

Betriebliche Steuerlehre I, BBA neue PO (WS 2014/2015)
Musterlösung

GRUNDFALL (OHG)			Pkt.
1a. Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der OHG			
	<u>JÜ/JF</u> €		
Bilanzielle Korrekturen	<i>Ausgangssumme:</i>	150.000,00	(lt. HBilanz)
zu 1. Die Verbuchung der Tätigkeitsvergütungen als Gehaltsaufwand in der GuV der OHG ist in Ordnung, es erfolgt später eine Erfassung als Sonderbetriebseinnahmen.		0,00	1
zu 2. Durch die Überlassung des Lagerplatzes an die OHG entsteht Sonderbetriebsvermögen Werners bei der OHG. Die aufwandswirksame Verbuchung der Miete in der GuV der OHG ist in Ordnung, die Miete ist später bei Werner als Sonderbetriebseinnahme sowie die Kosten (Zinsen) als Sonderbetriebsausgabe zu erfassen		0,00	1
zu 3. Die Zuverfügungstellung des Darlehensbetrages führt zu Sonderbetriebsvermögen Rofls bei der OHG, die Zinsen müssen in der GuV der OHG als Zinsaufwand und als Verbindlichkeit gebucht werden, soweit sie auf das Jahr 14 entfallen (periodengerechte Gewinnermittlung, Realisationsprinzip nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG). In gleicher Höhe sind später Sonderbetriebseinnahmen bei Rolf zu berücksichtigen. Zinsen für 14: € 250.000 * 5% p.a. * 6/12	<i>./. .</i>	6.250,00	2
zu 4. Die Forderung aus der Lieferung in 14 ist nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) noch in 14 zu erfassen, in Höhe des Nettobetrages entsteht entsprechend noch in 2014 ein Ertrag (Umsatzerlöse). Der Versand der Rechnung und die Zahlung des Rechnungsbetrages erst in 15 sind unerheblich.		7.500,00	2
zu 5. Die Gewährleistungsverpflichtung der OHG ist in der Handels- und Steuerbilanz der OHG als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nach § 249 Abs. 1 Satz 1 <u>1. Alt.</u> HGB, § 5 Abs. 1 EStG mit dem Nettobetrag auszuweisen (lt. Sachverhalt ist die OHG vorsteuerabzugsberechtigt). Vorliegend wurde dagegen eine Drohverlustrückstellung gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 <u>2. Alt.</u> HGB erfasst, die aber nicht vorliegen kann, da es sich nach der Auslieferung der Ersatzmotoren nicht mehr um ein schwebendes Geschäft handelt. Die Rückstellung wäre daher umzugliedern. Zu beachten ist aber, dass die Rückstellung auch in der Steuerbilanz angesetzt werden <u>muss</u> .		950,00	2
zu 6. Aufgrund der noch ausstehenden Realisierung der Mieterträge aus Sicht der OHG ist die Zahlung für Januar bis März 15 als passiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 1 EStG auszuweisen (€ 1.400 * 3 Monate = € 4.200).	<i>./. .</i>	4.200,00	2
zu 7. Die Kapitalertragsteuer aus der Dividende der XY-GmbH führt aufgrund ihrer Anrechenbarkeit auf die Einkommensteuer der beiden Gesellschafter der OHG zu einer entsprechenden Entnahme aus dem Gesamthandsvermögen und nicht zu einer Forderung gegenüber dem Finanzamt. Die Korrekturbuchung (Privatkonten Gesellschafter an Forderungen gegenüber dem Finanzamt € 13.750) führt aber zu keiner Gewinnauswirkung.		0,00	2
Die Dividende von der Klüngel GmbH ist bei der OHG mit der Auszahlung als Beteiligungsertrag zu erfassen.	<i>Zwischensumme:</i>	148.000,00	(lt. HBilanz)
Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV			
Es sind keine Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz erkennbar, insb. führt die Gewährleistungsverpflichtung (vgl. oben unter 5.) nicht zu einer Rückstellung für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften sondern zu einer Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten, die auch in der Steuerbilanz angesetzt werden <u>muss</u> .		0,00	1
Gewinn iSv. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanz		148.000,00	(lt. StBilanz)
Außerbilanzielle Korrekturen			
Die Dividende aus der XY-GmbH ist zu 40% der Bruttodividende steuerfrei (Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 EStG). Dies führt zu einer außerbilanzielle Kürzung i.H.v. € 22.000.	<i>./. .</i>	22.000,00	2
Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft lt. Gesamthand		126.000,00	
Sonderbetriebsergebnisse			
Tätigkeitsvergütungen an Werner und Rolf (SBE)		84.000,00	1
Miete der Lagerflächen an Werner (SBE)		18.000,00	1
Finanzierungskosten für Lagerflächen durch Werner (SBA)	<i>./. .</i>	5.000,00	1
Darlehenszinsen an Rolf (SBE)		6.250,00	1
Einkünfte iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)		229.250,00	

