

Betriebliche Steuerlehre I, BBA neue PO (SS 2014)
Musterlösung

GRUNDFALL (OHG, Einkünfte nach § 15 EStG, § 4 Abs. 1 EStG)				Pkt.
1a. Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung der OHG				
		<u>JÜ/JF</u> €		
Bilanzielle Korrekturen	<i>Ausgangssumme:</i>	250.000,00	(It. HBilanz)	
zu 1. Die Anzahlung ist nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) in 13 nicht als Ertrag auszuweisen, da die OHG ihre vertraglichen Verpflichtungen (Lieferung) zum Bilanzstichtag noch nicht erfüllt hat. Die erhaltene Anzahlung ist daher in Höhe des Nettobetrag unter den Verbindlichkeiten ("Erhaltene Anzahlungen auf Bestellungen") zu passivieren, die Umsatzsteuer ist an das Finanzamt abzuführen und daher ebenfalls als Verbindlichkeit erfolgsneutral auszuweisen.	J.	38.080,00		2
zu 2. Mit der Auslieferung (Gefahrenübergang) sind nach dem Realisationsprinzip (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB, § 5 Abs. 1 EStG) die Forderung und damit auch die Umsatzerlöse auszuweisen. Die Versendung der Rechnung und deren Bezahlung in 14 ist für die Verbuchung unerheblich. Die Forderung und die Umsatzerlöse (netto) sind daher in 13 auszuweisen.		55.000,00		2
zu 3. Die Darlehensverbindlichkeit ggü. der Bank ist mit dem Rückzahlungsbetrag (also inkl. des Disagio) auszuweisen, das Disagio selbst kann in der Handelsbilanz gem. § 250 Abs. 3 HGB sofort als Aufwand verrechnet werden, alternativ kommt eine zeitanteilige Berücksichtigung in Betracht. Vorliegend wurde das Disagio handelsbilanziell in voller Höhe als Zinsaufwand erfasst.	J.	25.000,00		2
Hinsichtlich der laufenden das Jahr 13 betreffenden Zinsen ist eine antizipatorische Rechnungsabgrenzung zu bilden, die zum Ansatz einer sonstigen (Zins-)verbindlichkeit führt (€ 500.000 * 3,5% * 4/12 = € 5.833,33).	J.	5.833,33		2
zu 4. Aufgrund der (dauerhaften) Uneinbringlichkeit der Forderung ist handelsrechtlich von einem niedrigeren beizulegenden Wert auszugehen, der zu einer außerplanmäßigen Abschreibung bzw. zu einer Einzelwertberichtigung nach § 253 Abs. 4 HGB führen muss. Da dies bislang nicht geschehen ist, ist entsprechend zu buchen.	J.	31.420,00		2
zu 5. Da die Beteiligung lt. Sachverhalt zum Gesamthandsvermögen der OHG gehört, ist die Dividende als Betriebseinnahme (§ 4 Abs. 4 EStG, Ansatz der Bruttodividende i.H.v. € 60.000) zu erfassen. Die KapESt ist hierbei als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerbelastung der Gesellschafter der OHG als Entnahme erfolgsneutral zu verbuchen. Außerbilanziell ist das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG zu berücksichtigen.		60.000,00		2
zu 6. Da die Mietaufwendungen in voller Höhe in 13 wirtschaftlich verursacht sind und der Zahlungszeitpunkt im Rahmen von § 4 Abs. 1 EStG keine Bedeutung hat, ist die Verbuchung sämtlicher Mietaufwendungen - inkl. der Dezembermiete - in 13 zutreffend.		0,00		2
Die Dividende von der Klüngel GmbH ist bei der OHG mit der Auszahlung als Beteiligungsertrag zu	<i>Zwischensumme:</i>	<u>264.666,67</u>	(It. HBilanz)	
Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV				
zu 3. Gem. § 5 Abs. 2 EStG ist das Disagio zwingend zeitanteilig auf die Darlehenslaufzeit zu verteilen, eine sofortige Aufwandsverbuchung - wie oben gewählt - ist nicht zulässig. Daher sind die auf den Zeitraum nach dem 31.12.13 entfallenden Zinsen aktiv abzugrenzen (€ 25.000/60 Monate * 56 Monate = € 23.333,33).		23.333,33		2
zu 4. Das steuerlich bestehende Wahlrecht zum Ansatz eines niedrigeren Teilwertes im Falle einer dauerhaften Wertminderung gem. § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG wird vorliegend vor dem Hintergrund der Aufgabenstellung (Minimierung der steuerlichen Einkünfte) genutzt. Da handelsrechtlich bereits eine vollständige Abschreibung der Forderung erfolgte, sind in der Steuerbilanz keine weiteren Buchungen erforderlich.		0,00		2
Gewinn i.S.v. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG der Steuerbilanz		<u>288.000,00</u>	(It. StBilanz)	
Außerbilanzielle Korrekturen				
Die Dividende aus der XY-GmbH ist zu 40% der Bruttodividende steuerfrei (Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 EStG). Dies führt zu einer außerbilanziellen Kürzung i.H.v. € 24.000.	J.	24.000,00		2
Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft lt. Gesamthand		<u>264.000,00</u>		
Sonderbetriebsergebnisse				
Sonderbetriebsergebnisse sind nicht zu berücksichtigen, da insbesondere die Vermietung der Immobilie an die OHG nicht durch einen Gesellschafter (Werner), sondern durch den Ehegatten eines Gesellschafters (Elvira) vorgenommen wird.		0,00		
Einkünfte i.S.v. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG		<u>264.000,00</u>		
(= Ausgangsgröße der Gewerbesteuer, § 7 GewStG)				
Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG				
- Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG)		5.125,00		5
	<u>It. GuV (OHG)</u>	<u>Minderung § 7 GewStG</u>	<u>Anteil</u>	<u>Anteil</u>
Zinsaufwand OHG lt. SV	95.000,00	95.000,00	100%	95.000,00
zusätzliche Zinsen (s.o.)	7.500,00	7.500,00	100%	7.500,00
Mietaufwand OHG	36.000,00	36.000,00	50%	18.000,00
	<u>138.500,00</u>	<u>138.500,00</u>		<u>120.500,00</u>
abzgl. Freibetrag				100.000,00
Rest				<u>20.500,00</u>
hiervon 25%				5.125,00

