

Steuereinflüsse im Unternehmen (Ertragsteuerliche Einflüsse, SoSe 2019)
Musterlösung

GRUNDFALL			Pkt.
1a. Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der GmbH			
	<u>JÜ/JF</u> €		
Bilanzielle Korrekturen	<i>Ausgangssumme:</i>	170.000,00	(lt. HBilanz)
zu 1. Die Verbuchung des Personalaufwands ist zutreffend, keine bilanziellen Korrekturen erforderlich. Die Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGa) erfolgt außerbilanziell, s.u.		0,00	2
zu 2. Die Zinsen für das abgelaufene Jahr 19 müssen unabhängig vom Zahlungszeitpunkt nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) in 19 als Zinsaufwand und Verbindlichkeit erfasst werden, da sie wirtschaftlich in diesem Jahr verursacht worden sind.	/.	12.500,00	2
zu 3. Die Verbuchung der Miete für den Monat Dezember muss noch vorgenommen werden, da das Mietverhältnis erst zum 31.19 endet. Die Kosten sowie die AfA für die Immobilie werden aufgrund des Trennungsprinzips in der Est-Erklärung von Elvira berücksichtigt.	/.	5.000,00	2
zu 4. Die Entwicklungskosten des eigenentwickelten Produktionsverfahrens (inkl. der Kosten der Patentierung) können als selbst geschaffener immaterieller Vermögensgegenstand des Anlagevermögens in der Handelsbilanz in Ausübung des Wahlrechtes gem. § 248 Abs. 2 HGB aktiviert werden. Von der Eigenschaft eines Vermögensgegenstands ist vorliegend auszugehen. Die erfolgte Buchung ist in Ordnung.		0,00	2
zu 5a. Aus der Beteiligung an der KG (Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) erzielt die GmbH Einkünfte, die ihr nach dem Transparenzprinzip zugerechnet werden. Aufgrund der Augenstellung ist die GmbH somit mit einer Quote i.H.v. 25% an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der KG i.H.v. € 300.000,00 beteiligt. Die Gewinnausschüttung i.H.v. € 100.000,00 ist dagegen als reine Entnahme ohne steuerliche Auswirkungen bei der GmbH und muss erfolgsneutral gebucht werden.		75.000,00	2
	/.	100.000,00	2
zu 5b. Aus der Gewinnausschüttung der AG steht der GmbH aufgrund ihrer Beteiligungsquote ein Teilbetrag i.H.v. € 500.000 * 12,5% = € 62.500 als Bruttodividende zu. Diese muss inkl. der einbehaltenen Kapitalertragsteuer (€ 62.500 * 25% = 15.625) als Ertrag bei der GmbH gebucht werden. Die Kapitalertragsteuer selbst ist bei der GmbH als Steueraufwand (Steuern vom Einkommen und Ertrag) zu erfassen. Gewinnauswirkungen ergeben sich folglich nur in Höhe der Nettodividende.	/.	62.500,00 15.625,00	2 2
zu 6. Die aufwandswirksame Verbuchung der Dividendenzahlung ist nicht richtig, da es sich um eine Maßnahme der Ergebnisverwendung ("nach dem Jahresüberschuss") handelt, die nicht in der GuV als Instrument der Ergebnisermittlung ("bis zum Jahresüberschuss") ausgewiesen werden darf. Die Dividendenzahlung ist daher erfolgsneutral ausschließlich in der Bilanz zu buchen.		200.000,00	2
		<u>374.375,00</u>	(lt. HBilanz)
Überleitungsrechnung gem. § 5b EStG, § 8 Abs. 1 KStG			
Die Aktivierung des selbst entwickelten Patentes in der Steuerbilanz ist nicht zulässig, da insoweit das Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG zu beachten ist.	/.	135.000,00	2
Gewinn iSv. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG der Steuerbilanz		<u>239.375,00</u>	(lt. StBilanz)
Außerbilanzielle Korrekturen			
1. verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG Insoweit, als die gem. Pkt. 1 aufwandswirksam verbuchten Gehälter unangemessen sind ($2 * T€20 = T€40$), liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen ist.		40.000,00	2
2. Die Dividende aus der AG ist zu 100% der Bruttodividende steuerfrei (Anwendung des Nulleinkünfteverfahrens gem. § 8b Abs. 1 KStG), im Gegenzug ist die Pauschalregelung gem. § 8b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen. Die tatsächlich gezahlten Zinsen bleiben abzugsfähig.	/.	62.500,00 3.125,00	2 2
3. Kapitalertragsteuer aus der Dividende der AG (§ 10 Nr. 2 KStG)		15.625,00	2
zu versteuerndes Einkommen der GmbH (= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)		<u>235.625,00</u>	

