

Steuereinflüsse im Unternehmen (Ertragsteuerliche Einflüsse), BBA neue PO (WS 2015/2016)
Musterlösung

GRUNDFALL			Pkt.
1a. Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der GmbH			
	<u>JÜ/JF</u> €		
Bilanzielle Korrekturen	<i>Ausgangssumme:</i>	155.000,00	(lt. HBilanz)
zu 1. Die Verbuchung des Personalaufwands ist zutreffend, keine Korrekturen erforderlich.		0,00	2
zu 2. Aufgrund der vertraglichen Verpflichtung zur Zahlung der (erhöhten) Zinsen ist die Aufwandsverbuchung grundsätzlich zutreffend erfolgt, allerdings muss für den anteiligen Aufwand, der auf das neue Wirtschaftsjahr entfällt, ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten nach § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG i.H.v. € 12.500 gebildet werden. Hinsichtlich des danach noch verbleibenden aufwandswirksam gebuchten Teils der Zinsen erfolgt aufgrund der damit verbundenen verdeckten Gewinnausschüttung aber teilweise eine außerbilanzielle Korrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (s.u.).		12.500,00	2
zu 3. Die vorschüssige Zahlung stellt eine erhaltene Anzahlung dar, die aufgrund der ausstehenden Realisierung (Realisationsprinzip gem. § 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) bis zur Erfüllung der eigenen Leistungsverpflichtung der GmbH noch nicht als Ertrag erfasst werden darf. Die Umsatzsteuer ist als Verbindlichkeit gegenüber dem Finanzamt ebenfalls erfolgsneutral zu erfassen.	./.	11.900,00	2
zu 4. Die Zahlung des gesamten Betrages für die Anzeigenserie muss insoweit, als es sich um eine Zahlung für das kommende Wirtschaftsjahr handelt (2/6) als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten gem. § 250 Abs. 1 HGB, § 5 Abs. 5 Nr. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG erfasst werden. Die in Rechnung gestellte Vorsteuer ist erstattungsfähig und wird daher nicht als Aufwand erfasst.		50.000,00	2
zu 5. Die ausstehende Rechnung des Wachdienstes stellt eine der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit der GmbH dar, die aufgrund der Realisierung in 15 dort als Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten gem. § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG zu erfassen ist. Nach dem Vorsichtsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG) ist - sofern bei unsicheren Beträgen innerhalb einer Spanne keine Wahrscheinlichkeiten für oder gegen einzelne Beträge sprechen - von dem Betrag mit der höchsten Aufwandswirkung auszugehen (hier: € 12.000,00)	./.	12.000,00	2
zu 6a. Aus der Beteiligung an der OHG (Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) erzielt die GmbH Einkünfte, die ihr nach dem Transparenzprinzip zugerechnet werden. Aufgrund der Augabenstellung ist die GmbH somit mit einer Quote i.H.v. 30% an den Einkünften aus Gewerbebetrieb der OHG 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.		90.000,00	2
	./.	100.000,00	2
zu 6b. Aus der Gewinnausschüttung der AG steht der GmbH aufgrund ihrer Beteiligungsquote ein Teilbetrag i.H.v. € 560.000 * 30% = € 168.000 als Bruttodividende zu. Diese muss inkl. der einbehaltenen Kapitalertragsteuer (25% * € 168.000 = € 42.000) 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.		168.000,00	2
	./.	42.000,00	2
Die Dividende von der Klüngel GmbH ist bei der OHG mit der Auszahlung als Beteiligungsertrag zu erfassen. Die		<u>309.600,00</u>	(lt. HBilanz)
Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV, § 5b EStG, § 8 Abs. 1 KStG		0,00	
Es sind keine Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz erkennbar.			
Gewinnabw. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, § 8 Abs. 1 KStG der Steuerbilanz		<u>309.600,00</u>	(lt. StBilanz)
Außerbilanzielle Korrekturen			
1. 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. Die tatsächlich gezahlten Zinsen bleiben abzugsfähig.	./.	168.000,00	2
		8.400,00	2
2. Kapitalertragsteuer aus der Dividende der AG (§ 10 Nr. 2 KStG)		42.000,00	2
3. verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG Insoweit, als die gem. Pkt. 2 aufwandswirksam verbuchten Zinsen unangemessen sind (50%), liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter Werner Brösel vor, die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen ist. Da der Teil der Zinsen, der in dem aktiven Rechnungsabgrenzungsposten aktiviert worden sind, das zVE nicht gemindert haben, erfolgt insoweit auch keine Erfassung einer verdeckten Gewinnausschüttung.		6.250,00	2
zu versteuerndes Einkommen der GmbH (= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)		<u>198.250,00</u>	

Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG

- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)					0,00	4
	lt. GuV (GmbH)	Minderung § 7 GewStG	Anteil	Anteil		
Zinsen an Werner (nach vGa)	6.250,00	6.250,00	100%	6.250,00		
Zinsen aus der Finanzierung AG	20.000,00	20.000,00	100%	20.000,00		
	<u>6.250,00</u>	<u>6.250,00</u>		<u>26.250,00</u>		
abzgl. Freibetrag				/.	26.250,00	
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).