Kürzung gem. § 9 GewStG				
-	Schachteldividenden (§ 9 Nr. 2a GewStG)			
	Dividende aus der Beteiligung an der XY-GmbH, da Beteiligungsquote seit Jahren 50% nach Berücksichtigung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 40 EStG	J.	36.000,00	4
			<u>233.125,00</u>	
Gewebeertrag I				
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 GewStG)	J.	24.500,00	1
	Abrundung (§ 11 Abs. 1 GewStG)	J.	25,00	1
			<u>208.600,00</u>	
Gewerbeertrag II				
	Steuermessbetrag		7.301,00	2
	Hebesatz	475%		
	Gewerbesteuerbelastung der OHG		34.679,00	2
1b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel				
			Werner	Elvira
	Einkünfte gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (Beteiligung an der OHG)	Restgewinnquote (=264.000 * 50%)	132.000,00	
	Einkünfte gem. § 21 EStG (Vermietung Elvira an OHG, kein SBV)			25.500,00
	Einnahmen lt. SV	33.000,00 (Zufussprinzip; § 11 EStG)		
	Werbungskosten lt. SV	<u>7.500,00</u>		
	Einkünfte	<u>25.500,00</u>		
	Einkünfte gem. § 20 EStG			
	Einnahmen	8.666,67 (vor KapESt, § 12 Nr. 3 EStG)		
	Werbungskosten	<u>1.602,00</u> (Sparer-Pb, § 20 Abs. 9 EStG)		
	Einkünfte	<u>7.064,67</u>		
	flat tax (§ 32d EStG)		1.766,17	4
	Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>157.500,00</u>	
	Sonderausgaben lt. Sachverhalt		7.000,00	1
	Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>150.500,00</u>	
	hälftiges zvE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		75.250,00	1
	hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG		23.210,86	1
	Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>46.421,72</u>	1
	Anrechnung Gewerbesteuer gem. § 35 EStG		13.871,90	2
	<u>Anrechnungspotenzial</u>	Steuermessbetrag	7.301,00	
		* 3,8 - fach	27.743,80	
		hiervon 50% (Quote)	13.871,90	
	<u>Anrechnungshöchstbetrag</u>		39.165,87	
	festzusetzende Einkommensteuer (= Einkommensteuerbelastung)		32.549,82	

ALTERNATIVFALL (GbR, § 18 EStG, § 4 Abs. 3 EStG)

Die GbR erzielt als Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) aus ihrer freiberuflichen Tätigkeit Einkünfte iSv. § 18 EStG. Da keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, entfällt auf der Ebene der Personengesellschaft die Gewerbesteuerbelastung (kein Gewerbebetrieb iSv. § 2 GewStG) und damit auch die Möglichkeit der Anrechnung des GewSt auf die ESt nach § 35 EStG.

