

Übungsfälle zu diversen Steuerthemen für Bilanzbuchhalter (IHK)

Übung 1: Kapitalvermögen

Sachverhalt

A ist Gesellschafter der A-GmbH (Beteiligung = 50 %, AK = 25.000 €). Er erhält für das Jahr 01 im Jahr 02 eine Dividende i.H.v. 10.000 € (inkl. KapESt u. SolZ) ausgezahlt. Er ist konfessionslos.

Aufgabenstellung

- a) Beurteilen Sie die Einkünfte aus der Dividende. Unterstellen Sie dabei, dass die Beteiligung an der A-GmbH im Privatvermögen gehalten wird.
- b) Beurteilen Sie die Einkünfte aus der Dividende. Unterstellen Sie dabei, dass die Beteiligung an der A-GmbH im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehalten wird.
- c) Beurteilen Sie die Einkünfte aus der Veräußerung der Anteile an der A-GmbH, 1x für den Fall des Privatvermögens und 1x für den Fall des Betriebsvermögens. Gehen Sie von einem V-Preis von 100.000 € aus. V-Kosten ergeben sich keine.

Lösung

Variante a)

Prüfung der Einkünfte

- A erzielt Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG.
- Die Einkünfte ermitteln sich aus der Differenz zwischen den Einnahmen (§ 8 EStG) und dem Sparer-PB, §§ 2 Abs. 2 S. 2, 20 Abs. 9 EStG.
- Die Einnahmen betragen hier 10.000 € - die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge mindern nach § 12 Nr. 3 EStG die Einnahmen nicht.
- Der Sparer-PB beträgt 1.000 €, § 20 Abs. 9 S. 1 EStG.
- Die Einkünfte betragen mithin 9.000 €.

Prüfung des Steuerabzugs

- Die Dividende unterliegt dem KapEst-Abzug mit 25 %, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.
- Gemäß §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZG fällt ein SolZ von 5,5 % der Einkommensteuer an.
- Somit beträgt der Steuerabzug insgesamt 26,375 % (= 2.637,50 €)
- Mit dem KapEst-Abzug ist die Einkommensteuer für die Dividende abgegolten, § 43 Abs. 5 S. 1 EStG.

Prüfung der Veranlagungsoptionen

- Eine Veranlagung ist nur möglich, soweit § 32d EStG eine entsprechende Option vorsieht.
- Gemäß § 32d Abs. 4 EStG könnte A einen Antrag auf Überprüfung des Steuereinhalts stellen – dies wäre sinnvoll, wenn er die ihm zustehenden 1.000 € Sparer-PB im Wege der sog. Freistellungsaufträge (§ 44a Abs. 2 EStG) nicht optimal verteilt hätte.
- Gemäß § 32d Abs. 6 EStG könnte A auch einen Antrag auf Günstigerprüfung stellen. Dies wäre sinnvoll, wenn der allgemeine Tarif nach § 32a EStG aufgrund eines niedrigeren Steuersatzes für ihn günstiger wäre als der gesonderte Tarif nach § 32d EStG.
- Gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG könnte A ebenfalls einen Antrag auf Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif stellen, da er zu mindestens 25 % an der Gesellschaft beteiligt ist. In diesem Fall erfolgt die Besteuerung unter Berücksichtigung des TEV, §§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 2, 3 Nr. 40 S. 1 lit. d) EStG.

Variante b)

Prüfung der Einkünfte

- A erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach §§ 20 Abs. 8, 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.
- Die Einkünfte ermitteln sich aus der Differenz aus dem Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG oder § 4 Abs. 3 EStG.
- Die Betriebseinnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG analog) betragen hier 10.000 € - die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge mindern nach § 12 Nr. 3 EStG die Einnahmen nicht.
- Betriebsausgaben im Zusammenhang mit der Dividende sind nicht ersichtlich.
- Der Gewinn beträgt – bezogen auf die Dividende - mithin 10.000 €.
- Er unterliegt nach §§ 3 Nr. 40 lit. d), 3c Abs. 2 EStG jedoch dem TEV, sodass 40 % steuerfrei sind.
- Mithin beträgt der steuerpflichtige Gewinn 6.000 €.

Hinweis

Multipliziert man 6.000 € steuerpflichtigen Gewinn mit einem durchschnittlichen Einkommensteuersatz von 35 %, ergibt sich eine Steuerbelastung i.H.v. 2.100 €. Dies entspricht fast der gleichen Steuerbelastung wie bei Besteuerung mit dem gesonderten Steuersatz nach § 32d EStG. Das TEV dient also dazu, Kapitalerträge im Betriebsvermögen und Kapitalerträge mit Privatvermögen ähnlich zu besteuern.

