigen sind. Die Verbuchung erfolgt daher erfolgsneutral über die Kapitalkonten der Gesellschafter (Entnahme).	160.000,00	2
zu 3: Es ist nicht möglich, für das allgemeine Unternehmensrisiko eine Rückstellung für drohende Verlust aus schwebenden Geschäften zu bilden, da diese Rückstellung immer einen drohenden Verlust aus einem konkreten - noch schwebenden - Geschäft voraussetzt. Die Rückstellung ist daher bereits handelsbilanziell nicht zulässig und daher aufzulösen.	50.000,00	2
zu 5: Die Einkommensteuervorauszahlungen der beiden Gesellschafter stellt keinen eigenen Steueraufwand der OHG dar, sondern ist als Privatentnahme der Gesellschafter erfolgsneutral auf den Kapitalkonten zu buchen.	30.000,00	2
Korrigierter vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz der OHG	110.000,00	
<u>Korrekturen als Abweichungen zur Steuerbilanz (§ 5b EStG)</u>		
<i>keine</i>	0,00	
Korrigierter vorläufiger Gewinn lt. Gesamthandsbilanz der OHG (§ 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG)	110.000,00	
Außerbilanzielle Korrekturen		
<u>Steuerfreie Erträge</u>		
- Dividende aus der IT-Handels-GmbH (§ 3 Nr. 40 EStG)	-32.000,00	2
- Zinsen aus dem Darlehen an die IT-Handels-GmbH, sofern nicht angemessen (§ 3 Nr. 40 EStG)	-4.000,00	4
<u>Hinweis:</u> Soweit die Zinsen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, handelt es sich aus Sicht der IT-Handels-GmbH um eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.v. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, die deren zvE erhöht. Aus Sicht des die Zinsen empfangenden Gesellschafters (hier: OHG) muss daher auch insoweit (€ 10.000) eine Versteuerung als Dividenden und nicht als Zinsen erfolgen, so dass das TEV gem- § 3 Nr. 40 EStG zu gewähren ist.		
<u>Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben</u>		
- Teilwertabschreibung auf Beteiligung an der IT-Handels-GmbH (s.o., § 3c Abs. 2 EStG)	92.000,00	4
- Gewerbesteuervorauszahlungen (§ 4 Abs. 5b EStG)	50.000,00	2
Steuerlicher Gewinn lt. Gesamthandsbilanz	216.000,00	

2. Sonderbetriebsvermögen

- Mietzahlungen der OHG an Werner Brösel

Hinweis:

Soweit die durch die Eheleute Brösel an die OHG vermietete Immobilie dem Mitunternehmer Werner zugerechnet werden kann (50%) und soweit eine betriebliche Nutzung durch die OHG vorliegt (2/3), handelt es sich um Sonderbetriebseinnahmen bzw. hinsichtlich der auf ihn anteilig entfallenden Kosten (bezogen auf den an die OHG vermieteten Anteil iHv. 2/3) um Sonderbetriebsausgaben.

Miete gesamt	85.000,00	Anteil Werner	42.500,00 (SBE)	42.500,00	2
laufende Kosten (2/3)	10.000,00	Anteil Werner	5.000,00 (SBA)	-5.000,00	2
Zinsen (2/3)	16.666,67	Anteil Werner	8.333,33 (SBA)	-8.333,33	2

Abschreibungen

AK gesamt (2/3)	533.333,33				
hiervon Gebäude (78%)	416.000,00				
hierauf AfA (3% p.a.)	12.480,00	Anteil Werner	6.240,00 (SBA)	-6.240,00	4

- Gewinnausschüttung der Software-Vertriebs GmbH an Werner Brösel

Hinweis:

Hinsichtlich der Anteile Werners an der Software-Vertriebs-GmbH handelt es sich um SBV II, da die Anteile an der Vertriebsgesellschaft Werners Beteiligung an der OHG dienen. Die Anteile sind daher im SBV zu aktivieren, die Ausschüttungen aus der GmbH stellen SBE dar, die dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG, § 3c Abs. 2 EStG unterliegen. Die Provisionszahlung der OHG an die GmbH stellt bei der OHG laufenden Aufwand dar, eine Hinzurechnung als SBE findet nicht statt, da die GmbH nicht Mitunternehmerin der KG ist.

