

**Betriebliche Steuerlehre I, BBA SoSe 2017
Musterlösung**

GRUNDFALL (Finanzierung der KG-Beteiligung)					Pkt.
1a. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung (GewSt) der KG					
			<u>JÜ/JF</u>		
			€		
	<i>Ausgangssumme:</i>		513.750,00	(lt. HBilanz)	
 Bilanzielle Korrekturen					
Zu 1.	Die von der KG vereinnahmten Zinserträge sind brutto, also vor Abzug der Kapitalertragsteuer, zu verbuchen. Die Kapitalertragsteuer selbst ist als Entnahme zu erfassen, da Sie auf die Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer der Gesellschafter der KG angerechnet werden kann.				2
			6.250,00		
	korrigierter handelsrechtlicher Jahresüberschuss	<i>Zwischensumme:</i>	<u>520.000,00</u>		
	Überleitungsrechnung gem. § 5b EStG				
			0,00		
	Gewinn iSv. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanz		<u>520.000,00</u>	(lt. StBilanz)	
Außerbilanzielle Korrekturen					
	Gewerbesteuer-Vorauszahlung als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe (§ 4 Abs. 5b EStG)				2
			85.000,00		
	Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft lt. Gesamthand		<u>605.000,00</u>		
Sonderbetriebsergebnisse					
-	Sonderbetriebsausgaben der GmbH				2
			/J. 50.000,00		
	Die Finanzierungsaufwendungen, die einem Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft (hier: GmbH) hinsichtlich seiner Beteiligung (hier: Kommanditkapital) an der Mitunternehmerschaft entstehen (hier: KG), stellen Sonderbetriebsausgabe dar, die bei der Mitunternehmerschaft steuerlich erfasst werden müssen.				
	Einkünfte iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		<u>555.000,00</u>		
	(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG)				
Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG					
-	Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)				2
			17.500,00		
		<u>lt. GuV (KG)</u>	<u>als SBE/SBA erfasst</u>	<u>Minderung § 7 GewStG</u>	<u>Hinzurechnung</u>
Zinsaufwand KG	120.000,00	0,00	120.000,00	120.000,00	
Zinsaufwand SBV	0,00	50.000,00	50.000,00	50.000,00	
	<u>120.000,00</u>	<u>50.000,00</u>	<u>170.000,00</u>	<u>170.000,00</u>	
abzgl. Freibetrag (max. €100.000)				-100.000,00	
Rest				<u><u>70.000,00</u></u>	
hiervon 25%				17.500,00	
Kürzungen gem. § 9 GewStG				0,00	
nicht erkennbar					
Gewebeertrag I				<u>572.500,00</u>	
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)				1
				/J. 24.500,00	
	Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)				
				0,00	
Gewebeertrag II				<u>548.000,00</u>	
Steuermessbetrag				19.180,00	1
<i>Hebesatz</i>	<i>475%</i>				
Gewerbesteuer der KG				<u>91.105,00</u>	1
nachrichtlich: Steuerliche Gewinnverteilung der KG					
		<u>GmbH</u>	<u>Dritte</u>		
		80%	20%		
Steuerlicher Gewinn gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	555.000,00				
+ Sonderbetriebsausgaben	50.000,00	-50.000,00			
= steuerlicher Gesamthandsgewinn	605.000,00	484.000,00	121.000,00		
steuerlicher Gesamtgewinnanteil		<u><u>434.000,00</u></u>	<u><u>121.000,00</u></u>		1

