

Steuereinflüsse im Unternehmen (Ertragsteuerliche Einflüsse), BBA neue PO (SS 2015)
Musterlösung

GRUNDFALL (GmbH ohne Ausschüttung)			Pkt.
1a. Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der GmbH			
	<u>JÜ/JF</u> €		
Bilanzielle Korrekturen	<i>Ausgangssumme:</i>	275.000,00	(It. HBilanz)
zu 1. 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 2. Zunächst ist zu berücksichtigen, dass die GmbH lt. Sachverhalt in vollem Umfang zum Abzug der Vorsteuer nach § 15 UStG berechtigt ist, so dass die in den Eingangsrechnungen enthaltene Umsatzsteuer nicht aufwandswirksam verbucht werden darf. Statt dessen ist ein Rückforderungsanspruch gegenüber dem Finanzamt zu aktivieren und im Rahmen der nächsten Umsatzsteuer-voranmeldung geltend zu machen (Bruttobetrag € 8.800 * 19/119).		1.405,04	2
Aufgrund des Realisationsprinzips nach § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG darf zudem die Leasingsonderzahlung nicht zum Zahlungszeitpunkt in voller Höhe als Aufwand gebucht werden, da es sich um eine Vorauszahlung für die gesamte Dauer des Leasingvertrags handelt. In Höhe der auf die zukünftigen Jahre entfallenden Laufzeit der Grundmietzeit (33 Monate) ist daher ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG zu bilden. Hierbei ist nur den Nettobetrag zu berücksichtigen.		4.583,33	2
zu 3. Aufgrund der dauerhaften Wertminderung im Umlaufvermögen ist gem. § 253 Abs. 4 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung auf den Warenbestand vorzunehmen, die nach § 6 Abs. 2 EStG aufgrund eines Wahlrechtes auch in der Steuerbilanz möglich ist. Da der Buchwert pro Stück des Ersatzteils € 65 beträgt und der Marktpreis bei € 45 liegt, ist pro Stück eine außerplanmäßige Abschreibung (Handelsbilanz) bzw. eine Teilwertabschreibung (Steuerbilanz) i.H.v. € 20 durchzuführen.	./.	2.200,00	2
zu 4. Da die Verpflichtung zur Zahlung der Tantieme (variabler Gehaltsbestandteil) an die beiden Geschäftsführer zum Bilanzstichtag noch nicht erfüllt ist, muss in Höhe der bestehenden Auszahlungsverpflichtung eine Verbindlichkeit der GmbH ggü. ihren Geschäftsführern aufwandswirksam passiviert werden. Die Höhe der Tantieme kann an dieser Stelle der Aufgabenlösung aber noch nicht abschließend festgelegt werden, da die Bemessungsgrundlage ("endgültiger" Jahresüberschuss vor Ertragsteuern) noch nicht feststeht. Vgl. daher insoweit unter 7.		0,00	2
zu 5. Aufgrund des Realisationsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) muss die offene Dezembermiete 14 noch aufwandswirksam als Verbindlichkeit erfasst werden (Nettobetrag).	./.	5.000,00	2
zu 6. Die Zinsen, die die GmbH von der KG erhält, stellen bei dieser Sonderbetriebseinnahmen dar, die der GmbH aufgrund der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zugewiesen werden. Gleichzeitig muss die GmbH diese Zinsen als eigene Betriebseinnahmen buchen. Da dies lt. Sachverhalt noch nicht geschehen ist, muss zunächst der Bankzugang der Zinsen ertragswirksam erfasst werden.		50.000,00	2
Weiterhin ist zu berücksichtigen, dass nach dem Transparenzprinzip der der GmbH für 14 zustehende Gewinnanteil bei der GmbH zu erfassen ist (Buchung ist nicht gefragt!) und der tatsächliche ausgezahlte Gewinnanteil aus 13 keine Ertragswirksamkeit in 14 haben kann (Buchung ebenfalls nicht gefragt), da letzterer bereits im Vorjahr nach dem Transparenzprinzip bei der GmbH zu berücksichtigen worden ist.			
Da in dem Gesamtgewinn i.H.v. € 1.000.000 (i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) für 14 auch die Sonderbetriebseinnahmen enthalten sind, beträgt der Gesamthandsgewinnanteil offensichtlich € 950.000. Hiervon erhält die GmbH einen Anteil i.H.v. 25%, also € 237.500.	./.	175.000,00	2
		237.500,00	2
zu 7. Die Dividende aus der AG muss "brutto", also inkl. der einbehaltenen Kapitalertragsteuer (25% * € 25.000 = € 6.250) als Ertrag bei der GmbH gebucht werden. Die Kapitalertragsteuer selbst ist bei der GmbH als Steueraufwand zu erfassen. Gewinnauswirkungen ergeben sich folglich nicht.		0,00	2
<i>Zwischensumme: Handelsrechtlicher Jahresüberschuss vor Tantieme</i>		393.788,00	
<i>Steueraufwand lt. Sachverhalt</i>		6.250,00	
<i>Zwischensumme: Handelsrechtlicher Jahresüberschuss vor Tantieme und Steuern</i>		<u>400.038,00</u>	
zu 8. Der endgültige Jahresüberschuss vor Tantieme beträgt € 393.788 (s.o.). Dieser ist lt. Sachverhalt grds. die Bemessungsgrundlage der variablen Vergütung zugunsten der Geschäftsführung, allerdings (wie in der Praxis üblich, da ansonsten nicht berechenbar) <u>vor Steuern</u> . Da die Kapitalertragsteuer i.H.v. € 6.250 aus Pkt. 6 als Steueraufwand erfasst wurde, muss dieser Betrag noch hinzugerechnet werden. Die richtige Bemessungsgrundlage der Tantieme beträgt demnach € 400.038. Hiervon erhalten die beiden Geschäftsführer jeweils 10% als zusätzliche Tantieme für ihre Geschäftsführungstätigkeit, in der Summe also 20%, entsprechend € 80.007,60.	hiervon 20% ./.	80.007,60	2
Die Dividende von der Klüngel GmbH ist bei der OHG mit der Auszahlung als Beteiligungsertrag zu erfassen. Die		<u>313.780,78</u>	(It. HBilanz)
Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV, § 5b EStG			
Es sind keine Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz erkennbar, insb. wird das Wahlrecht zur Teilwertabschreibung (oben unter Pkt. 3) aufgrund der Aufgabenstellung (Minderung des steuerlichen Ergebnisses) auch in der Steuerbilanz ausgeübt.		0,00	
Gewinn i.H.v. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanz		<u>313.780,78</u>	(It. StBilanz)
Außerbilanzielle Korrekturen			
Die Dividende aus der AG ist zu 100% der Bruttodividende steuerfrei (Anwendung des Nulleinkünfteverfahren gem. § 8b Abs. 1 KStG), im Gegenzug ist die Pauschalregelung gem. § 8b Abs. 5 KStG zu berücksichtigen.	./.	25.000,00	2
Kapitalertragsteuer aus der Dividende der AG (§ 10 Nr. 2 KStG)		1.250,00	2
		6.250,00	2
zu versteuerndes Einkommen der GmbH (= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)		<u>296.280,78</u>	

