

1. Klausuraufgabe Steuerrecht und betriebliche Steuerlehre – Körperschaftsteuer
Sachverhalt

Die Plastik GmbH mit Sitz in Essen stellt seit Jahren Kunststoffe her und versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG; das Wirtschaftsjahr entspricht dem Kalenderjahr. Für das Jahr 02 wurde folgende vorläufige, den handelsrechtlichen Vorschriften entsprechende Bilanz zum 31.12.02 erstellt:

Aktiva		31.12.01	31.12.02
Ausstehende Einlagen	(1)	0 €	120.000 €
Sonstige Vermögensgegenstände	(2)	42.000 €	42.000 €
Verschiedene Aktiva	(3)	4.320.000 €	4.522.000 €
Summe Aktiva		4.362.000 €	4.684.000 €
Passiva			
Gezeichnetes Kapital	(4)	240.000 €	360.000 €
Andere Gewinnrücklagen	(5)	244.000 €	264.000 €
Bilanzgewinn	(6)	120.000 €	172.000 €
Steuerrückstellungen	(7)	33.000 €	0 €
Sonstige Rückstellungen	(8)	0 €	88.000 €
Verschiedene Passiva	(9)	3.725.000 €	3.800.000 €
Summe Passiva		4.362.000 €	4.684.000 €

Dem erstellten Anhang zur Bilanz ist u.a. folgendes zu entnehmen:

zu 1) Die Gesellschafterversammlung hat im Juni 02 eine Aufstockung des Stammkapitals um 120.000 € beschlossen. Die Einzahlungen der drei Gesellschafter, von denen jeder zu 1/3 beteiligt ist, waren zum 31.12.02 noch nicht geleistet. Die Kosten im Zusammenhang mit der Kapitalerhöhung i.H.v. 3.000 € wurden von der GmbH im November 02 bezahlt und als betrieblicher Aufwand gebucht.

zu 2) Aufgrund einer Betriebsprüfung ergab sich für 00 eine KSt- und SolZ-Überzahlung in Höhe von 42.000 €, die der Prüfer bereits zutreffend bilanziert hat.

Bereits in 00 wurde gebucht:

Sonstige Vermögensgegenstände	42.000 €
Sonstige betriebliche Erträge	42.000 €

zu 5) Zu Lasten des Bilanzgewinns wurden von der Geschäftsführung zulässigerweise 20.000 € in die anderen Gewinnrücklagen eingestellt.

zu 6) Über die Verwendung des Bilanzgewinns 02 wurde in der Gesellschafterversammlung am 5. April 03 Beschluss gefasst. Der verbleibende Bilanzgewinn soll auf neue Rechnung vorgetragen werden.

zu 7) Der Rückstellungsbetrag zum 31.12.01 wurde für die erwartete KSt- / SolZ-Nachzahlung gebildet. Nach dem KStBescheid vom 1. September 02 betrug die tatsächliche KSt- / SolZ-Nachzahlung für 01 nur 26.000 €, sodass 7.000 € gewinnerhöhend aufgelöst wurden.

Buchung in 02:

Steuerrückstellungen	7.000 €
Sonstige betriebliche Erträge	7.000 €

zu 8) Gem. § 249 (1) Satz 2 HGB wurde für im Geschäftsjahr 02 unterlassene Instandhaltung eine Rückstellung (kurz: Reparaturrückstellung) von 88.000 € gebildet. Bis zum 31. März 03 waren Arbeiten im Wert von 28.000 €, bis zum 30. September 03 in voller Höhe ausgeführt.

Die eingereichte Gewinn- und Verlustrechnung für den Zeitraum 1. Januar 02 bis 31. Dezember 02 stellt sich in verkürzter Form wie folgt dar:

Umsatzerlöse	(1)	8.658.000 €
Sonstige betriebliche Erträge	(2)	+ 57.094 €
Materialaufwand	(3)	- 7.950.000 €
Personalaufwand	(4)	- 200.000 €
Abschreibungen	(5)	- 60.000 €
Sonstige betriebliche Aufwendungen	(6)	- 158.000 €
Erträge aus Beteiligungen	(7)	+ 3.156 €
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	(8)	- 158.250 €
Jahresüberschuss	(9)	192.000 €
Einstellung in Gewinnrücklagen		- 20.000 €
Bilanzgewinn		172.000 €

Erläuterungen zur Gewinn- und Verlustrechnung:

zu 4) Ein Gesellschafter ist bei der GmbH als Geschäftsführer tätig. Sein angemessenes Bruttolohn von 72.000 € ist im Personalaufwand enthalten.

zu 6) Spenden von 10.000 € wurden für gemeinnützige und kirchliche Zwecke geleistet.

Bei Kundengeschenken von netto 2.000 € (jeweils über 35 €) sind die Empfänger einzeln nachgewiesen.

Auf Betreiben der nicht in der GmbH tätigen Gesellschafter wurde im Jahre 02 ein aus 4 Personen bestehender Verwaltungsrat ins Leben gerufen, der die Geschäftsführung überwachen und beraten soll. Die Mitglieder des Verwaltungsrates erhielten für ihre Tätigkeit im Jahre 02 jeweils eine Vergütung von 2.853 € ausbezahlt.

