

KNOLL

Steuerrechts-Institut +

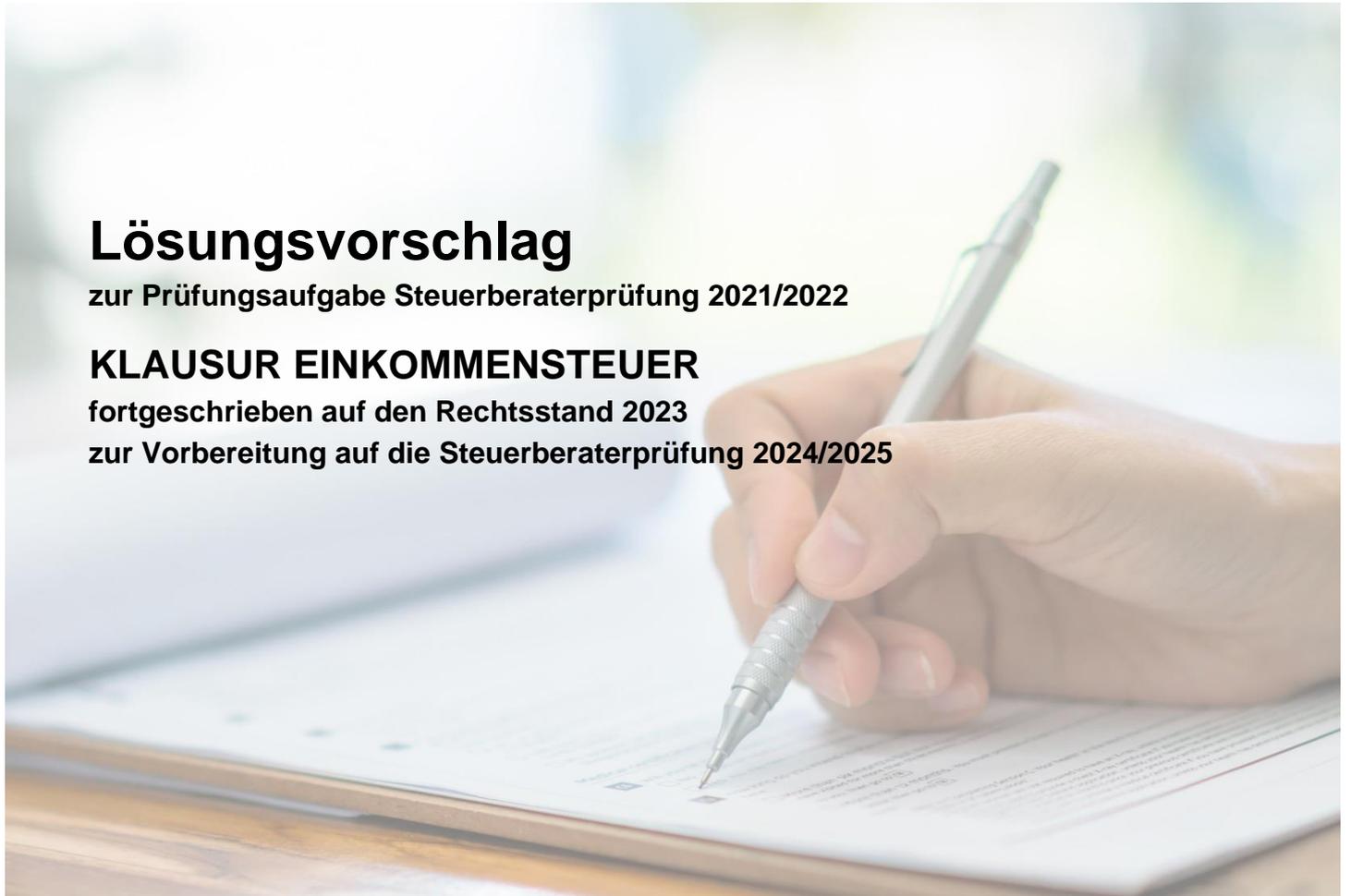
Lösungsvorschlag

zur Prüfungsaufgabe Steuerberaterprüfung 2021/2022

KLAUSUR EINKOMMENSTEUER

fortgeschrieben auf den Rechtsstand 2023

zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2024/2025





© Steuerrechts-Institut KNOLL GmbH

www.knoll-steuer.com

Alle Rechte vorbehalten. Dieses Dokument ist urheberrechtlich geschützt. Eine Verwertung ohne Einwilligung der Steuerrechts-Institut Knoll GmbH außerhalb der eigenen Fortbildungszwecke, etwa auch der Verkauf, ist unzulässig. Wir verweisen auf unsere allgemeinen Geschäftsbedingungen.