Prüfung des Steuerabzugs

- Die Dividende unterliegt dem KapEst-Abzug mit 25 %, § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.
- Gemäß §§ 1 Abs. 1, 3 Abs. 1 Nr. 1, 4 SolZG fällt ein SolZ von 5,5 % der Einkommensteuer an.
- Somit beträgt der Steuerabzug insgesamt 26,375 % (= 2.637,50 €)
- Mit dem KapEst-Abzug tritt keine Abgeltungswirkung ein, § 43 Abs. 5 S. 2 EStG.
- Der einbehaltenen Steuerabzugsbeträge werden jedoch nach § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet.

Variante c)

Veräußerung im Privatvermögen

- Die Veräußerung des GmbH-Anteils löst Einkünfte nach § 17 Abs. 1 EStG aus, da der Anteil $\geq 1\%$ ist.
- Es handelt sich um Gewinneinkünfte, § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG.
- Besteuert wird der V-Gewinn nach § 17 Abs. 2 EStG.
- Dieser beträgt $100.000 \text{ €} \cdot 25.000 \text{ €} = 75.000 \text{ €}$.
- Er unterliegt nach §§ 3 Nr. 40 lit. c), 3c Abs. 2 EStG dem TEV, sodass 40 % von 75.000 € = 30.000 € steuerfrei sind.
- Der steuerpflichtige Gewinn beträgt damit 45.000 €.

Veräußerung im Betriebsvermögen

- Die Veräußerung des GmbH-Anteils im Einzelunternehmen (BV) löst laufende Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG aus.
- Die aufgedeckten stillen Reserven betragen 75.000 €.
- Sie unterliegen nach §§ 3 Nr. 40 lit. a), 3c Abs. 2 EStG dem TEV, sodass 40 % von 75.000 € = 30.000 € steuerfrei sind.
- Der steuerpflichtige Gewinn beträgt damit 45.000 €.

Übung 2: Ermittlung von Sachbezügen

Sachverhalt

In der Bilanz des Einzelunternehmers A ist ein PKW als notwendiges BV aktiviert. Der PKW wurde im Jahr 2023 auch für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte genutzt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Es sind folgende Daten bekannt:

- Elektrofahrzeug mit Anschaffung zum 01.08.2023
- BLP des Fahrzeugs: 55.000 €
- Tatsächliche AK netto: 40.000 €
- Stromkosten in 2023: 500 € netto
- Reparaturen & Service in 2023: 300 € netto
- Versicherung in 2023: 900 € inkl. Versicherungssteuer
- KFZ-Steuer in 2023: 0 €
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 80 Tage
- Entfernung zwischen Wohnung und Betriebsstätte: 25 Kilometer

Die Privatnutzung und die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte wurden bisher nicht berücksichtigt.

Aufgabenstellung

Erläutern Sie die Auswirkungen des Geschäftsvorfalles auf den steuerlichen Gewinn, soweit sie sich auf die festzusetzende Einkommensteuer auswirken. Gehen Sie dabei auch auf die Umsatzsteuer ein.

Lösung

Privatnutzung

Für die private PKW-Nutzung ist nach §§ 4 Abs. 1 S. 2, 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG eine Nutzungsentnahme (= fiktive Einnahme) anzusetzen, um die Betriebsausgaben in Höhe des Privatanteils zu neutralisieren.

Die private Nutzung ist für jeden Kalendermonat der Nutzung grundsätzlich mit 1 % des inländischen BLP im Zeitpunkt der Erstzulassung anzusetzen. Da es sich hier um ein Elektrofahrzeug mit Anschaffung zwischen 2019 und 2030 und einem BLP < 60.000 € handelt, ist hier der BLP nur zu einem Viertel anzusetzen, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 EStG.

Umsatzsteuerlich liegt eine unentgeltliche Wertabgabe vor (§ 3 Abs. 9a Nr. 1 UstG), deren BMG nach § 10 Abs. 4 UstG unter Anwendung von A. 15.23 Abs. 5 Nr. 1 lit. a) UStAE zu ermitteln ist. Die Begünstigung der Viertelregelung gilt für die Umsatzsteuer jedoch nicht, A. 15.23 Abs. 5 Nr. 1 lit. a) S. 2 UStAE.