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)					140,58	5
	lt. GuV (GmbH)	Minderung § 7 GewStG	Anteil	Anteil		
Zinsaufwand lt. Sachverhalt	70.000,00	70.000,00	100%	70.000,00		
Leasingzahlungen Transporter *)	2.811,62	2.811,62	20%	562,32		
Mietzahlungen an Elvira **)	60.000,00	60.000,00	50%	30.000,00		
	<u>132.811,62</u>	<u>132.811,62</u>		<u>100.562,32</u>		
abzgl. Freibetrag				100.000,00		
Rest				<u>562,32</u>		
hierauf 25%				140,58		

*) Es sind nur diejenigen Leasingzahlungen zu berücksichtigen, die nach den bilanziellen Korrekturen (oben unter 2.) Aufwand darstellen.

**) Es sind alle aufwandswirksam gebuchten Mieten an Elvira zu berücksichtigen, also auch die Dezembermiete (oben unter 5.)

Kürzung gem. § 9 GewStG

- Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft gem. § 9 Nr. 2 GewStG (hier: KG, inkl. Zinsen als SBE)	-287.500,00	2
- Gewinnanteil aus Kapitalgesellschaft gem. § 9 Nr. 2a GewStG (hier: AG, aber bereits Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG)	0,00	2

Gewebeertrag I

Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	J.	21,36	1
--------------------------------	----	-------	---

Gewebeertrag II

Steuermessbetrag		311,50	2
------------------	--	--------	---

Hebesatz	475%		2
----------	------	--	---

Gewerbsteuerbelastung der GmbH

1.479,00

Körperschaftsteuerbelastung der GmbH

44.442,12

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 (nur Festgehalt, Tantieme noch nicht zugeflossen)	84.000,00		
J. Werbungskosten (Pauschbetrag nach § 9b EStG, kein Einzelnachweis lt. SV)	-1.000,00		
= Einkünfte aus § 19 EStG	<u>83.000,00</u>	83.000,00	4
Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG (WP-Depot Elvira)			
Einnahmen aus Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	5.000,00		
+ Einnahme aus Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	2.000,00		
+ Einnahmen (Gewinne) aus Veräußerungen von Wertpapieren (§ 20 Abs. 2 EStG)	10.000,00		
	<u>17.000,00</u>		3
J. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG, gemeinsam für die Ehegatten)	1.602,00		1
= Einkünfte aus § 20 EStG	<u>15.398,00</u>		
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	<u>3.849,50</u>		1
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG (Elvira an GmbH)			
Einnahmen (ohne Dezember, da noch nicht zugeflossen)	55.000,00		
J. Werbungskosten (Grundstückskosten lt. SV)	4.000,00		
J. AfA für 14 (€ 650.000 * 2%)	13.000,00		
= Einkünfte aus § 21 EStG	<u>38.000,00</u>	38.000,00	3
Die Behandlung der vereinnahmten Umsatzsteuer als Einnahme und der verausgabten Vorsteuer als Werbungskosten wurde in der Lösung nicht erwartet.			
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>121.000,00</u>	
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für Ehegatten gemeinsam)		7.000,00	2
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>114.000,00</u>	
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		57.000,00	2
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG		15.545,86	2
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>31.091,72</u>	2
Gesamtsteuerbelastung Eheleute Brösel		<u>34.941,22</u>	