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir in unseren Lehrmaterialien auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Sämtliche Personenbezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.



Der KNOLL-Lösungsvorschlag soll Ihnen ein Verständnis darüber geben, welche Aspekte in welcher Ausführlichkeit in der Prüfung zur Erreichung der vollen Punktzahl unter Berücksichtigung der Bearbeitungszeit von sechs Stunden aufzuführen sind. Er entspricht unserer langjährigen Prüfungserfahrung und ist nicht zu verwechseln mit den bei unseren Klausuren üblichen, sehr ausführlichen KNOLL Lösungshinweisen, die der gezielten fachlichen Nacharbeit dienen.

Punkte

TEIL I: EINKOMMENSTEUER

SACHVERHALT 1

1. Übertragung des Zweifamilienhauses

AT hat das Zweifamilienhaus im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworben. Soweit sie eine Ausgleichszahlung leistet, liegt ein Veräußerungs- und Anschaffungsgeschäft vor (BMF vom 13.1.1993, Beck'sche Steuererlasse 1 § 7/3, kurz BMF 1 § 7/3, Rz. 7).

Da Leistung und Gegenleistung nicht nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen wurden, ist nicht von einem vollentgeltlichen Vorgang auszugehen (BMF 1 § 7/3, Rz. 2). Der Vorgang ist daher in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil entsprechend dem Verhältnis der Verkehrswerte von Leistung und Gegenleistung aufzuteilen (BMF 1 § 7/3, Rz. 14).

1 (1)

Im Zeitpunkt der Übertragung hat das Zweifamilienhaus einen Verkehrswert i. H. v. 700.000 € (Wert des Gebäudes: 500.000 €; Wert des Grundstücks: 1.000 qm x 200 €/qm = 200.000 €). Die Gegenleistung (Ausgleichszahlung an BT) betrug nach dem Sachverhalt 350.000 €.

1 (2)

Im Ergebnis hat AT das Zweifamilienhaus zu je (350.000 €/700.000 € =) 50 % entgeltlich und unentgeltlich erworben.

1 (3)

Die von AT getragenen ANK (Notar, Gerichtskosten, etc.) i. H. v. 14.000 € sind in voller Höhe dem entgeltlich erworbenen Teil zuzurechnen (BMF 1 § 7/3, Rz. 13). Damit betragen die gesamten AK 364.000 €.

1 (4)

Das WG ist entsprechend den Nutzungsverhältnissen durch AT in 2 WG aufzuteilen (R 4.2 Abs. 4 EStR), Erdgeschoss (eigene Wohnzwecke), Obergeschoss (fremde Wohnzwecke).

1 (5)

Die Aufteilung erfolgt nach den Nutzflächen eines Gebäudeteils zur Nutzfläche des ganzen Gebäudes (R 4.2 Abs. 6 EStR) hier also (150 qm/100 qm=) 60:40.

1 (6)

Die Aufteilung des Grund und Bodens („GruBo“) erfolgt nach dem gleichen Maßstab. Die AK sind zudem nach dem Verhältnis der Verkehrswerte (H 7.3 EStH, „Kaufpreisaufteilung“, 3. Spstr.) auf GruBo und das Gebäude aufzuteilen. 200.000 € (1.000 qm x 200 €/qm) zu 500.000 € ergibt Aufteilung der AK zu $\frac{2}{7}$ auf den GruBo und $\frac{5}{7}$ auf das Gebäude.

Berechnung der AK der entgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter aus Gesamtkosten von 364.000 €. Davon EG 60 % = 218.400 € und OG 145.600 €.

GruBo-Anteil EG $\frac{2}{7}$ 62.400 €

Gebäudeanteil EG $\frac{5}{7}$ 156.000 €

GruBo-Anteil OG $\frac{2}{7}$ 41.600 €

1 (7)

Gebäudeanteil OG $\frac{5}{7}$ 104.000 €

1 (8)

Hinsichtlich der unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgüter kann AT nach § 11d EStDV keine AfA mehr geltend machen, da das Gebäude bereits vollständig abgeschrieben war.