Bruttogewinnausschüttung	36.000,00	(hiervon steuerpflichtig 60%)	21.600,00	2
--------------------------	-----------	-------------------------------	-----------	---

Sonderbetriebsergebnisse

44.526,67

3. Ergänzungsbilanzen

Kaufpreis der OHG-Anteils durch Rolf in 06:	800.000,00			
./. Buchwert des Kapitalkontos zu diesem Zeitpunkt:	300.000,00			
= Differenzbetrag im Erwerbszeitpunkt 06	500.000,00			2

hiervon entfielen in 06 auf:

Stille Reserven in bilanzierten Wirtschaftsgütern (Beteiligung GmbH, 50%)	25.000,00	2
Stille Reserven in nicht bilanzierten Wirtschaftsgütern (eigene Software, 50%)	200.000,00	2
Geschäfts- und Firmenwert (Differenzbetrag)	275.000,00	2

somit ergeben sich in 19 Ergebnisauswirkungen von:

Abschreibungen auf eigene Software (ND = 3 Jahre, d.h. abgeschrieben in 19)	0,00	2
GFW-Abschreibung auf 15 Jahre (§ 7 Abs. 1 Satz 3 EStG)	18.333,33	2
Abschreibung der stillen Reserven aus der Beteiligung an IT-GmbH	15.000,00	
	<u>33.333,33</u>	

Hinweis:

Aufgrund der Tatsache, dass die Beteiligung an der IT-GmbH in der Gesamthandbilanz aufgrund der Wertminderung außerplanmäßig abgeschrieben worden ist, ist die Bilanzierung der Mehr-AK in der Ergänzungsbilanz nicht mehr gerechtfertigt. Die Abschreibung der Mehr-AK i.H.v. € 25.000 unterliegt dem Teilabzugsverbot gem. § 3c Abs. 2 EStG und wirkt sich somit mit einem Betrag i.H.v. € 15.000 (60%) steuermindernd aus.

Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen

-33.333,33

4. Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG

227.193,33

(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte iSv. § 8 Nr. 1 GewStG 12.395,83 4

	<u>absolut</u>	<u>quotat</u>
Zinsen Finanzierung Gesamthand (Nr. 1a)	120.000,00	120.000,00
Zinsen Finanzierung SBV (Nr. 1a)	8.333,33	8.333,33
Miete, soweit nicht SBE (Elviras Anteil, Nr. 1e)	42.500,00	21.250,00
		<u>149.583,33</u>
Freibetrag		100.000,00
restlicher Betrag		49.583,33
hiervon 25%		<u>12.395,83</u>

- Streubesitzdividenden (§ 8 Nr. 5 GewStG, IT-Handels-GmbH, 12%)			
Offene Gewinnausschüttung aus der IT-Handels-GmbH, soweit steuerfrei	32.000,00		2
Verdeckte Gewinnausschüttung aus der IT-Handels-GmbH, soweit steuerfrei	4.000,00		2

Hinweis:

Die Korrekturen nach § 8 Nr. 5 GewStG und § 9 Nr. 2a GewStG betreffen nur laufende Beteiligungseinkünfte, nicht aber Erträge und Aufwendungen aus der Substanz der Beteiligung. Daher bleibt die Anwendung des Teilabzugsverbotes des § 3c Abs. 2 EStG auf die Teilwertabschreibung (sowohl in der Gesamthands- als auch in der Ergänzungsbilanz) auch in der Gewerbesteuer unverändert bestehen.

Kürzungen gem. § 9 GewStG

- Einheitswertkürzung (Nr. 1)			
Grundstück im Sonderbetriebsvermögen Werners (anteiliger EW = 156.666,67 € ; § 121a BewG)	-2.632,00		4

Hinweis:

Das durch die Eheleute Brösel an die OHG vermietete Grundstück berechtigt insoweit zur Einheitswertkürzung, als dieses Sonderbetriebsvermögen darstellt (also zu 50% [Eigentumsanteil Werner] * 2/3 [betriebliche Nutzung durch die OHG]). Der zu berücksichtigende Einheitswert beträgt also € 470.000 * 50% * 2/3 = € 156.666,67).

