

Anhand der nachfolgenden Übungsfälle können Sie Ihr Wissen hinsichtlich der Gewinnermittlung bei Personengesellschaften überprüfen. Würdigen Sie die Übungsfälle kurz aus steuerlicher Sicht und stellen Sie – falls erforderlich – die Gesamthands- und Sonderbilanz zum 31.12.07 auf und nehmen Sie die steuerliche Gewinnverteilung für den Veranlagungszeitraum 07 vor.

FALLSTUDIE

Gewinnermittlung bei Personengesellschaften

Von Dipl.-Finanzwirt Marc Jütten, Selfkant-Saeffelen

1. Übungsfall

Herr Großkotz (GK) ist seit dem 01.01.06 als **stiller Gesellschafter** am Gewerbebetrieb des Herrn Neufang (NF) mit einer Einlage i.H.v. 50.000 € beteiligt. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb für den Veranlagungszeitraum 07 beträgt 186.500 € (vor Auszahlung des Gewinnanteils an den stillen Gesellschafter). Für seine **Vermögenseinlage** wird GK lt. Gesellschaftsvertrag

- eine Gewinn- und Verlustbeteiligung i.H.v. 15 % gewährt. Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist ausdrücklich ausgeschlossen. Der Gewinnanteil wird noch am 31.12.07 in voller Höhe auf das Bankkonto des GK überwiesen.
- eine Gewinn- und Verlustbeteiligung i.H.v. 15 % gewährt. Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist ausdrücklich ausgeschlossen. Der Gewinnanteil wird erst am 15.02.08 in voller Höhe auf das Bankkonto des GK überwiesen.
- eine Gewinn- und Verlustbeteiligung i.H.v. 10 % gewährt. Gleichzeitig räumt NF seinem stillen Gesellschafter eine Beteiligung an den stillen Reserven (einschließlich eines etwaigen Firmenwerts) im selben Umfang ein. Der Gewinnanteil wird noch am 31.12.07 in voller Höhe auf das Bankkonto des GK überwiesen.

- eine Gewinn- und Verlustbeteiligung i.H.v. 10 % gewährt. Gleichzeitig räumt NF seinem stillen Gesellschafter eine Beteiligung an den stillen Reserven (einschließlich eines etwaigen Firmenwerts) im selben Umfang ein. Der Gewinnanteil wird erst am 15.02.08 in voller Höhe auf das Bankkonto des GK überwiesen.

2. Übungsfall

Am 08.02.07 erliegt die verwitwete Frau Langbein (LB) ihren schweren Verletzungen infolge eines Verkehrsunfalls. LB **hinterlässt** ihren beiden Söhnen und ihrer Tochter eine **Modeboutique**, ein **Sparbuch**, ein **Aktienpaket** und ein **Mehrfamilienhaus**. Die Kinder sind zu gleichen Teilen Erben der LB und wollen sich vorerst nicht über den Nachlass auseinandersetzen.

Die **Modeboutique** erzielt im Veranlagungszeitraum 07 einen Gewinn i.H.v. 65.000 € (hiervon entfallen 14.000 € auf die Zeit vom 01.01. – 07.02.07) und das Mehrfamilienhaus einen Überschuss i.H.v. 18.000 € (hiervon entfallen 3.000 € auf die Zeit vom 01.01. – 07.02.07). Die Zinsen i.H.v. 4.101 € für das Sparbuch werden am Ende des Jahres 07 nach Abzug von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag gutgeschrieben.

3. Übungsfall

Herr Kleinspecht (KS) ist seit mehreren Jahren **Gesellschafter der BAU-OHG**. Seine Beteiligung am Gesamthandsvermögen der BAU-OHG beträgt 25 %. Im Veranlagungszeitraum 07 erzielt die BAU-OHG aus ihrer gewerblichen Tätigkeit im Straßenbau einen Gewinn i.H.v. 260.000 € (ohne Berücksichtigung der Miete für den Baukran). Am 01.03.07 erwirbt KS einen Baukran, der seitdem der BAU-OHG gegen eine monatliche Miete i.H.v. 3.000 € zzgl. 570 € Umsatzsteuer überlassen wird.