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)					0,00	3
	lt. GuV (OHG)	Minderung § 7 GewStG	Anteil	Anteil		
Zinsaufwand OHG lt. SV	95.000,00	95.000,00	100%	95.000,00		
zusätzliche Zinsen OHG (s.o.) *)	6.250,00	0,00	100%	0,00		
zusätzliche Zinsen SBV (s.o.) **)	5.000,00	5.000,00	100%	5.000,00		
Mietaufwand OHG (s.o.) ***)	18.000,00	0,00	50%	0,00		
	<u>124.250,00</u>	<u>100.000,00</u>		<u>100.000,00</u>		
abzgl. Freibetrag				100.000,00		
Rest				<u><u>0,00</u></u>		

*) Da die zusätzlich bei der OHG verbuchten Zinsen zu SBE führen, ist die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG nicht vermindert.
 **) Die zusätzlich im SBV erfassten Zinsen mindern die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG.
 ***) Die Mietzahlungen der OHG (bereits verbucht) werden als SBE erfasst und mindern daher die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG nicht.

- Streubesitzdividende aus der XY-GmbH (§ 8 Nr. 5 GewStG: 10% < 15%)		22.000,00	2
--	--	-----------	---

Kürzung gem. § 9 GewStG

- Einheitswertkürzung (§ 9 Nr. 1 GewStG)			
Da das Lagergrundstück zum Sonderbetriebsvermögen bei der OHG gehört (s.o.), ist die Einheitswertkürzung zu berücksichtigen (Einheitswert lt. SV € 12.000, beachte § 121a BewG)		./.	201,60

Gewebeertrag I

		<u>251.048,40</u>	
--	--	-------------------	--

Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)		./.	24.500,00	1
---------------------------------	--	-----	-----------	---

Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)		./.	48,40	1
--------------------------------	--	-----	-------	---

Gewebeertrag II

		<u>226.500,00</u>	
--	--	-------------------	--

Steuermessbetrag			7.927,50	1
------------------	--	--	----------	---

Hebesatz 475%

Gewerbsteuerbelastung der OHG			37.655,00	
--------------------------------------	--	--	------------------	--

1b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung von Werner Brösel und Rolf Röhricht

Da Werner und Rolf im Rahmen einer eingetragenen Lebenspartnerschaft leben, sind ihnen die gleichen steuerlichen Begünstigungen zu gewähren, die das EStG für Ehegatten vorsieht (§ 2 Abs. 8 EStG). Daher erhalten die Partner einer eingetragenen Lebenspartnerschaft insb. auch die Möglichkeit einer Zusammenveranlagung nach § 26b EStG und des Splittingverfahrens nach § 32a Abs. 5 EStG (siehe hierzu auch ausdrücklich das Vorlesungsskript, Anlage 1 - Blatt 4).

			Werner	Rolf	
Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Beteiligung an der OHG)					
Einkünfte der OHG lt. obiger Berechnung		229.250,00			
./.	Sonderbetriebsergebnis Werner	-55.000,00	55.000,00		1
./.	Sonderbetriebsergebnis Rolf	-48.250,00		48.250,00	1
=	Restgewinn	<u>126.000,00</u>	(jeweils 50% für Werner und Rolf)	63.000,00	63.000,00
					1
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte			<u>229.250,00</u>		
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für die Partner gemeinsam wie bei Ehegatten)			11.000,00		1
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen			<u>218.250,00</u>		
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)			109.125,00		1
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG			37.438,36		1
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Lebenspartner (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)			<u>74.876,72</u>		
Anrechnung Gewerbesteuer gem. § 35 EStG			30.124,50		2
<u>Anrechnungspotenzial</u>	Steuermessbetrag	7.927,50			
	* 3,8 - fach	30.124,50			
<u>Anrechnungshöchstbetrag</u>		74.876,72			
festzusetzende Einkommensteuer (= Einkommensteuerbelastung)					44.752,22

ALTERNATIVFALL (GmbH)

Wenn es sich in der Alternative um eine GmbH statt um eine OHG handelt, können sich Unterschiede auf allen Stufen der oben dargestellten steuerlichen Gewinnermittlung ergeben. Ausgangspunkt der nachfolgend dargestellten Ermittlung des zVE der GmbH sind die Einkünfte der OHG gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus dem Grundfall, alternative Lösungswege sind möglich.