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)					0,00	2
	<u>lt. GuV (GmbH)</u>	<u>Minderung § 7 GewStG</u>	<u>Anteil</u>	<u>Anteil</u>		
Zinsen an Werner (nach Buchung s.o.)	12.500,00	12.500,00	100%	12.500,00		
Zinsen aus der Finanzierung AG	20.000,00	20.000,00	100%	20.000,00		
Miete an Elvira (bis November)	60.000,00	60.000,00	50%	30.000,00		
	<u>92.500,00</u>	<u>92.500,00</u>		<u>62.500,00</u>		
abzgl. Freibetrag				J. 62.500,00		
Rest				<u>0,00</u>		
hierauf 25%				0,00		

Die Zinsen aus der Finanzierung der Beteiligung an der AG werden an dieser Stelle berücksichtigt, da § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG nicht greift (keine Kürzung weiterer Beteiligungserträge nach § 9 Nr. 2a GewStG mehr).

- Streubesitzdividende < 15% (§ 8 Nr. 5 GewStG)						
Dividende aus AG		62.500,00				
abzüglich Pauschale § 8b Abs. 5 KStG	J.	<u>3.125,00</u>				
		59.375,00			59.375,00	2

Kürzung gem. § 9 GewStG

- Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft gem. § 9 Nr. 2 GewStG (hier: KG)					-75.000,00	2
--	--	--	--	--	------------	---

Gewebeertrag I

Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)					0,00	1
--------------------------------	--	--	--	--	------	---

Gewebeertrag II

Steuermessbetrag					7.700,00	1
------------------	--	--	--	--	----------	---

Hebesatz 475%

Gewerbesteuerbelastung der GmbH					36.575,00	1
--	--	--	--	--	------------------	---

Körperschaftsteuerbelastung der GmbH					35.343,00	1
---	--	--	--	--	------------------	---

1b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung von Werner und Elvira Brösel

Werner und Elvira werden nach § 26, § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, hierdurch auch Anwendung des Splittingverfahrens nach § 32a Abs. 5 EStG.

		Werner	Elvira	
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG (GF-Tätigkeit bei der GmbH)				
Einnahmen (soweit dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend, d.h. keine vGA)		80.000,00		
J. Werbungskosten (Pauschbetrag nach § 9b EStG, kein Einzelnachweis lt. SV)	J.	1.000,00		
= Einkünfte aus § 19 EStG		<u>79.000,00</u>		2
		79.000,00	79.000,00	

Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG

a) Einnahmen aus (verdeckten) Gewinnausschüttungen Werner (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)				
Aufgrund der Höhe der Werbungskosten (Finanzierungszinsen hinsichtlich der GmbH-Anteile i.H.v. €5.000) ist davon auszugehen, dass es für Werner sinnvoller wäre, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes gem. § 32d Abs. 1 EStG zu verzichten, um die Werbungskosten nach einem entsprechenden Antrag gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG abziehen zu können (persönliche Voraussetzungen sind erfüllt).				
Da die Zinsen aus dem Darlehen an die GmbH Werner in 19 noch nicht nach § 11 Abs. 1 EStG zugeflossen sind, werden diese Zinsen nicht in 19, sondern erst in 20 als Einnahmen aus § 20 EStG erfasst.				
Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (€200.000 * 50%)		100.000,00		2
Einnahmen lt. Sachverhalt (Feststellung der vGA bei der GmbH)		20.000,00		2
J. Zinsen aus der Finanzierung der GmbH-Anteile (Werbungskosten)	J.	-5.000,00		2
= Einkünfte aus § 20 EStG		<u>115.000,00</u>		
hierauf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens (steuerpflichtig = 60%)		69.000,00	69.000,00	2

b) Einnahmen aus Gewinnausschüttungen Elvira (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)				
Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (€200.000 * 50%)		100.000,00		2
Einnahmen lt. Sachverhalt (Feststellung der vGA bei der GmbH)		20.000,00		2
J. Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG	J.	801,00		2
= Einkünfte aus § 20 EStG		<u>119.199,00</u>		
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")		29.799,75		2