Der **Kaufpreis** i.H.v. 100.000 € zzgl. 19.000 € wird durch Überweisung vom privaten Bankkonto des KS beglichen. Die Abschreibung für den Baukran soll auf Antrag des Mandanten linear über die betriebliche Nutzungsdauer von 8 Jahren vorgenommen werden. Die Investition wird von KS durch die HHV-Bank zur Hälfte fremdfinanziert. Für das Fälligkeitsdarlehen (Laufzeit 4 Jahre) zahlt KS jährlich zum 31.12. Zinsen i.H.v. 7 %. Der Restbetrag wird von KS vom privaten Bankkonto gezahlt.

KS reicht monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen beim zuständigen Finanzamt ein. Die laufenden Aufwendungen für den Betrieb des Baukrans übernimmt vereinbarungsgemäß die BAU-OHG.

4. Übungsfall

Frau Hochmut (HM) ist seit mehreren Jahren an der **HKDT-KG beteiligt** (Beteiligungsquote 5 %) und als Controllerin in der Finanzabteilung der KG beschäftigt. Die KG zahlt der HM monatlich einen Betrag i.H.v. 2.324 € auf ihr privates Bankkonto.

Dieser Betrag berechnet sich wie folgt:

Bruttoarbeitslohn	4.000 €
abzgl. Lohnsteuer	800 €
abzgl. RK Kirchensteuer	72 €
abzgl. SolZ	44 €
abzgl. SozVers. Arbeitnehmeranteil	760 €
Nettoarbeitslohn	2.324 €

Der **Anteil** des Arbeitgebers zur **Sozialversicherung** (SozVers.) beträgt 760 €. Die **Gehaltszahlungen** für die Monate Januar bis Dezember 07 werden pünktlich zum 15. eines jeden Monats überwiesen. HM ist dem Abteilungsleiter der Finanzabteilung unterstellt und ihm gegenüber weisungsgebunden. Zudem wurde im Anstellungsvertrag der HM der Jahresurlaub und die Arbeitszeit detailliert geregelt.

5. Übungsfall

Herr **Müllerbeck** (MB) und Herr **Klausthaler** (KT) sind an der **MK-OHG beteiligt**. Die MK-OHG betreibt einen Autohandel und erzielt im Veranlagungszeitraum 07 einen Gewinn (lt. Handelsbilanz) i.H.v. 350.000 €. Am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven sind MB zu 40 % und KT zu 60 % beteiligt.

Aufgrund eines **Beratervertrags** (Abschluss bereits in 05) übernimmt MB gegen eine monatliche Vergütung von 7.000 € zzgl. 1.330 € Umsatzsteuer die Repräsentation und Kundenwerbung für die OHG. Die Zahlungen wurden pünktlich zum 01. eines jeden Monats auf das private Bankkonto des MB gezahlt und handelsrechtlich zutreffend als Aufwand der OHG behandelt.

Im **Gesellschaftsvertrag** haben die beiden Gesellschafter übereinstimmend vereinbart, dass KT für seine Dienste für die OHG einen jährlichen **Vorabgewinn** i.H.v. 120.000 € erhält. Der Vorabgewinn ist im Voraus auf die Gewinnverteilung monatlich mit 10.000 € auf das private Bankkonto des KT zu überweisen. Weiterhin vereinbaren die Gesellschafter, dass die Kapitalkonten (Stand 01.01.) mit 4 % verzinst werden. Die maßgeblichen Kapitalkonten zum 31.12.06 betragen für MB 50.000 € und für KT 180.000 €. Ein verbleibender Gewinn oder Verlust soll auf die beiden Gesellschafter in Höhe ihrer Beteiligung verteilt werden.