Die GbR ermittelt lt. Sachverhalt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG. Dies ist möglich und in der Praxis auch üblich, da aufgrund der fehlenden handelsrechtlichen Kaufmannseigenschaft keine handelsrechtliche Buchführungsverpflichtung nach § 238 HGB besteht. Auch eine rein steuerliche Buchführungspflicht besteht nicht (vgl. § 141 AO). Der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG liegt das Zufluss-Abfluss-Prinzip gem. § 11 EStG zugrunde.

2a. Ermittlung des steuerlichen Gewinns der GbR

	<u>JÜ/JF</u> €	
<i>Ausgangssumme:</i>	250.000,00	(lt. § 4 Abs. 3 EStG)
zu 1. Aufgrund des Zuflusses der Anzahlung in 13 ist diese im Rahmen von § 4 Abs. 3 EStG als Betriebseinnahme zu erfassen, die Berücksichtigung einer Verbindlichkeit kommt nicht in Betracht.	0,00	2
zu 2. Aufgrund des noch nicht erfolgten Zuflusses kann der Rechnungsbetrag in 13 im Rahmen von § 4 Abs. 3 EStG noch nicht als Betriebseinnahme erfasst werden, die Berücksichtigung einer Forderung kommt nicht in Betracht.	0,00	2
zu 3. Da im Rahmen von § 4 Abs. 3 EStG kein Rechnungsabgrenzungsposten gebildet werden kann, sind die vorausgezählten Zinsen grds. im Jahr der Darlehensauszahlung in voller Höhe als Betriebsausgabe zu erfassen. Hinsichtlich der laufenden das Jahr 13 betreffenden Zinsen kann im Rahmen von § 4 Abs. 3 EStG keine Verbindlichkeit erfasst werden.	J. 25.000,00 0,00	2 2
zu 4. Aufgrund der fehlenden Bilanzierung kann kein Buchwert als Vergleichsmaßstab gegenüber dem steuerlich niedrigeren Teilwert gebildet werden. Teilwertabschreibungen i.S.v. § 6 Abs. 1 Nr. 1, 2 EStG sind daher im Rahmen des § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich. Es fehlt an einem entsprechenden Abfluss von Betriebsausgaben.	0,00	2
zu 5. Da die Beteiligung lt. Sachverhalt zum Gesamthandsvermögen der GbR gehört, ist die Dividende mit Zufluss auch im Rahmen von § 4 Abs. 3 EStG als Betriebseinnahme zu (§ 4 Abs. 4 EStG, Ansatz der Bruttodividende i.H.v. € 60.000) zu erfassen. Die KapESt ist hierbei als Vorauszahlung auf die Einkommensteuerbelastung der Gesellschafter der GbR als Entnahme erfolgsneutral zu verbuchen. Das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 EStG ist außerhalb der Gewinnermittlung zu berücksichtigen, da es sich ebenfalls um Betriebsvermögen (als Grundlage der Einkünfte nach § 18 EStG) handelt.	60.000,00	2
zu 6. Da nur 11 Monatsmieten in 13 abgeflossen sind, kann die Dezembermiete in 13 nicht als Betriebsausgabe berücksichtigt werden. Die "10-Tages-Regelung" nach § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG kommt nicht zur Anwendung.	3.000,00	2
Gewinn iSv. § 4 Abs. 3 EStG der Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR)	<u>288.000,00</u>	(lt. StBilanz)
Korrekturen außerhalb der Gewinnermittlung		
Die Dividende aus der XY-GmbH ist zu 40% steuerfrei (Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 EStG). Dies führt zu einer außerbilanzielle Kürzung i.H.v. € 24.000.	J. 24.000,00	2
Steuerlicher Gewinn der Mitunternehmerschaft lt. Gesamthand	<u>264.000,00</u>	
Sonderbetriebsergebnisse		
Sonderbetriebsergebnisse sind nicht zu berücksichtigen, da insbesondere die Vermietung der Immobilie an die GbR nicht durch einen Gesellschafter (Werner), sondern durch den Ehegatten eines Gesellschafter (Elvira) vorgenommen wird.	0,00	
Einkünfte iSv. § 18 EStG	<u>264.000,00</u>	
Hinweis: Der Sachverhalt ist so konstruiert, dass bei richtiger Erfassung der notwendigen Korrekturen nach § 4 Abs. 1 EStG (Grundfall) bzw. § 4 Abs. 3 EStG (Alternative) identische Einkünfte der OHG bzw. der GbR resultieren. Unterschiede in der Gesamtsteuerbelastung können daher nur auf die Gewerbesteuer zurückzuführen sein.		