Kürzung gem. § 9 GewStG

- Gewinnanteil aus Mitunternehmerschaft gem. § 9 Nr. 2 GewStG (hier: OHG)	-90.000,00	4
- Gewinnanteil aus Kapitalgesellschaft gem. § 9 Nr. 2a GewStG (hier: AG, aber bereits Kürzung nach § 8b Abs. 1 KStG)	0,00	

Geweebeertrag I

	<u>108.250,00</u>	
Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	/.	50,00

Gewerbeertrag II

	<u>108.200,00</u>	
Steuermessbetrag		3.787,00
Hebesatz	475%	

Gewerbesteuerbelastung der GmbH

17.988,00

Körperschaftsteuerbelastung der GmbH

29.737,50

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		80.000,00		
/.	Werbungskosten (Pauschbetrag nach § 9b EStG, kein Einzelnachweis lt. SV)	/.	1.000,00	
=	Einkünfte aus § 19 EStG	<u>79.000,00</u>		79.000,00
Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.v. § 20 EStG (Zinsen Werner aus Darlehen an GmbH)				
a)	Einnahme aus Zinsen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, Zuflussprinzip, ohne vGa nach b)	18.750,00	18.750,00	
	Da Werner mit mehr als 10% an der GmbH, die die Zinsen zahlt, beteiligt ist, werden die Zinsen nicht mit dem besonderen Steuersatz nach § 32d Abs. 1 EStG besteuert, sondern es erfolgt eine tarifliche Belastung der Zinsen (§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1b) EStG). In diesem Fall kann der Sparer-Pauschbetrag nach § 20 Abs. 9 EStG nicht in Anspruch genommen werden (vgl. ausdrücklich § 32d Abs. 2 Satz 2 EStG).			
b)	Einnahmen aus (verdeckten) Gewinnausschüttungen Werner (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)			
	Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (80% * € 200.000)	160.000,00		2
	Einnahmen lt. Sachverhalt (Feststellung der vGa bei der GmbH)	6.250,00		2
/.	Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG	/.	801,00	2
=	Einkünfte aus § 20 EStG	<u>165.449,00</u>		
	hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	<u>41.362,25</u>		2
c)	Einnahmen aus Gewinnausschüttungen Elvira (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)			
	Aufgrund der Höhe der Werbungskosten ist davon auszugehen, dass für Elvira ein Antrag auf Anwendung der tariflichen Einkommensteuer (unter Verzicht auf die Anwendung des besonderen Steuertarifs nach § 32d Abs. 1 EStG) sinnvoll ist. Die Voraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG sind erfüllt.			
	Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (20% * € 200.000)	40.000,00		2
/.	steuerfreier Anteil wg. Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG	/.	16.000,00	2
		<u>24.000,00</u>		
	Zinsen im Zusammenhang mit der Beteiligungsfinanzierung	23.000,00		2
/.	nicht abzugsfähig wegen Anwendung § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG	/.	-9.200,00	2
		<u>13.800,00</u>		
=	Einkünfte aus § 20 EStG	<u>10.200,00</u>		10.200,00
	Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>107.950,00</u>	
	Sonderausgaben lt. Sachverhalt (für Ehegatten gemeinsam)		7.000,00	1
	Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>100.950,00</u>	
	hälftiges zvE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG, vgl. oben)		50.475,00	1
	hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG (Tarif 2015)		12.938,21	1
	Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>25.876,42</u>	1
	Gesamtsteuerbelastung Eheleute Brösel (tarifliche Est und flat tax)		<u>67.238,67</u>	

ALTERNATIVFÄLLE

2a. Beteiligung der GmbH an der OHG 50% (statt 30%)

Wenn die GmbH an der OHG mit 50% (statt mit 30%) beteiligt ist, erhöht sich der ihr nach dem Transparenzprinzip zugerechnete Gewinn, so dass sich auch ihr zu versteuerndes Einkommen entsprechend erhöht. Dies führt zu einer entsprechend höheren Körperschaftsteuer. Da der (erhöhte) Gewinnanteil bei der Gewerbesteuer der GmbH vollständig wieder heraus gekürzt wird (§ 9 Nr. 2 GewStG), verändert sich die Gewerbesteuer der GmbH nicht. Die Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel bleibt aufgrund des Trennungsprinzips zwischen der GmbH und den Gesellschaftern ebenfalls unverändert.