Die zutreffend ermittelten sofort abzugsfähigen **Betriebsausgaben** i.Z.m. der **Beratungstätigkeit** für die MK-OHG werden i.H.v. 5.950 € (5.000 € zzgl. 950 € Umsatzsteuer) von MB aus privaten Mitteln gezahlt. Ordnungsgemäße Rechnungen kann MB auf Anfrage vorlegen. Umsatzsteuerzahlungen an das Finanzamt hat MB im Jahr 07 noch nicht geleistet.

6. Übungsfall

An der Auto-Clean-GmbH & Co. KG ist die **Auto-Clean-GmbH** mit 0 % als **Komplementär** und die beiden Gesellschafter **Müller** (M) und **Schmitz** (S) als **Kommanditisten** zu gleichen Teilen beteiligt. Die Komplementär-GmbH erhält für die Übernahme des Haftungsrisikos einen angemessenen Vorabgewinn i.H.v. 15.000 €.

Kommanditist M wird aufgrund eines Arbeitsvertrags (umsatzsteuerlich kein Unternehmer!) monatlich ein Betrag i.H.v. 3.000 € (brutto) für die Werkstattleitung auf sein privates Bankkonto überwiesen und im Rahmen der Gewinnermittlung der KG zutreffend als Aufwand gebucht.

Der **Restgewinn** wird laut Gesellschaftsvertrag nach dem Beteiligungsverhältnis aufgeteilt. Der handelsrechtlich zutreffende **Jahresüberschuss 07** beträgt für die Auto-Clean-GmbH & Co. KG 230.000 €. Folgende **Geschäftsvorfälle** hat die KG in der laufenden Buchführung wie folgt berücksichtigt:

1. Zahlung einer **Geldstrafe** i.H.v. 80.000 € wegen einer Patentrechtsverletzung im August 07 und die damit verbundenen Rechts- und Beratungskosten i.H.v. 20.230 € (brutto):

Sonstiger betrieblicher Aufwand	80.000 €	an	Bank	80.000 €
---------------------------------	----------	----	------	----------

Sonstiger betrieblicher Aufwand	17.000 €			
Vorsteuer	3.230 €	an	Bank	20.230 €

2. **Geschäftssessen** mit verschiedenen leitenden Mitarbeitern deutscher Autokonzerne im Dezember 07, um die angenehmen Geschäftsbeziehungen zu intensivieren und neue Großaufträge zu bekommen:

Bewirtungskosten	19.000 €			
Vorsteuer	3.610 €	an	Bank	22.610 €

Für die **Leitung der Werkstatt** der KG steht M **kein Arbeitsplatz** zur Verfügung. In seinem Einfamilienhaus nutzt er ein steuerlich anzuerkennendes **Arbeitszimmer**, um seine Aufgaben (u.a. Ausarbeitung der Dienstpläne, Kontrolle der Angestellten, Anfertigung von Gutachten) gewissenhaft zu erledigen. Aufgrund einer detaillierten und ordnungsgemäßen Einzelaufstellung des M sind im Jahr 07 Aufwendungen i.H.v. 6.500 € angefallen, die ausschließlich aus privaten Mitteln gezahlt wurden.

- a) Der stille Gesellschafter GK erhält für seine Vermögenseinlage i.H.v. 50.000 € eine Beteiligung am Gewinn und Verlust des Gewerbebetriebs des NF. Eine Beteiligung an den stillen Reserven ist vertraglich ausgeschlossen (typisch stille Gesellschaft). Mangels Mitunternehmerrisiko liegt einkommensteuerrechtlich keine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor (H 15.8 (1) „Mitunternehmerrisiko“ und „Stiller Gesellschafter“ EStH 2007).

Lösungen



1. Übungsfall

Der stille Gesellschafter GK beteiligt sich durch seine Vermögenseinlage i.H.v. 50.000 € an dem Handelsgewerbe des NF (§ 230 Abs. 1 HGB). Die Vermögenseinlage geht in das Geschäftsvermögen des NF ein, sodass handelsrechtlich kein Gesellschaftsvermögen vorliegt.