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG

Einnahmen aus der Vermietung der Immobilie an die GmbH (12 Monate = Zufluss)		60.000,00		2
J. Allgemeine Vermietungskosten		-12.000,00		2
J. Abschreibung auf die Immobilie (€800.000 * 80% * 2 %)		-12.800,00		2
		<u>35.200,00</u>	35.200,00	

Der Veräußerungsgewinn aus der Immobilie ist nicht steuerbar, da die Frist zur Annahme eines privaten Veräußerungsgeschäftes i.S.v. § 22 Nr. 2 EStG i.V.m. § 23 EStG zum Veräußerungszeitpunkt abgelaufen ist.

Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>262.200,00</u>		
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für Ehegatten gemeinsam)		7.000,00		1
Einkommen = zu steuerndes Einkommen		255.200,00		
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		127.600,00		1
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (Tarif 2019)		44.811,00		1
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		89.622,00		1
Gesamtsteuerbelastung Eheleute Brösel (tarifliche Est und flat tax)		119.421,75		

ALTERNATIVFALL

Wenn die Gehälter angemessen sind (d.h. dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen), entfällt bei der GmbH eine Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung, so dass sich deren zVE (= § 7 GewStG) entsprechend verringert und die KSt- sowie GewSt-Belastung vermindert wird. Bei den beiden Gesellschaftern sind die Gehälter in voller Höhe als Einkünfte aus tariflich besteuerten Einkünften nach § 19 EStG zu erfassen (€ 40.000), während die Erfassung als tariflich besteuerte Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 EStG entsprechend abnimmt (€ 12.000 bei Werner aus der tariflich besteuerten vGa im Grundfall). Zudem sinken bei Elvira die Einkünfte aus § 20 EStG, die dem besonderen Steuersatz gem. § 32d EStG unterworfen werden.

Veränderungen bei der GmbH

	KSt	GewSt
zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Grundfall	235.625,00	35.343,00
Gewerbeertrag II / GewSt lt. Grundfall	220.000,00	36.575,00
<i>./. berücksichtigte verdeckte Gewinnausschüttung im Grundfall</i>	-40.000,00	
= zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Alternativfall	195.625,00	29.343,00
Gewerbeertrag II / GewSt lt. Alternativfall	180.000,00	29.925,00
Mindersteuer	6.000,00	6.650,00
	-15,00%	-16,63%

Veränderungen bei den Eheleuten Brösel

	EST	
zu versteuerndes Einkommen / Est lt. Grundfall	255.200,00	89.622,00
Erhöhung des zu versteuernden Einkommens (vGa i.H.v. € 40.000 <i>./. im Grundfall steuerpflichtiger Teil vGa bei Werner wg. TEV i.H.v. € 12.000</i>)	28.000,00	
zu versteuerndes Einkommen / EST lt. Alternativfall	283.200,00	101.382,00
Mehrsteuer	11.760,00	42,00%
Einkünfte gem. § 20 EStG, die gem. § 32d EStG versteuert werden lt. Grundfall	119.199,00	29.799,75
	-20.000,00	
Einkünfte gem. § 20 EStG, die gem. § 32d EStG versteuert werden lt. Alternativfall	99.199,00	24.799,75
Mindersteuer	5.000,00	-25,00%
Mindersteuer gesamt	11.760,00	

ZusammenfassungInterpretation:

Wenn es gelingt, die Gehaltszahlungen gegenüber der Finanzverwaltung - z.B. im Rahmen von Betriebsprüfungen - als "angemessen" zu begründen, entfällt die Erfassung als vGa und es tritt die berechnete Mindersteuer gesamt i.H.v. € 5.890,00 ein. Auf diesen Steuervorteil wird verzichtet, wenn sich die Finanzverwaltung mit Ihrer Sichtweise durchsetzt, die Gehälter entsprechen nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz und von einer verdeckten Gewinnausschüttung ausgeht.

4

2

1

1

2

1

2

1

2

80