ALTERNATIVFALL (GmbH mit Ausschüttung)

Da sich das Einkommen der GmbH durch die Ausschüttung nicht verändert (vgl. ausdrücklich § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG), ändert sich auch die Steuerbelastung der GmbH nicht. Die Lösung ist daher insoweit identisch zum Grundfall.

Die Ausschüttung der GmbH an Werner führt bei diesem aber zu zusätzlichen Einnahmen aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die grds. mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG zu versteuern sind. In diesem Fall sind dann die gezahlten Zinsen nicht als Werbungskosten abzugsfähig (§ 20 Abs. 9 EStG). Vorliegend ist aber - aufgrund des hohen Betrages der gezahlten Zinsen aus dem Erwerb der Beteiligung an der GmbH - das Wahlrecht gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zu prüfen, da die persönlichen Voraussetzungen (Beteiligung > 25%) erfüllt ist.

2a. Einkommensteuerbelastung bei Versteuerung der Dividende mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG

	Werner	Elvira
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG (GF-Tätigkeit bei der GmbH, unverändert zu Grundfall)	83.000,00	
Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG (WP-Depot Elvira und Dividende GmbH an Werner)		
Einnahmen aus Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	55.000,00	
+ Einnahme aus Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	2.000,00	
+ Einnahmen (Gewinne) aus Veräußerungen von Wertpapieren (§ 20 Abs. 2 EStG)	10.000,00	
	<u>67.000,00</u>	
J. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG, gemeinsam für die Ehegatten)	1.602,00	
Hinweis: Die Refinanzierungszinsen i.H.v. sind hierbei nicht abzugsfähig!		
= Einkünfte aus § 20 EStG	<u>65.398,00</u>	
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	16.349,50	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG (Elvira an GmbH, unverändert zu Grundfall)		38.000,00
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>121.000,00</u>
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für Ehegatten gemeinsam)		7.000,00
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>114.000,00</u>
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		57.000,00
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG		15.545,86
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		31.091,72
Gesamtsteuerbelastung Eheleute Brösel		47.441,22

2b. Einkommensteuerbelastung bei Versteuerung der Dividende nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG

	Werner	Elvira
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.S.v. § 19 EStG (GF-Tätigkeit bei der GmbH, unverändert zu Grundfall)	83.000,00	
Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG (WP-Depot Elvira und Dividende GmbH an Werner)		
Einnahme aus Dividende GmbH an Werner (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, TEV = 40% steuerfrei = 60% steuerpflichtig)		30.000,00
J. Werbungskosten (Zinsen Werners; TAV = 40% nicht abzgl. = 60% abzgl.)		<u>15.000,00</u>
		<u>15.000,00</u>
Einnahmen aus Dividenden (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	5.000,00	
+ Einnahme aus Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG)	2.000,00	
+ Einnahmen (Gewinne) aus Veräußerungen von Wertpapieren (§ 20 Abs. 2 EStG)	10.000,00	
	<u>17.000,00</u>	
J. Sparerpauschbetrag (§ 20 Abs. 9 EStG, gemeinsam für die Ehegatten)	1.602,00	
= Einkünfte aus § 20 EStG	<u>15.398,00</u>	
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	3.849,50	
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.v. § 21 EStG (Elvira an GmbH, unverändert zu Grundfall)		38.000,00
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>136.000,00</u>
Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für Ehegatten gemeinsam)		7.000,00
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>129.000,00</u>
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		64.500,00
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG		18.695,86
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		37.391,72
Gesamtsteuerbelastung Eheleute Brösel		41.241,22

Fazit:

Es ist den Eheleuten Brösel zu empfehlen, hinsichtlich der Dividende aus der GmbH den Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG zu stellen, da hierdurch - bedingt durch die Abzugsfähigkeit der Zinsen als Werbungskosten - die tarifliche Einkommensteuer nur um € 6.300 steigt (= 42% * € 15.000), wogegen die "flat tax" gem. § 32d Abs. 1 EStG um € 12.500 abnimmt (= 25% * € 50.000). Die gesamte Steuerersparnis in 14 beträgt somit € 6.200.

4

2

2

2

2

2

2

80