Einkommensteuerrechtlich muss geprüft werden, ob eine Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegt, d.h. der stille Gesellschafter müsste sowohl Mitunternehmerinitiative entfalten können als auch Mitunternehmerrisiko tragen.

Rechtsfolgen bei NF:

Die Zahlung des Gewinnanteils für die Vermögenseinlage ist als Betriebsausgabe zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 4 EStG), sodass NF Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.H.v. 158.525 € (186.500 € abzgl. 27.975 € (15 %)) erzielt.

Rechtsfolgen bei GK:

GK muss die Zahlung mit Zufluss am 31.12.07 als Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 07 erfassen.

- b) Vgl. Ausführungen zu a) mit der Ausnahme, dass die Einnahmen aus Kapitalvermögen i.H.v. 27.975 € erst mit Zufluss am 15.02.08 bei GK und somit im Rahmen seiner Einkommensteuer-

erklärung 08 zu berücksichtigen sind (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG). Aufgrund des Realisationsprinzips ist der Gewinnanteil des GK – unabhängig von der tatsächlichen Zahlung – im Veranlagungszeitraum der wirtschaftlichen Verursachung, somit im Jahr 07, als Betriebsausgabe des NF zu berücksichtigen (§ 4 Abs. 1 EStG und § 5 Abs. 1 EStG i.V.m. § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB).

- c) Durch die Vermögenseinlage gegen Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie der Beteiligung an den stillen Reserven liegt steuerlich eine Mitunternehmerschaft vor (atypisch stille Gesellschaft). Beide Gesellschafter können Mitunternehmerinitiative entfalten und tragen aufgrund der Beteiligung an den stillen Reserven Mitunternehmerisiko.

Rechtsfolgen bei NF:

Im Veranlagungszeitraum 07 erzielt NF Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.H.v. 167.850 € (186.500 € x 90 %).

Rechtsfolgen bei GK:

Im Veranlagungszeitraum 07 erzielt GK Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.H.v. 18.650 € (186.500 € x 10 %).

- d) Vgl. Ausführungen zu c). Für beide Gesellschafter ist der Gewinnanteil aus der steuerlichen Mitunternehmerschaft im Veranlagungszeitraum 07 zu berücksichtigen (Realisationsprinzip). Der maßgebliche Gewinn der Mitunternehmerschaft für die Gewerbesteuer beträgt 186.500 € (§ 7 Abs. 1 GewStG).

2. Übungsfall

Die Erbengemeinschaft, bestehend aus den beiden Söhnen und der Tochter der verstorbenen LB, erzielt im Veranlagungszeitraum 07 sowohl Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) als auch Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG) sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG). Die Erbengemeinschaft ist nicht umfassend gewerblich tätig i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (H 15.8 (5) „Erbengemeinschaft“ EStH 2007). Die Abfärberegelung ist somit nicht auf die Erbengemeinschaft anwendbar (BMF-Schreiben vom 14.03.2006, Rz. 4; BStBl. 2006 I S. 253).

Durch die Fortführung der Modeboutique erzielen die Erben als Mitunternehmer Einkünfte aus Gewerbe-

betrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die laufenden Einkünfte ab dem 08.02.07 sind den Erben (grundsätzlich) nach ihren Erbteilen zuzurechnen.

Die Zinsen sind in voller Höhe der Erbengemeinschaft zuzurechnen. Eine Aufteilung der Zinsen für die Zeit vom 01.01.-07.02.07 und die Zeit nach dem Erbfall ist nicht vorzunehmen. Zinsen aus im Erbgang übergegangenen festverzinslichen Kapitalerträgen gehören beim Erben auch insoweit zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, als diese auf den Zeitraum bis zum Tode des Erblassers entfallen (BFH-Urteil vom 11.08.1971; BStBl. 1972 II S. 55). Die einbehaltenen Steuern (Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag) dürfen die Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG nicht mindern (§ 12 Nr. 3 EStG).