2a. Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG der OHG lt. Grundfall (s.o.)	229.250,00	
- Handels- oder Steuerbilanzielle Abweichungen der Lösung (nur Pkt. 7 der Bilanziellen Korrekturen ist anzupassen = Steueraufwand)	-13.750,00	1
- Außerbilanzielle Abweichungen der Lösung		
a) Nichtabzugsfähigkeit der als Aufwand gebuchten Kapitalertragsteuer (§ 10 Nr. 2 KStG)	13.750,00	1
b) Keine Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 EStG hinsichtlich der Dividende	22.000,00	1
c) <u>statt dessen:</u> Anwendung der Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG und Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG	./.	1
	55.000,00	1
	2.750,00	1
- Keine Berücksichtigung von Sonderbetriebsergebnissen bei einer Kapitalgesellschaft	./.	1
	103.250,00	1
zu versteuerndes Einkommen der GmbH (§ 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG)	95.750,00	
(= Ausgangspunkt der Gewerbesteuer nach § 7 GewStG)		

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)	2.562,50	3
--	----------	---

	lt. GuV (GmbH)	Minderung § 7 GewStG	Anteil	Anteil
Zinsaufwand GmbH lt. SV	95.000,00	95.000,00	100%	95.000,00
zusätzliche Zinsen GmbH (s.o.) *)	6.250,00	6.250,00	100%	6.250,00
Mietaufwand GmbH (s.o.) **)	18.000,00	18.000,00	50%	9.000,00
	<u>119.250,00</u>	<u>119.250,00</u>		<u>110.250,00</u>
abzgl. Freibetrag				100.000,00
Rest				<u>10.250,00</u>
			hierauf 25%	2.562,50

*) Da die zusätzlich bei der GmbH verbuchten Zinsen nicht zu SBE führen, ist die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG vermindert.

**) Die Mietzahlungen der GmbH (bereits verbucht) werden nicht als SBE erfasst und mindern daher die Ausgangsgröße nach § 7 GewStG.

- Streubesitzdividende aus der XY-GmbH (§ 8 Nr. 5 GewStG: 10% < 15%)	52.250,00	2
--	-----------	---

Kürzung gem. § 9 GewStG

- Einheitswertkürzung (§ 9 Nr. 1 GewStG)		
Da das Grundstück bei Vermietung an die GmbH nicht zum SBV gehört, findet keine Kürzung statt,	0,00	1

Gewebeertrag I

150.562,50

Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	./.	62,50	1
--------------------------------	-----	-------	---

Gewebeertrag II

150.500,00

Steuermessbetrag	5.267,50	1
------------------	----------	---

Hebesatz 475%

Gewerbesteuerbelastung der GmbH

25.020,00

Körperschaftsteuerbelastung (§ 23 KStG: 15% * zu versteuerndes Einkommen)

14.362,50

2b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung von Werner Brösel und Rolf Röhrich

		Werner	Rolf
- Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG)			
Einnahmen jeweils	42.000,00		
./. Werbungskosten jeweils (kein höherer Einzelnachweis)	1.000,00		
Einkünfte	<u>41.000,00</u>	41.000,00	41.000,00
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)			
Aufgrund des noch ausstehenden Zuflusses der Zinsen aus dem Darlehen an die GmbH sind keine Kapitaleinkünfte zu erfassen.			0,00
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)			
Einnahmen (Vermietung der Lagerflächen an die GmbH)	18.000,00 (Ust-Beurteilung nicht erwartet!)		
./. Werbungskosten (Zinsen)	5.000,00		
	<u>13.000,00</u>	13.000,00	
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>95.000,00</u>	
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für die Partner gemeinsam wie bei Ehegatten)		11.000,00	
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>84.000,00</u>	
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		42.000,00	
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 3 EStG	z= 2,8531	9.626,16	
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Lebenspartner (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>19.252,32</u>	
festzusetzende Einkommensteuer (= Einkommensteuerbelastung)		<u>19.252,32</u>	

	Grundfall (OHG)	Alternativfall (GmbH)
Gesamtsteuerbelastung Unternehmensebene	37.655,00	39.382,50
Einkommensteuerbelastung Gesellschafterebene	44.752,22	19.252,32
Summe Steuerbelastung Unternehmens- und Gesellschafterebene	<u>82.407,22</u>	<u>58.634,82</u>

Der Vergleich der beiden Fälle führt zu dem Ergebnis, dass die GmbH in der Summe zu einer deutlich geringeren Gesamtsteuerbelastung führt. Dies ist im Wesentlichen darauf zurückzuführen, dass bei der GmbH keine Sonderbetriebsergebnisse zu berücksichtigen sind (hierdurch deutlich

weniger GewSt auf der Unternehmensebene, aber Kompensation durch die eigene Ertragsteuer der GmbH in Form der KSt) und in der Alternativ aufgrund des Trennungsprinzips der Gewinn der Unternehmensebene keine Auswirkungen auf die Ebene der Gesellschafter hat.

2
67