- Schachteldividenden iSv. § 9 Nr. 2a GewStG (Beteiligung an der Software-Vertriebs GmbH > 15%)			
Dividende aus der GmbH, soweit in der Ausgangsgröße noch enthalten (60%)	21.600,00	-21.600,00	2

Gewerbeertrag I

251.357,00

- Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	24.500,00		2
- Rundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	57,00		2

5. Gewerbeertrag II

226.800,00

Steuermessbetrag	7.938,00		2
------------------	----------	--	---

Gewerbesteuer (HS: 460%)

36.514,80

II. Ermittlung der Einkommensteuer der Eheleute Brösel

Werner

Elvira

Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, OHG, vgl. zuvor)

Steuerlicher Gewinn der OHG	227.193,33		
Ergebnisse der Ergänzungsbilanz (Rolf)	33.333,33		
Ergebnisse der Sonderbilanz (Werner)	-44.526,67	44.526,67	
Gewinnvorab (nicht nach Quote verteilt)	-160.000,00	100.000,00	
Restgewinn (hiervon Werner 50%)	56.000,00	28.000,00	
		<u>172.526,67</u>	4

Hinweis:

Da der Gewinn der OHG lt. Gesamthandsbilanz ausreicht, um die TV an die beiden Gesellschafter zu zahlen, besteht kein Rückzahlungsanspruch der OHG, d.h. die betreffenden Zahlungen werden als Gewinnvorab angesehen, die in dem zugerechneten Gewinnanteil bereits enthalten sind.

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

Mieteinnahmen (Mietzahlungen der OHG an Elvira)	42.500,00		
Grundstückskosten (soweit auf Elvira entfallend)	-5.000,00		
Finanzierungszinsen (soweit auf Elvira entfallend)	-8.333,33		
Abschreibungen (soweit auf Elvira entfallend)	-6.240,00		
	<u>22.926,67</u>	22.926,67	4

Hinweis:

Lt. Sachverhalt soll auch der dem Privatvermögen Elviras zuzurechnende Grundstücksanteil mit 3% p.a. abgeschrieben werden.

Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte

195.453,33

Sonderausgaben	8.000,00		2
----------------	----------	--	---

Einkommen = zu versteuerndes Einkommen

187.453,33

hälftiges zu versteuerndes Einkommen wg. Zusammenveranlagung, Splitting	93.726,00		2
---	-----------	--	---

hierauf tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG, Tarif 2019)	30.584,00		2
--	-----------	--	---

Gesamte tarifliche Einkommensteuer

61.168,00

Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG		-15.082,20	2
Anrechnungspotenzial	30.164,40		
hiervon entfallen auf Werner (50%)	15.082,20		
Anrechnungshöchstbetrag		53.993,00	
Festzusetzende Einkommensteuer (=Steuerbelastung)		46.085,80	
II. Ermittlung der Einkommensteuer für Rolf Röhricht			
		<u>Rolf</u>	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG, OHG, vgl. zuvor)			
Steuerlicher Gewinn der OHG	227.193,33		
Ergebnisse der Ergänzungsbilanz (Rolf)	33.333,33	-33.333,33	
Ergebnisse der Sonderbilanz (Werner)	-44.526,67		
Gewinnvorab (nicht nach Quote verteilt)	-160.000,00	60.000,00	
Restgewinn (hiervon Werner 50%)	56.000,00	28.000,00	
		<u>54.666,67</u>	4
Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 EStG)			
Einnahmen aus Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	23.000,00		
Einnahmen aus Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	750,00		
Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG)	-801,00		
Einkünfte aus Kapitalvermögen	<u>22.949,00</u>		
hierauf flat tax i.S.v. § 32d Abs. 1 EStG	5.737,25		4
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		54.666,67	
Sonderausgaben (mangels Angabe im Sachverhalt Pauschalbetrag gem. § 10c EStG)		36,00	2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		54.630,00	
hierauf tarifliche Einkommensteuer (§ 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG, Tarif 2019)		14.163,00	2
Anrechnung der GewSt gem. § 35 EStG		-14.163,00	2
Anrechnungspotenzial	30.164,40		
hiervon entfallen auf Rolf (50%)	15.082,20		
Anrechnungshöchstbetrag		14.163,00	
Festzusetzende Einkommensteuer (=Steuerbelastung)		0,00	
			<u>100</u>