Die Einnahmen aus Kapitalvermögen betragen somit 6.000 €; Nettozinsgutschrift i.H.v. 4.101 € zzgl. einbehaltene Kapitalertragssteuer i.H.v. 1.800 € und Solidaritätszuschlag i.H.v. 99 € (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. Nr. 7, 43a Abs. 1 Nr. 3 EStG).

Mit der Vermietung des Mehrfamilienhauses erzielen die Erben ab dem 08.02.07 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Mieteinnahmen und Werbungskosten für die Zeit vom 01.01. – 07.02.07 sind noch der LB zuzurechnen.

Für die Erbengemeinschaft muss für die Zeit vom 08.02.07 bis zum 31.12.07 eine einheitliche und gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen vorgenommen werden (§ 180 Abs. 1 Nr. 2a AO i.V.m. § 179 Abs. 1 AO):

	gesamt	je Erbe
Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG: (65.000 € abzgl. Gewinn für die Zeit vom 01.01.-07.02. i.H.v. 14.000 €)	51.000 €	17.000 €
Einnahmen aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG: (Zinsgutschrift i.H.v. 4.101 € zzgl. KapSt 1.800 € zzgl. SolZ 99 €)	6.000 €	2.000 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG: 15.000 € 5.000 € (18.000 € abzgl. Überschuss für die Zeit vom 01.01.-07.02. i.H.v. 3.000 €)

Anrechenbare Steuern

Kapitalertragsteuer (30 %) 1.800 € 600 €
Solidaritätszuschlag (5,5 %) 99 € 33 €

3. Übungsfall

Mit seiner Beteiligung i.H.v. 25 % an der BAU-OHG erzielt KS im Veranlagungszeitraum 07 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Neben seinem Gewinnanteil aus dem Gesamthandsbereich müssen auch Sonderbetriebseinnahmen/-ausgaben für KS berücksichtigt werden (System der additiven Gewinnermittlung).

Zum Betriebsvermögen einer Personengesellschaft gehören auch Wirtschaftsgüter, die einem, mehreren

oder allen Mitunternehmern der Personengesellschaft gehören. Der Baukran, im Eigentum von KS, dient unmittelbar dem Betrieb der BAU-OHG und muss als notwendiges Sonderbetriebsvermögen in der Sonderbilanz des KS aktiviert werden (R 4.2 (2) EStR 2005). Die damit zusammenhängende Darlehensverbindlichkeit i.H.v. 59.500 € muss als Betriebsschuld in der Sonderbilanz des KS passiviert werden (H 4.2 (15) „Betriebsschuld“ EStH 2007). In Höhe des Restbetrags i.H.v. 59.500 € liegt im Zeitpunkt der Anschaffung der Maschine eine Einlage i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG vor. Die Mietzahlungen der BAU-OHG sind im Rahmen der Gesamthandsbilanz als Aufwand zu berücksichtigen und KS als Sonderbetriebseinnahmen zuzurechnen. Die Zinsen i.Z.m. der Darlehensverbindlichkeit bei der HHV-Bank sind als Sonderbetriebsausgaben des KS Gewinn mindernd zu berücksichtigen.

Umsatzsteuerrechtlich ist KS Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG, sodass KS für die Mietzahlungen zutreffend Umsatzsteuer ausgewiesen hat. Aus der Anschaffung des Baukrans kann KS Vorsteuer i.H.v. 19.000 € abziehen. Somit kann der Baukran linear über die betriebliche Nutzungsdauer (zeitanteilig) abgeschrieben werden. Die Abschreibung ist als Sonderbetriebsausgabe des KS zu berücksichtigen.