1b. Ermittlung der Ertragsteuerbelastung (KSt/GewSt) der GmbH

	JÜ/JF €																					
<i>Ausgangssumme:</i>	285.000,00	(lt. HBilanz)																				
Bilanzielle Korrekturen																						
Zu 4. Da die GmbH lt. Sachverhalt zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt ist, stellt die in den Mietzahlungen enthaltene Umsatzsteuer (monatlich € 950,00) keinen Aufwand dar, sondern ist als erstattungsfähige Vorsteuer (Forderung ggü. dem Finanzamt) erfolgsneutral zu buchen.	11.400,00	2																				
Die von der GmbH an Elvira in 16 für Januar bzw. Februar 17 vorausgezählten Zinsen sind mit dem Nettobetrag als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG auszuweisen, da insofern die wirtschaftliche Verursachung in 17 liegt. Auch in diesem Fall stellt die Vorsteuer keinen Aufwand dar.	10.000,00 1.900,00	2 2																				
Zu 5. Der von der KG an die GmbH ausgezahlte Gewinnanteil für 15 darf in 16 nicht als Ertrag erfasst werden, da aufgrund des Transparenzprinzips dieser Gewinnanteil bereits im Jahr der Gewinnentstehung (also in 15) bei der GmbH berücksichtigt werden musste. Die Ertragsbuchung ist daher insoweit zu stornieren.	/. 70.000,00	2																				
Statt dessen ist der der GmbH aus ihrer Beteiligung an der KG für 16 zustehende Gewinnanteil nach dem Transparenzprinzip bereits in 16 bei der GmbH zu erfassen. Lt. einheitlicher und gesonderter Gewinnermittlung (vgl. unter 1a.) beträgt dieser Gewinnanteil € 434.000,00. Hierbei ist zu berücksichtigen, dass die in diesem Betrag enthaltenen Sonderbetriebsausgaben (Zinsaufwand) bereits in der eigenen Gewinnermittlung der GmbH als Zinsaufwand zutreffend verbucht worden ist. Daher muss nur noch der anteilige Gesamthandsgewinn (€ 484.000,00) als Ertrag bei der GmbH erfasst werden.	484.000,00	2																				
Zu 6. Die von der AG an die GmbH ausgezahlte Dividende ist mit der Auszahlung bei der GmbH als Beteiligungsertrag i.H.v. € 100.000,00 zu erfassen, die darauf durch die AG einzubehaltene Kapitalertragsteuer i.H.v. € 25.000,00 stellt eigenen Steueraufwand der GmbH dar. Aufgrund des Trennungsprinzips ist der Gewinn der AG in 16 für die Besteuerung der GmbH ohne Bedeutung.	75.000,00	2																				
korrigierter handelsrechtlicher Jahresüberschuss	<u>Zwischensumme:</u> 797.300,00																					
Überleitungsrechnung gem. § 5b EStG	0,00																					
Gewinn i.S.v. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanz	<u>797.300,00</u>	(lt. StBilanz)																				
Außerbilanzielle Korrekturen																						
- Dividende aus der AG (§ 8b Abs. 1 KStG)	/. 100.000,00	2																				
- Pauschale für nicht abzugsfähige Betriebsausgaben im Zusammenhang mit Dividenden (§ 8b Abs. 5 KStG)	5.000,00	2																				
- Personensteuern (§ 10 Nr. 2 KStG, hier: Kapitalertragsteuer aus Dividende der AG)	25.000,00	2																				
- Geschenke an Geschäftsfreunde, wenn diese € 35,00 p.a. und Person übersteigen (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG)	8.000,00	2																				
- Bewirtungsaufwendungen i.H.v. 30% (§ 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG, § 8 Abs. 1 KStG)	750,00	2																				
- verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)																						
Da Werner Gesellschafter der GmbH ist, werden schuldrechtliche Beziehungen zwischen ihm und der GmbH nur insoweit anerkannt, als diese dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Soweit die Zinszahlungen daher unangemessen sind, dürfen diese das zVE der GmbH nicht mindern (€ 500.000 * 2,5% = € 12.500)	12.500,00	2																				
zu versteuerndes Einkommen i.S.v. § 7 Abs. 1, § 8 Abs. 1 KStG (= Ausgangsgröße zur Gewerbesteuer gem. § 7 GewStG)	<u>748.550,00</u>																					
Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG																						
- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)	0,00	2																				
	<table border="0" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 20%;"></th> <th style="text-align: right; border-bottom: 1px solid black;">lt. GuV (GmbH)</th> <th style="text-align: right; border-bottom: 1px solid black;">als vGa erfasst</th> <th style="text-align: right; border-bottom: 1px solid black;">Minderung § 7 GewStG</th> <th style="text-align: right; border-bottom: 1px solid black;">Hinzurechnung</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>Zinsaufwand GmbH</td> <td style="text-align: right;">32.500,00</td> <td style="text-align: right;">-12.500,00</td> <td style="text-align: right;">20.000,00</td> <td style="text-align: right;">20.000,00</td> </tr> <tr> <td>Mietaufwand GmbH</td> <td style="text-align: right;">60.000,00</td> <td style="text-align: right;">0,00</td> <td style="text-align: right;">60.000,00</td> <td style="text-align: right;">30.000,00</td> </tr> <tr> <td></td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">92.500,00</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">-12.500,00</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">80.000,00</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black; border-bottom: 3px double black;">50.000,00</td> </tr> </tbody> </table>		lt. GuV (GmbH)	als vGa erfasst	Minderung § 7 GewStG	Hinzurechnung	Zinsaufwand GmbH	32.500,00	-12.500,00	20.000,00	20.000,00	Mietaufwand GmbH	60.000,00	0,00	60.000,00	30.000,00		92.500,00	-12.500,00	80.000,00	50.000,00	
	lt. GuV (GmbH)	als vGa erfasst	Minderung § 7 GewStG	Hinzurechnung																		
Zinsaufwand GmbH	32.500,00	-12.500,00	20.000,00	20.000,00																		
Mietaufwand GmbH	60.000,00	0,00	60.000,00	30.000,00																		
	92.500,00	-12.500,00	80.000,00	50.000,00																		
abzgl. Freibetrag (max. € 100.000)			-50.000,00																			
Rest			0,00																			
Kürzungen gem. § 9 GewStG																						
- Gewinnanteile aus Mitunternehmenschaften (§ 9 Nr. 2 GewStG)			-434.000,00	2																		
Gekürzt werden muss der gesamte Gewinnanteil aus der Mitunternehmenschaft inkl. SBE/SBA, da diese bereits die Gewerbesteuer der Mitunternehmenschaft beeinflusst haben.																						
Gewebeertrag I			<u>314.550,00</u>																			
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)			/. 50,00	1																		
Gewebeertrag II			<u>314.500,00</u>																			
Steuermessbetrag			11.007,50	1																		
Hebesatz	475%																					
Gewerbesteuer der GmbH			52.285,00	1																		
Körperschaftsteuer der GmbH (15% des zVE, § 23 Abs. 1 KStG)			112.282,50	1																		