2b. Ermittlung der Einkommensteuerbelastung der Eheleute Brösel

	Werner	Elvira	
Einkünfte gem. § 18 EStG (Beteiligung an der GbR)	Restgewinnquote (=264.000 * 50%)	132.000,00	2
Einkünfte gem. § 21 EStG (Vermietung Elvira an GbR, kein SBV)		25.500,00	
Einnahmen lt. SV	33.000,00		
Werbungskosten lt. SV	7.500,00		
Einkünfte	<u>25.500,00</u>		
Einkünfte gem. § 20 EStG			
Einnahmen	8.666,67		
Werbungskosten	1.602,00		
Einkünfte	<u>7.064,67</u>		
flat tax (§ 32d EStG)	<u>1.766,17</u>		
Summe der Einkünfte = Gesamtbetrag der Einkünfte		<u>157.500,00</u>	
Sonderausgaben lt. Sachverhalt		7.000,00	
Einkommen = zu versteuerndes Einkommen		<u>150.500,00</u>	
hälftiges zVE (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		75.250,00	1
hierauf tarifliche Einkommensteuer gem. § 32a Abs. 1 Nr. 4 EStG		23.210,86	1
Verdoppelung = tarifliche Einkommensteuer der Ehegatten (wg. Zusammenveranlagung, § 32a Abs. 5 EStG)		<u>46.421,72</u>	1
festzusetzende Einkommensteuer (= Einkommensteuerbelastung)		<u>46.421,72</u>	

2c. Interpretation

	GewSt (Anteil 50%)	tarifliche Est	Anrechnung GewSt	festzusetzende Est	Gesamtbelastung
Grundfall	17.339,50	46.421,72	13.871,90	32.549,82	49.889,32
<i>Anrechnungsüberhang</i>			<i>3.467,60</i>		
Alternativfall	0,00	46.421,72	0,00	46.421,72	46.421,72
Unterschied gesamt					<u>3.467,60</u>

Aufgrund der Tatsache, dass in beiden Varianten die vorzunehmenden Korrekturen (nach § 4 Abs. 1 EStG bzw. nach § 4 Abs. 3 EStG) zu dem gleichen Gesamtbetrag führen, ist das einkommensteuerliche Ergebnis und damit die tarifliche Einkommensteuer in beiden Varianten identisch. Unterschiede ergeben sich daher nur in der unterschiedlichen gewerbsteuerlichen Einordnung.

Im Grundfall besteht eine endgültige gewerbsteuerliche Belastung in Form des sog. "Anrechnungsüberhangs" i.H.d. der Differenz zwischen dem Hebesatz lt. Sachverhalt (475%) und Anrechnungsfaktor (380%), also € 3.467,60. In diesem Umfang kann die anteilige Gewerbesteuer von Werner nicht auf seine Einkommensteuer angerechnet werden.

Dieser Anrechnungsüberhang bzw. die damit verbundene definitive Gewerbesteuerbelastung wird in der Alternative vermieden, da die Einkünfte nach § 18 EStG nicht gewerbsteuerpflichtig sind. Folgerichtig ergibt sich ein Unterschied in der Gesamtsteuerbelastung zwischen diesen beiden Alternativen i.H.v. € 3.467,60 und damit genau in Höhe des Anrechnungsüberhangs aus dem Grundfall.