Die Zuführung zur Rückstellung für unterlassene Instandhaltung betrug 88.000 €.

zu 7) In den Erträgen aus Beteiligungen ist eine Dividendengutschrift von 3.156 € enthalten.

Buchung in 02:		
Guthaben bei Kreditinstituten	3.156 €	
Erträge aus Beteiligungen		3.156 €

zu 8) Im Wirtschaftsjahr 02 wurden insgesamt 150.000 € an KSt-Vorauszahlungen und 8.250 € an SolZ-

Vorauszahlungen geleistet, die als Aufwand verbucht wurden.

Aufgabenstellung

1. Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der Plastik GmbH für das Kalenderjahr 02 und begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Angabe der gesetzlichen Bestimmungen. Auf eine evtl. Änderung der GewSt-Rückstellung ist dabei nicht einzugehen.
Alle erforderlichen Bescheinigungen liegen ordnungsgemäß vor.
2. Berechnen Sie die KSt-Rückstellung für das Kalenderjahr 02. Wie ist sie zu verbuchen?
3. Stellen Sie für das Wirtschaftsjahr 02 die endgültigen den handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Vorschriften entsprechenden Bilanzen zum 31. Dezember 02 auf.

1. Berechnung des zu versteuernden Einkommens

Vorläufiger Handelsbilanzgewinn 02 **172.000 €**

a) Zur Ermittlung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses ist dem Bilanzgewinn der Betrag, der den anderen Rücklagen zugeführt wurde, wieder zuzurechnen, § 268 (1) HGB, § 158 AktG

Außerbilanzielle Zurechnung + 20.000 €

Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Handelsbilanz **192.000 €**

b) Anpassung an steuerliche Gewinnermittlungsvorschriften nach § 8 (1) KStG i.V.m. § 60 (2) EStDV: Nach § 249 (1) Satz 2 Nr. 1 und Satz 3 HGB darf eine Rückstellung für unterlassene Instandhaltung gebildet werden, da die Arbeiten fristgerecht ausgeführt wurden. Steuerlich ist die Rückstellung allerdings nur für den Aufwand zulässig, der innerhalb von 3 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres nachgeholt wird, also 28.000 € (vgl. R 31c (1) Satz 1 Nr. 2 und (11) EStR). Differenz 88.000 € - 28.000 € = 60.000 €

Außerbilanzielle Zurechnung + 60.000 €

Vorläufiger Jahresüberschuss lt. Steuerbilanz **252.000 €**

c) Das Gehalt an den Gesellschaftergeschäftsführer ist angemessen und wurde daher zutreffend als Aufwand behandelt.

Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen 0 €

d) Aufwendungen für die Ausgabe der neuen Gesellschaftsanteile sind zutreffend als Aufwand erfasst, da nicht vom Abzug ausgeschlossen (vgl. auch BFH vom 21.12.1977 - BStBl 1978 II 346).

Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen 0 €

e) Nichtabzugsfähige Steuern vom Ertrag, § 10 Nr. 2 KStG:

* Kapitalertragsteuer:

Nett dividende = Auszahlungsbetrag = 78,9 % der Bardividende	3.156 €
Anrechenbare KapESt = 20 % der Bardividende	+ 800 €
Anrechenbarer SolZ = 1,1 % der Bardividende oder 5,5 % der KapESt	<u>+ 44 €</u>
Bardividende = 100 %	4.000 €
bisher als Ertrag erfasst	<u>- 3.156 €</u>
anrechenbare Steuern gesamt	844 €

Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen + 844 €

* Körperschaftsteuer: Vorauszahlung für 02	158.250 €
Auflösung der Rückstellung für 01 in 02	= <u>7.000 €</u>
Summe	151.250 €

Der KSt-Erstattungsanspruch für 00 wurde nicht in 02 erfolgswirksam verbucht, sondern in 00, daher ist insoweit nichts veranlasst.

Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen + 151.250 €

f) Die Kundengeschenke sind nichtabziehbare Betriebsausgaben nach § 8 (1) KStG i.V.m. § 4 (5) Nr. 1 EStG, da ihr Wert die Freigrenze von 35 € übersteigt, auch wenn die Empfänger bekannt sind.