Nach alledem ergibt sich die folgende Ermittlung:

	BLP	55.000 €
x	Begünstigung Viertelregelung	¼
=	Zwischenergebnis	13.750 €
=	abgerundeter BLP (vgl. BMF-Schreiben vom 05.11.2021, Rz. 12)	13.700 €
x	1 %	1 %
=	Privatnutzung pro Monat	137 €
x	Anzahl der Monate	5
=	Privatentnahme 2023 (Ertragsteuer)	685 €

	BLP	55.000 €
./.	pauschaler Abschlag für nicht zum VorSt-Abzug zugelassene Aufwendungen	20 %
=	Zwischenergebnis	44.000 €
x	1 %	1 %
=	BMG uWA	440 € p.M.
x	Anzahl der Monate	5 Monate
=	BMG uWA 2023	2.200 €
x	Steuersatz	19 %
=	Steuerbetrag uWA	418 €

	Bruttoentnahme (Gewinn +)	1.103 €
./.	USt-Verbindlichkeit (Gewinn -)	418 €
=	Gewinnerhöhung 2023 gesamt	685 €

Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 EStG dürfen Aufwendungen für die Wege des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Betriebsstätte nur insoweit den Gewinn mindern, wie sie nicht die EFP übersteigen. Umsatzsteuerlich ist der Vorgang unbeachtlich, da es sich insoweit um eine unternehmerische Nutzung handelt, A. 15.23 Abs. 2 UStAE.

	BLP	55.000 €
x	Begünstigung Viertelregelung	¼
=	Zwischenergebnis	13.750 €
=	abgerundeter BLP (vgl. BMF-Schreiben vom 05.11.2021, Rz. 12)	13.700 €
x	0,03 %	0,03 %
x	Entfernungskilometer	25 km

=	Wert pro Monat		102,75 €
x	Anzahl der Monate		5
=	Wert pro Jahr		513,75 €
./.	abzugsfähige EFP		632 €
	20 km x 0,30 € x 80 Tage =	480 €	
	5 km x 0,38 € x 80 Tage =	152 €	
=	Hinzurechnungsbetrag (n.a. BA)		0 €

Übung 3: Internationales Steuerrecht

Sachverhalt

Die A GmbH aus Deutschland unterhält in einem DBA-Staat eine weitere Produktionsstätte. Der nach deutschen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelte Gewinn aus diesem Staat beträgt 500.000 € und ist in dem Jahresüberschuss der A GmbH enthalten.

Aufgabenstellung

Welche Auswirkungen ergeben sich durch diesen Gewinn auf das zu versteuernde Einkommen der A GmbH? Nehmen Sie hierfür das OECD-MA zur Hand.

Lösung

- Die A GmbH ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, da sie ihren Sitz in Deutschland hat, § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG.
- Die unbeschränkte Steuerpflicht umfasst grundsätzlich alle Welteinkünfte, § 1 Abs. 2 KStG.
- Dementsprechend unterliegen auch die ausländischen Betriebsstättengewinne grundsätzlich dem deutschen Besteuerungsrecht.
- Gleichwohl kann es hier zu einer Doppelbesteuerung kommen, da der ausländische Staat aufgrund der ausländischen Betriebsstätte ebenfalls ein Besteuerungsrecht begründen könnte (z.B. könnte die A GmbH, je nach nationaler Regelung, dort dann beschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit ihren dortigen Einkünften sein).
- Dementsprechend ist nach dem DBA zu prüfen, wie hier eine Doppelbesteuerung vermieden wird und welchem Staat das Besteuerungsrecht letztendlich zusteht.
- Bei der Produktionsstätte im ausländischen Staat handelt es sich um eine Betriebsstätte im Sinne des Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 lit. d) OECD-MA.
- Das Besteuerungsrecht steht nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA dem ausländischen Staat zu.
- Gemäß Art. 23 A OECD-MA erfolgt die Vermeidung einer Doppelbesteuerung dadurch, dass Deutschland als Ansässigkeitsstaat (vgl. Art. 4 OECD-MA) die Einkünfte von der deutschen Steuer freistellt (sog. Freistellungsmethode).
- Die Einkünfte aus der Betriebsstätte werden daher nicht in Deutschland besteuert und sind außerbilanziell i.H.v. 500.000 € zu kürzen.