Hinsichtlich des OG sind nach (§ 9 Abs. 5 S. 2 EStG i. V. m.) § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG anschaffungsnahe HK zu prüfen (energetische Sanierungsmaßnahmen, Baderneuerung).



1 (9) Dabei ist auf den jeweils selbständigen Gebäudeteil abzustellen (BMF v. 20.10.2017, Beck'sche Steuererlasse 1 § 6/14).

Bei teilentgeltlichem Erwerb können an HK nur im Verhältnis zum entgeltlichen Teil gegeben sein (R 6.4 Abs. 1 S. 2 EStR; 50 %). Die Aufwendungen für die Anbringung der Wärmedämmfassade, die Erneuerung der Heizungsanlage sowie den Energieberater sind gleichmäßig auf sämtliche Gebäudeteile entsprechend den Nutzungsverhältnissen des Gebäudes aufzuteilen.

Die Gesamtaufwendungen i. H. v. (14.000 € + 15.000 € + 1.000 € =) 30.000 € verteilen sich daher wie folgt:

EG: 60 % von 30.000 € = 18.000 €

OG: 40 % von 30.000 € = 12.000 €, davon ½ (entgeltlich erworbener Anteil) 6.000 €

Den Aufwendungen für das OG sind in einem zweiten Schritt die Aufwendungen für die Erneuerung der Fenster im OG i. H. v. 8.000 € und der Baderneuerung i. H. v. 20.000 € je zur Hälfte (= entgeltlicher erworbener Anteil) hinzuzurechnen (½ von (8.000 € + 20.000 €) = 14.000 €).

Die Aufwendungen für das OG übersteigen nach Abzug der Umsatzsteuer die maßgeblichen anteiligen AK (WP 7):

6.000 € + 14.000 € = 20.000 € (inkl. Umsatzsteuer)

20.000 € / 1,19 = 16.806 € (netto)

1 (12) 16.806 € ist größer als 15.600 € (= 15 % von 104.000 €). Damit erhöhen sich die AK für den entgeltlich erworbenen Teil des OG um 20.000 € (§ 9b Abs. 1 EStG; § 4 Abs. 12 Buchst. a UStG, § 9 UStG).

2. Ermittlung der Einkünfte

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG)

Aus der Vermietung der Wohnungen im OG und DG erzielt AT Einkünfte i. S. v. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, die sich aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

1 (13) Wegen der auf Dauer angelegten Vermietung ist von der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen (BMF v. 8.10.2004, Beck'sche Steuererlasse 1 § 21/5, Rz. 1).

1 (14) Aufgrund der im Vergleich zur ortsüblichen Miete geringeren Miete ist § 21 Abs. 2 EStG zu prüfen. Dabei ist die ortsübliche Marktmiete mit der vereinbarten Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten zu vergleichen (R 21.3 EStR). Das Verhältnis (750 €/1.250 €) beträgt 60 %, sodass § 21 Abs. 2 S. 1 EStG nicht anzuwenden ist. Auch § 21 Abs. 2 S. 2 EStG ist somit nicht anzuwenden. Die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht fällt nach dem Sachverhalt negativ aus, die Werbungskosten sind nur zu 60 % zu berücksichtigen.

1 (15) Die vereinnahmte Miete entfällt vollständig auf den entgeltlichen Teil der Vermietung und ist daher in voller Höhe (750 € x 12 = 9.000 €) anzusetzen. Hinsichtlich der Vermietung des DG liegt keine verbilligte Nutzungsüberlassung vor. Die im Jahr 2023 vereinnahmte (§ 11 Abs. 1 EStG) Miete beträgt 1.000 €. Die Summe der Mieteinnahmen (§ 8 EStG) beträgt (9.000 € + 1.000 € =) 10.000 €.