<i>Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen</i>	+ 2.000 €
Aufwendungen i.S.d. § 4 (5) Nr. 1 EStG ziehen nicht abziehbare VoSt nach § 15 (1a) Nr. 1 UStG nach sich. Die USt-Schuld zum 31. Dezember 2 ist also zu erhöhen um 16 % von 2.000 € = 320 €, aber innerbilanziell!	
<i>Erhöhung USt-Verbindlichkeit = Jahresüberschuss</i>	- 320 €
Nicht abziehbare VoSt gehört zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen nach § 10 Nr. 2 KStG, daher außerbilanzielle Zurechnung	
<i>Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen</i>	+ 320 €
g) Die Vergütungen für den Verwaltungsrat dürfen den Gewinn nur zur Hälfte mindern, § 10 Nr. 4 KStG: $4 \times \frac{1}{2} \times 2.853 \text{ €}$	
<i>Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen</i>	+ 5.706 €
h) Die Beteiligungserträge aus Dividenden anderer Kapitalgesellschaften sind gem. § 8b (1) KStG steuerfrei i.H.d. Bruttobetragtes inkl. anrechenbarer Steuern. 5% sind nicht abziehbar (§ 8b Abs. 5)	
<i>Außerbilanzielle Abrechnung = Einkommen (4.000 – 200 €=</i>	- 3.800 €
i) Vortrag des Jahresüberschusses ist ohne Auswirkung	
	0 €
j) Die Spenden sind zwar grds. abzugsfähig, allerdings nur i.R.d. Höchstbeträge. Zur Ermittlung des Einkommens sind sie daher zunächst wieder zuzurechnen, vgl. § 9 (2) Satz 1 KStG („Als Einkommen im Sinne dieser Vorschrift gilt...“)	
<i>Außerbilanzielle Zurechnung = Einkommen</i>	+ <u>10.000 €</u>
Einkommen	418.000 €
k) Da es sich um gemeinnützige und kirchliche Spenden handelt, sind diese nach § 9 (1) Nr. 2 Satz 1 KStG abzugsfähig bis zu 5 % von 418.000 € = 20.900 €, somit also in voller Höhe.	
<i>Außerbilanzielle Abrechnung = Einkommen</i>	= <u>10.000 €</u>
zu versteuerndes Einkommen 02	<u>408.000 €</u>

2. Steuerrückstellungen für 02

	<u>KSt</u>	<u>SoLZ</u>
KSt-Schuld für 02: 25 % von 408.000 €, § 23 (1) KStG	102.000 €	5.610,00 €
- anrechenbare KapESt, § 8 (1) KStG i.V.m. § 36 (2) Nr. 2 KStG	= 800 €	= 44,00 €
= verbleibende Steuer,	101.200 €	5.566,00 €
- Vorauszahlungen	- 150.000 €	- 8.250,00 €
= Steuerüberzahlungen für 02	<u>48.800 €</u>	<u>2.684,00 €</u>
Buchung:		
Sonstige Vermögensgegenstände	51.484 €	
Steuern vom Einkommen und vom Ertrag		51.484 €

3. Endgültige Handels-/Steuerbilanz

Vorläufiger Handelsbilanzgewinn bisher 172.000 €

* Die KSt- / SolZ-Überzahlung beträgt 51.484 €, die sonstigen Vermögensgegenstände sind entsprechend zu erhöhen

GuV-Rechnung: Steuern vom Einkommen und vom Ertrag (-) + 51.484 €

* Die nicht abziehbare Vorsteuer nach § 15 (1a) Nr. 1 UStG erhöht die USt-Verbindlichkeit zum 31.12.02

GuV-Rechnung: sonstige Steuern (+) - 320 €

Endgültiger Handelsbilanzgewinn berichtigt 223.164 €

* Die Reparaturrückstellungen können steuerrechtlich nur bis zur Höhe von 28.000 € gebildet werden

GuV-Rechnung: Zuführung zur Rückstellung (-) + 60.000 €

Endgültiger Steuerbilanzgewinn berichtigt 283.164 €

Verprobung: Steuerbilanzgewinn	283.164 €
+ gebuchte KSt 02	+ 101.200 €
+ gebuchter SolZ 02	+ 5.566 €
- Auflösung KSt-Rückstellung 01 +	- 7.000 €
anrechenbare KapESt und SolZ	+ 844 €
- Beteiligungserträge	- 4.000 €
+ Geschenke	+ 2.000 €
+ nicht abziehbare VoSt auf Geschenke +	+ 320 €
Verwaltungsratsvergütung ½	+ 5.906 €
+ Rücklagenzuführung	+ 20.000 €
= zu versteuerndes Einkommen	<u>408.000 €</u>

Endgültige Bilanzen zum 31.12.02:

<u>Aktiva</u>	<u>HB</u>	<u>StB</u>
Ausstehende Einlagen	120.000 €	120.000 €
Sonstige Vermögensgegenstände	93.484 €	93.484 €
Verschiedene Aktiva	<u>4.522.000 €</u>	<u>4.522.000 €</u>
Summe Aktiva	<u>4.735.484 €</u>	<u>4.735.484 €</u>
<u>Passiva</u>		
Gezeichnetes Kapital	360.000 €	360.000 €
Andere Gewinnrücklagen	264.000 €	264.000 €
Bilanzgewinn	223.164 €	283.164 €
Steuerrückstellungen	0 €	0 €
Sonstige Rückstellungen	88.000 €	28.000 €
Sonstige Verbindlichkeiten, davon aus Steuern	320 €	320 €
Verschiedene Passiva	<u>3.800.000 €</u>	<u>3.800.000 €</u>
Summe Passiva	<u>4.735.484 €</u>	<u>4.735.484 €</u>