Sonderbilanz KS zum 31.12.07

Baukran 01.03.07	100.000 €	Kapital KS 01.01.07	0 €
AfA 07	- 10.417 €	Einlage 07	+59.500 €
Baukran 31.12.07	89.583 €	Entnahme 07	- 49.000 €
		Gewinn 07	+ 16.112 €
VorSt 01.03.07	19.000 €	Kapital KS 31.12.07	26.612 €
Erstattung durch FA	- 19.000 €		
VorSt 31.12.07	0 €	Darlehensverbindlichkeit	59.500 €
		Zinsverbindlichkeit	3.741 €
	89.583 €		89.583 €

Sonder-GuV KS zum 31.12.07

Zinsen (59.500 € x 7 % x 10/12)	3.471 €	Mieteinnahmen (10 Monate á 3.000 €)	30.000 €
Abschreibungen (100.000 x 1/8 x 10/12)	10.417 €		
Sonderbilanz	16.112 €		
	30.000 €		30.000 €

Gewinnverteilung der BAU-OHG zum 31.12.07		
	übrige Gesellschafter	Gesellschafter KS
Gesamthandsbereich (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (1. Hs) EStG)		
260.000 €		
- 30.000 €		
<u>230.000 €</u>	172.500 €	57.500 €
Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG)		
SBE 30.000 €		
- SBA 3.471 €		
- <u>SBA 10.417 €</u>		
16.112 €	./.	16.112 €
Gewinn aus der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		
246.112 €	172.500 €	73.612 €

4. Übungsfall

Neben dem Gewinnanteil aus der Gesamthandsbilanz müssen auch noch Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben der Gesellschafter im Rahmen der additiven Gewinnermittlung (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) berücksichtigt werden. Die monatlichen Gehaltszahlungen sind als Vergütungen für die Arbeitsleistungen der HM ertragsteuerlich als Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG zu berücksichtigen. Gleichwohl ist HM sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer einzustufen.

Der von der HKDT-KG abzuführende Arbeitgeberanteil zur gesetzlichen Sozialversicherung gehört zu den Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung eines Mitunternehmers, der sozialversicherungsrechtlich als Arbeitnehmer angesehen wird, gehören – unabhängig davon, ob sie dem Mitunternehmer zufließen – zu den Vergütungen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienste der Gesellschaft bezogen hat (BFH-Urteil vom 30.08.2007; BStBl. 2007 II S. 942).

Sonderbilanz HM zum 31.12.07*

	Kapital HM 01.01.07	0 €
	Entnahme 07	- 57.120 €
	<u>Gewinn 07</u>	<u>+ 57.120 €</u>
	Kapital HM 31.12.07	0 €
	0 €	0 €

* Sonderbilanz zum 31.12.07 muss nicht zwingend aufgestellt werden

Sonder-GuV HM zum 31.12.07

	Tätigkeitsvergütung (12 Monate à 4.760 €)	57.120 €
Sonderbilanz	57.120 €	
	57.120 €	57.120 €

5. Übungsfall

MB wird durch seinen abgeschlossen Beratungsvertrag für die OHG tätig. Die Vergütung, die MB für seine Tätigkeit von der MK-OHG erhält, zählt ertragsteuerlich zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG). Umsatzsteuerlich ist MB durch seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit, die er selbstständig ausführt und mit

nachhaltiger Einnahmeerzielungsabsicht verfolgt, als Unternehmer i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG zu betrachten. Aufgrund eines gesonderten schuldrechtlichen Vertrags liegt zwischen dem Gesellschafter MB und der MK-OHG ein umsatzsteuerlicher Leistungsaustausch vor (vgl. BMF-Schreiben vom 31.05.2007; BStBl. 2007 I S. 503).

Buchungen bei der MK-OHG (Gesamthandsbilanz)

Beratungsaufwand	84.000 €			
Vorsteuer	15.960 €	an	Bank	99.960 €

Buchungen bei MB (Sonderbilanz)

Privatentnahme	99.960 €	an	Tätigkeitsvergütung	84.000 €
			Umsatzsteuer	15.960 €
Büroaufwand	5.000 €			
Vorsteuer	950 €	an	(Neu-)Einlage	5.950 €

Sonderbilanz MB zum 31.12.07

	Kapital MB 01.01.07	0 €
	Einlage 07	5.950 €
	Entnahme 07	- 99.960 €
	Gewinn 07	+ 79.000 €
	Kapital MB 31.12.07	- 15.010 €
	Umsatzsteuerschuld	15.010 €
	0 €	0 €