1b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel

		Werner	Elvira	
Einkünfte gem. § 19 EStG (Werner als GF der GmbH)				
Einnahmen	78.000,00			2
/. Werbungskosten				
Fahrtkosten	3.174,00 (230 Tage * 46 km * 0,30€/km)			2
Sonstige Werbungskosten	2.500,00 (brutto, da Werner kein Unternehmer)			2
= Einkünfte	<u>72.326,00</u>	72.326,00		
Einkünfte gem. § 20 EStG				
- § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (verdeckte Gewinnausschüttung an Werner)				
Einnahmen	12.500,00 (unangemessene Zinsen)			2
/. Sparerpauschbetrag				
	1.602,00 (§ 20 Abs. 9, § 26b EStG)			2
= Einkünfte	<u>10.898,00</u>			
hierauf § 32d Abs. 1 EStG	2.724,50			2
- § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Zinsen an Werner)				
Einnahmen	20.000,00 (angemessene Zinsen)			2
Sparerpauschbetrag				
	0,00 (nicht anwendbar, § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG)			
Einkünfte	<u>20.000,00</u>	20.000,00		
Da Werner zu mind. 10% an der GmbH beteiligt ist, werden die Zinszahlungen - soweit sie keine vGa darstellen - nach § 32d Abs. 2 Nr. 1b) EStG mit der tariflichen Einkommensteuer belastet, d.h. der besondere Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG kommt <u>nicht</u> zur Anwendung.				
Einkünfte gem. § 21 EStG				
Einnahmen	83.300,00			2
/. Werbungskosten				
	13.300,00 Umsatzsteuerzahlungen			2
= Einkünfte	<u>70.000,00</u>		70.000,00	
Aufgrund des für die Überschusseinkunftsarten geltenden Zuflussprinzips (§ 11 Abs. 1 EStG) sind die Einnahmen mit Zufluss zu versteuern. Daher sind in 16 auch die Mietzahlungen bei Elvira als Einnahmen zu erfassen, die für 17 vorausgeleistet werden. Die Anwendung der "10-Tages-Regelung" gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 EStG kann nicht geprüft werden. Es wird davon ausgegangen, dass Elvira monatliche Umsatzsteuervoranmeldungen abgibt, so dass die an das FA geleisteten Umsatzsteuerzahlungen als Werbungskosten zu berücksichtigen sind.				
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>162.326,00</u>		
Sonderausgaben lt. Sachverhalt		7.000,00		1
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>155.326,00</u>		
hälftiges zvE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		77.663,00		1
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (Tarif 2017)		24.143,00		1
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		48.286,00		1