- Hinsichtlich des entgeltlich erworbenen Gebäudeteils (OG) sind Abschreibungen zu berücksichtigen. Die AfA-BMG für den entgeltlich erworbenen Anteil beträgt 124.000 € (= 104.000 € + 20.000 €) (vgl. WP 7, 9-12).
- Die Abschreibung berechnet sich nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG wie folgt:
 $2\% \text{ von } 124.000 \text{ €} = 2.480 \text{ €}$.
- Hinsichtlich des unentgeltlich erworbenen Gebäudeanteils (OG) sind nach § 11d EStDV keine
- 1 (16) Abschreibungen mehr zulässig (WP 8).
- Zudem sind für die DG-Aufstockung (neue Wohnung, § 181 Abs. 9 BewG; BMF v. 7.7.2020, Beck'sche Steuererlasse 1 § 7b/1, Rz. 25, 3. Spstr.) Sonderabschreibungen nach § 7b EStG
- 1 (17) i. H. v. 5 % im Jahr der Herstellung möglich.
- § 7b Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG setzt eine Baumaßnahme auf Grund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 gestellten Bauantrags voraus, durch die eine neue Wohnung hergestellt wird: Der Bauantrag wurde nach dem Sachverhalt im Januar 2023 gestellt.
- Bei einer Gesamtwohnfläche von 80 qm ergeben sich maßgebliche HK i. H. v. 2.500 €/qm
- 1 (18) (= 200.000 €/80 qm; damit nicht über 5.200 €/qm, § 7b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG).
- Nach dem Sachverhaltshinweis erfüllt das von den Eheleuten T auf AT übertragene Gebäude die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse; dies wird auch durch Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen (§ 7b Abs. 2 Nr. 2 EStG).
- Die Wohnung in der DG-Aufstockung dient zudem der langfristigen Überlassung zu Wohnzwecken (§ 7b Abs. 2 Nr. 3 EStG).
- 1 (19)
- Die BMG für die Sonderabschreibungen nach § 7b Abs. 1 EStG ist nach § 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG auf 4.000 €/qm Wohnfläche begrenzt und beträgt demnach 320.000 € (= 80 qm x 4.000 €). Da die tatsächliche AfA-BMG nur 200.000 € beträgt, ist diese Höchstgrenze bindend. Die Sonderabschreibung für 2023 berechnet sich demnach wie folgt:
 $5\% \text{ von } 200.000 \text{ €} = 10.000 \text{ €}$
- 1 (20) Im Jahr der Anschaffung erfolgt keine zeitanteilige Aufteilung (BMF 1 § 7b/1, Rz. 67).
- Die gesamten Aufwendungen für die DG-Aufstockung unterliegen als nachträgliche HK der linearen AfA nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, da die Wohnung nach dem 31.12.2022 fertiggestellt worden ist. Damit ist der AfA-Satz von 3 % anzuwenden, da keine Anhaltspunkte für eine kürzere Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 S. 2 EStG) genannt werden (R 7.4 Abs. 9 S. 2 EStR). Da es sich bei der DG-Aufstockung um nachträgliche HK handelt, sind diese bei der Bemessung der AfA als zu Beginn des Jahres aufgewendet anzusehen (R 7.4 Abs. 9 S. 3 EStR). Die lineare AfA berechnet sich demnach wie folgt:
- 1 (21) $3\% \text{ von } 200.000 \text{ €} = 6.000 \text{ €}$
- Hinsichtlich der Aufwendungen für energetische Sanierungsmaßnahmen und die Baderneuerung liegen sofort abzugsfähige Werbungskosten vor, soweit die Aufwendungen auf den unentgeltlich erworbenen Gebäudeteil (= 50 %) entfallen. Soweit die Aufwendungen auf den entgeltlich erworbenen Anteil des Gebäudes entfallen, stellen sie nachträgliche HK dar (WP 9-12) und werden im Wege der AfA berücksichtigt. Als sofort abzugsfähigen Erhaltungsaufwendungen anzusetzen sind:
- | | |
|--|----------------|
| Energetische Sanierungsmaßnahmen (WP 9-12) | 6.000 € |
| Baderneuerung (50 % von 20.000 €) | 10.000 € |
| Erneuerung Fenster OG (50 % von 8.000 €) | <u>4.000 €</u> |
| 1 (22) Summe | 20.000 € |
- Zu den abzugsfähigen WK gehören auch die im Jahr 2023 gezahlten laufenden Betriebskosten für die vermieteten Wohnungen i. H. v. 3.850 € (= 12 x 300 € + 250 €).



	Einnahmen (§ 8 EStG)	10.000 €
	Werbungskosten (§ 9 EStG)	
	AfA OG (WP 16)	2.480 €
	Betriebskosten OG	3.600 €
	Erhaltungsaufwand (WP 22)	<u>20.000 €</u>
	Zwischensumme	26.080 €
	anteilig 60 % (WP 14-15)	./. 15.648 €
	AfA-Anbau (WP 21)	./. 6.000 €
	Sonderabschreibung (WP 20)	./. 10.000 €
	Betriebskosten Anbau	<u>./. 250 €</u>
1 (23)	Einkünfte § 21 EStG	./. 21.898 €

Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG)

AT erzielt aus ihren Kapitalanlagen Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (Dividenden), § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (Zinsen), § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG (Verluste aus der Veräußerung von Aktien), § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG (Gewinne aus Termingeschäften).