Sonder-GuV MB zum 31.12.07

allgemeine Aufwendungen	5.000 €	Tätigkeitsvergütung	84.000 €
		(12 Monate à 7.000 €)	
Sonderbilanz	79.000 €		
	84.000 €		84.000 €

Gewinnverteilung der MK-OHG zum 31.12.07

	Gesellschafter MB	Gesellschafter KT
Gesamthandsbereich (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (1. Hs) EStG)		
350.000 €		
- 120.000 €		120.000 €
- 2.000 €	2.000 €	
- 7.200 €		7.200 €
220.800 €	88.320 €	132.480 €
Summe:	90.320 €	259.680 €
Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG)		
SBE 84.000 €		
- SBA 5.000 €		
79.000 €	79.000 €	
Gewinn aus der Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG)		
429.000 €	169.320 €	259.680 €

6. Übungsfall

Die Auto-Clean-GmbH & Co. KG erzielt im Veranlagungszeitraum 07 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der handelsrechtliche Gewinn muss noch um steuerliche Besonderheiten korrigiert werden.

Die im Strafverfahren festgesetzte Geldstrafe i.H.v. 80.000 € zählt zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben (§ 12 Nr. 4 EStG) und muss außerhalb der Bilanz dem Gewinn hinzugerechnet werden. Die dem Strafverfahren zu Grunde liegenden Tat wurde in Ausübung der betrieblichen Tätigkeit begangen (hier: Patentrechtsverletzung), sodass die Rechts- und Beratungskosten als Betriebsausgaben berücksichtigt werden können, da sie weder Strafe noch strafähnliche Rechtsfolge sind (H 12.4 „Kosten des Strafverfahrens/der Strafverteidigung“ EStH 2007).

Die Aufwendungen für Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass dürfen den Gewinn nicht mindern, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG). Somit muss der Gewinn außer-

halb der Gesamthandsbilanz i.H.v. 5.700 € Gewinn erhöhend korrigiert werden. Die darauf entfallenden Vorsteuerbeträge i.H.v. 3.610 € sind in voller Höhe abziehbar.

Die Gehaltszahlungen der KG sind zutreffend im Gesamthandsbereich als Betriebsausgaben i.S.d. § 4 Abs. 4 EStG berücksichtigt worden, da den Zahlungen ein schuldrechtlicher Vertrag (Arbeitsvertrag) zu Grunde liegt. Diese Zahlungen sind beim Gesellschafter M als Sonderbetriebseinnahmen i.H.v. 36.000 € zu erfassen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG). Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind grundsätzlich durch die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit des M veranlasst (§ 4 Abs. 4 EStG), dürfen allerdings die Sonderbetriebseinnahmen nicht mindern.

Ab dem Veranlagungszeitraum 2007 dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG). Durch seine Mitarbeit in der Werkstatt liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sodass die Aufwendungen i.H.v. 6.500 € außerbilanziell korrigiert werden müssen.

Gewinnverteilung der Auto-Clean-GmbH & Co. KG zum 31.12.07

	Auto-Clean-GmbH	Gesellschafter Müller	Gesellschafter Schmitz
Gesamthandsbereich (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (1. Hs) EStG)			
230.000 €			
- 15.000 €	15.000 €		
<u>215.000 €</u>		107.500 €	107.500 €
außerbilanzielle Korrekturen			
§ 12 Nr. 4 EStG		+ 40.000 €	+ 40.000 €
§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG		+ 2.850 €	+ 2.850 €
Summe:	15.000 €	150.350 €	150.350 €
Sonderbetriebsvermögen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 (2. Hs) EStG)			
SBE 36.000 €			
- SBA 6.500 €			
29.500 €		29.500 €	
außerbilanzielle Korrekturen			
§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG		+ 6.500 €	
Summe:		36.000 €	
Gewinn aus der Mitunter- nehmerschaft:			
351.700 €	15.000 €	186.350 €	150.350 €