ALTERNATIVFALL (Finanzierung der Aktien)

Wenn die GmbH nicht den Kommanditanteil mit dem Darlehen i.H.v. 1 Mio. € fremd finanziert, sondern den Erwerb der Aktien an der AG, ergibt sich folgendes:

Auf der Ebene der KG werden die Zinsen i.H.v. T€50 dort nicht als SBA erfasst und somit der Gewerbeertrag der KG nicht entsprechend um 75% (wegen einer gleichzeitigen Verminderung der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG) vermindert, m.a.W.: Der Gewerbeertrag der KG steigt in der Alternative um $75\% \cdot T€50 = T€37,5$. Dies führt zu einer Erhöhung der GewSt der KG.

Auf der Ebene der GmbH verändert sich das zVE nicht, da die Zinsen jetzt zwar nicht den Gewinnanteil aus der KG als SBA verringern, aber als eigener Zinsaufwand gewinnmindernd berücksichtigt werden. Aufgrund des unveränderten zVE ändert sich auch die KSt der GmbH nicht. Da die Zinsen in der Alternative aber im Rahmen der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG berücksichtigt werden (dort aber wegen des nicht ausgeschöpften Freibetrages keine Auswirkungen haben) und nicht mehr die Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG vermindern, ergeben sich bei der GmbH gewerbsteuerliche Konsequenzen. Aufgrund der pauschalen Berücksichtigung von nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben hinsichtlich der steuerfreien Dividende gem. § 8b Abs. 5 KStG ist es ohne Bedeutung, dass die Zinsen mit steuerfreien Beteiligungserträgen nach § 8b Abs. 1 KStG in Zusammenhang stehen.

Auf der Ebene der Eheleute Brösel ergeben sich keine Änderungen.

		<u>GewSt</u>	
2a Änderungen auf der Ebene der KG (nur möglich im Bereich der Gewerbesteuer)			
Gewerbeertrag II/Gewerbesteuer lt. Grundfall	548.000,00	91.105,00	
+ Erhöhung der Ausgangsgröße gem. § 7 GewStG durch Wegfall der Zinsen als SBA	50.000,00		
./ Verminderung der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG durch Wegfall der Zinsen als SBA ($25\% \cdot €50.000,00$)	./ 12.500,00		
= GewerbeertragII/Gewerbesteuer lt. Alternativfall	<u>585.500,00</u>	97.339,00	
	<i>Mehr GewSt</i>	<u>6.234,00</u>	5
2b Änderung auf der Ebene der GmbH			
Gewerbeertrag II/Gewerbesteuer lt. Grundfall	314.500,00	52.285,00	
+ Erhöhung der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG (keine, da verbleibender Fb im Grundfall genau T€50 beträgt)	0,00		
./ Erhöhung der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG (wg. Wegfall SBA)	./ 50.000,00		
= GewerbeertragII/Gewerbesteuer lt. Alternativfall	<u>264.500,00</u>	43.973,00	
	<i>Weniger GewSt</i>	<u>-8.312,00</u>	5
	<i>Unterschied</i>	-2.078,00	5

Letztlich ergibt sich der Unterschied aus der Frage, auf welcher Ebene die Zinsen aus der Beteiligungsfinanzierung in die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG einbezogen werden. Während dies im Grundfall auf der Ebene der KG erfolgt und dadurch dort der GE I um T€35 erhöht wird (weil bereits andere Zinsen der KG den Freibetrag i.H.v. T€100 ausgeschöpft haben, erfolgt im Alternativfall ein Einbezug der Zinsen in die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 GewStG bei der GmbH, die aber noch über einen nicht ausgeschöpften Freibetrag in dieser Höhe verfügt. Der GE wird also auf der Ebene der KG um T€37,5 erhöht, während er auf der Ebene der GmbH um T€50 vermindert wird. Der gesamte Verminderung der GewSt über beide Ebenen lässt sich daher auch so formulieren: $€12.500 \cdot 3,75\% \cdot 4,75$.

80