Übung 4: Änderung und Einspruch

Sachverhalt

Die E GmbH & Co KG hatte ihre Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für Jahr 01 im Jahr 02 beim Finanzamt eingereicht. Das Finanzamt erließ noch im Jahr 02 den Bescheid für das Jahr 01.

Am 12.08.06 erhielt die E GmbH & Co. KG einen geänderten Bescheid für den Besteuerungszeitraum 01. Der Bescheid trägt das Datum vom 10.08.06 und erhöht die Einkünfte des Gesellschafters K um 10.000 €. Aus dem Erläuterungstext zum Bescheid geht hervor, dass das FA Sonderbetriebsgewinne von K erfasst hat, die im ursprünglichen Bescheid nicht enthalten waren. Diese Sonderbetriebsgewinne stammen aus einer anonymen Anzeige, auf Grundlage dessen die Finanzbehörde zuvor Ermittlungen gestartet und Rückfragen bei der E GmbH & Co. KG gestellt hatte. Die Sonderbetriebsgewinne waren in der ursprünglichen Veranlagung für das FA nicht erkennbar.

Mit Datum vom 11.09.06 (Eingang beim FA am 13.09.06) erhob der K als Gesellschafter (kein Geschäftsführer) im Namen der Gesellschafter „Widerspruch“ gegen den Bescheid. Er beantragt die Berücksichtigung weiterer Sonderbetriebsausgaben i.H.v. 2.000 €, die in den vom FA erfassten Sonderbetriebsgewinnen nicht enthalten waren.

Aufgabenstellung

- a) Erläutern Sie, ob die Änderung des Bescheids vom 10.08.06 über die GuE Feststellung des Jahres 01 rechtmäßig war.
- b) Erläutern Sie, wie der Widerspruch des K zu würdigen ist und ob dieser rechtzeitig beim FA eingegangen ist.
- c) Erläutern Sie, ob die Sonderbetriebsausgaben noch berücksichtigt werden können.

Lösung

Aufgabenteil a)

Für die GuE Feststellung gelten die Vorschriften der Festsetzung sinngemäß, § 181 Abs. 1 S. 1 AO. Die durch die anonyme Anzeige bekannt gewordenen Tatsachen sind aus Sicht des FA erst nachträglich bekannt geworden und führen zu einer höheren Steuer – eine Änderung nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist damit grundsätzlich möglich. Gleichwohl kann die Bestandskraft nur durchbrochen werden, sofern die Feststellungsfrist mit Bekanntgabe des Änderungsbescheids noch nicht abgelaufen war, § 169 Abs. 1 S. 1 AO:

Beginn der FF (§ 170 Abs. 2 Nr. 1 AO) mit Ablauf des Jahres 02
Dauer der FF (§ 169 Abs. 2 Nr. 2 AO) = 4 Jahre
Ende der FF = Ablauf 06

Die Änderung des Bescheids konnte daher im Jahr 06 rechtmäßig erfolgen.

Aufgabenteil b)

Den Begriff des „Widerspruchs“ kennt die AO nicht – stattdessen ist der Widerspruch als Einspruch (§§ 347 ff. AO) zu interpretieren, da mit dem Einspruch dem Rechtsschutzbegehren des Steuerpflichtigen am Ehesten Rechnung getragen wird. Die unrichtige Bezeichnung ist unschädlich (§ 357 Abs. 1 S. 3 AO), die Formerfordernisse wurden gewahrt.

K war auch einspruchsbefugt, da es sich um die Frage von Sonderbetriebsgewinnen handelt, die ihn persönlich angeht, § 352 Abs. 1 Nr. 5 AO.

Die Einspruchsfrist beträgt einen Monat (§ 355 Abs. 1 S. 1 AO) und beginnt mit Bekanntgabe des VA. Dieser gilt am dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben, §§ 124 Abs. 1, 122 Abs. 2 Nr. 1 AO. Aufgabe zur Post war das Bescheiddatum 10.08.06, somit gilt der Bescheid am 13.08.06 als bekanntgegeben. Die FF beginnt damit am 14.08.06 (§§ 108 Abs. 1 AO, 187 Abs. 1 BGB) und endet mit Ablauf des 13.09.06 (§§ 108 Abs. 1 AO, 188 Abs. 2 BGB). Der Einspruch ist damit fristgerecht eingegangen und damit zulässig, § 358 S. 1 AO.

Aufgabenteil c)

Nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 lit. a) AO kann der Bescheid im Rahmen einer Abhilfe geändert werden. Dies wird auch nicht durch § 351 Abs. 1 AO eingeschränkt.