		KSt
zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Grundfall	198.250,00	29.737,50
./. Gewinnanteil Grundfall aus der OHG (€ 300.000 * 30% nach Transparenzprinzip)	-90.000,00	
+ Gewinnanteil Alternativfall aus OHG (€ 300.000 * 50% nach Transparenzprinzip)	150.000,00	
= zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Alternativfall	258.250,00	38.737,50

4

2b. Beteiligung GmbH an AG 5% (statt 30%)

Wenn die GmbH an der AG mit 5% (statt 30%) beteiligt ist, entfällt die Anwendung von § 8b Abs. 1, 5 KStG (§ 8b Abs. 4 KStG). Die Dividende ist daher voll körperschaftsteuerpflichtig und die Zinsen aus der Beteiligungsfinanzierung sind abzugsfähig, in der Gewerbesteuer entfällt die Kürzung nach § 9 Nr. 2a, die Anwendung von § 8 Nr. 5 GewStG entfällt aber keine Wirkung, da bereits keine Minderung der Ausgangsgröße vorliegt. Die Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel bleibt aufgrund des Trennungsprinzips zwischen der GmbH und den Gesellschaftern ebenfalls unverändert.

		KSt
zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Grundfall (dieses ist im Grundfall nur beeinflusst worden durch die Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG)	198.250,00	29.737,50
./. Wegfall der Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG	-8.400,00	
+ Erfassung der Dividende aus der AG (5% * € 560.000) (die veränderte Kapitalertragsteuer würde im Ergebnis das zVE nicht beeinflussen)	28.000,00	
= zu versteuerndes Einkommen / KSt lt. Alternativfall	217.850,00	32.677,50

		GewSt
Gewerbebeitrag I /GewSt lt. Grundfall (dieses ist im Grundfall nur beeinflusst worden durch die Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG)	108.250,00	17.988,00
./. Wegfall der Pauschale nach § 8b Abs. 5 KStG	-8.400,00	
+ Erfassung der Dividende aus der AG (5% * € 560.000) (die veränderte Kapitalertragsteuer würde im Ergebnis den Gewerbebeitrag nicht beeinflussen)	28.000,00	
Gewerbebeitrag I /GewSt lt. Alternativfall	127.850,00	21.246,75

4

2c. Beteiligung Elvira wie Grundfall, aber keine Geschäftsführerin mehr

Wenn Elvira nicht mehr beruflich für die GmbH tätig ist, besteht für sie keine Möglichkeit mehr, die Dividende aus der GmbH nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG (unter Berücksichtigung der Werbungskosten) tariflich zu besteuern, sondern sie muss die Dividende dem besonderen Steuertarif nach § 32d Abs. 1 EStG unterwerfen, die Werbungskosten können dann nicht geltend gemacht werden. Auf eine ggf. mögliche "Günstigerprüfung" nach § 32d Abs. 6 EStG ist nicht einzugehen.

Statt Elvira erzielt nun Werner die Einkünfte aus der Geschäftsführung bei der GmbH, aufgrund der Zusammenverlangung ergeben sich insoweit aber keine Unterschiede zum Grundfall.

Die Steuerbelastung der GmbH bleibt unverändert.

		tarifliche Est	flat tax
zu versteuerndes Einkommen / ESt lt. Grundfall	100.950,00	25.876,42	41.362,25
./. Wegfall der tarifbesteuerten Dividende für Elvira (siehe oben)	-10.200,00		
zu versteuerndes Einkommen / ESt lt. Alternativfall	90.750,00	21.592,42	
+ Einnahmen aus (verdeckten) Gewinnausschüttungen Werner (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)			
Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (80% * € 200.000)	160.000,00		
Einnahmen lt. Sachverhalt (Feststellung der vGA bei der GmbH)	6.250,00		
Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG	801,00		
= Einkünfte aus § 20 EStG	165.449,00		
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	41.362,25		
+ Einnahmen aus Gewinnausschüttungen Elvira (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG)			
Einnahmen aus offener Gewinnausschüttung (20% * € 200.000)	40.000,00		
Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG	801,00		
= Einkünfte aus § 20 EStG	39.199,00		
hierauf besonderer Steuersatz gem. § 32d Abs. 1 EStG ("flat tax")	9.799,75	51.162,00	

6

80