Die im VZ 2023 erzielten Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen nicht mit den anderen Kapitalerträgen ausgeglichen werden (§ 20 Abs. 6 S. 4 EStG). Der Verlust ist gesondert festzustellen (§ 20 Abs. 6 S. 4 2. HS EStG i. V. m. § 20 Abs. 6 S. 3 1. HS EStG).

- 1 (24) Von den Kapitalerträgen ist ein Sparer-Pauschbetrag i. H. v. 1.000 € abzuziehen (§ 2 Abs. 2 S. 2 EStG, § 20 Abs. 9 S. 1 EStG).

Die steuerpflichtigen Kapitalerträge ermitteln sich daher wie folgt:

Dividenden	25.000 €
Zinsen	15.000 €
Gewinne aus Termingeschäften	40.000 €
Abzgl. Sparer-Pauschbetrag	<u>./. 1.000 €</u>
Einkünfte aus Kapitalvermögen	79.000 €

- 1 (25) Die Kapitalerträge unterliegen grundsätzlich der KapESt (§ 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, Nr. 7, Nr. 11 EStG), die abgeltende Wirkung hat (§ 43 Abs. 5 S. 1 EStG; § 2 Abs. 5b EStG).

AT kann die „Günstigerprüfung“ nach § 32d Abs. 6 EStG zu beantragen. Diese führt für AT zu einem günstigeren Ergebnis, da nur in diesem Fall ein Ausgleich mit den Verlusten aus § 21 EStG im VZ 2023 ermöglicht wird und § 35c EStG (WP 27-30) zu einer Ermäßigung führt.

- 1 (26) Die Besteuerung nach der tariflichen Einkommensteuer führt bei einem Steuersatz von 30 % zu einer tariflichen Einkommensteuer i. H. v. 17.130 € (= (79.000 € - 21.898 €) x 30 %) und ist damit geringer als die Abgeltungsteuer i. H. v. (25 % von 79.000 € =) 19.750 €. Durch die Günstigerprüfung kommt es zur Anrechnung einbehaltener Kapitalertragsteuer (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG),

Steuerermäßigung nach § 35c EStG

Für die von AT durchgeführten energetischen Sanierungsmaßnahmen steht ihr u.a. im Jahr 2023 eine Steuerermäßigung i. H. v. 7 % der angefallenen Aufwendungen zu. Erforderliche Anträge gelten als gestellt.



Die Steuerermäßigung erhöht sich um 50 % der Aufwendungen für einen Energieberater (§ 35c Abs. 1 S. 4 EStG). Das begünstigte Objekt ist älter als zehn Jahre (§ 35c Abs. 1 S. 2 EStG).

1 (27)

Zu den begünstigten Maßnahmen zählen die Erneuerung der Fenster im EG (§ 35c Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG), der Heizungsanlage (§ 35c Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG) sowie der Anbringung einer Wärmedämmfassade (§ 35c Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG). Begünstigt sind die Aufwendungen jedoch nur, soweit sie auf den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäudeteil (EG) entfallen (§ 35c Abs. 1 S. 1 EStG) und u.a. keine Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wurde (§ 35c Abs. 3 S. 2 EStG).

1 (28)

Im Übrigen sind die Voraussetzungen an die durchgeführten Maßnahmen (§ 35c Abs. 1 S. 7 EStG) als erfüllt anzusehen, da der AT die erforderlichen Fachunternehmerbescheinigungen vorliegen (§ 35c Abs. 4 Nr. 1 EStG) und die Zahlungen auf die Konten der Erbringer erfolgt sind (§ 35c Abs. 4 Nr. 2 EStG). AT hat die Wohneinheit im EG im Jahr 2023 zudem ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt (§ 35c Abs. 2 EStG).

Die begünstigten Aufwendungen für die Anbringung der Wärmedämmfassade, der Erneuerung der Heizungsanlage sowie des Energieberaters sind gleichmäßig auf sämtliche Gebäudeteile entsprechend den Nutzungsverhältnissen aufzuteilen. Auf das EG entfallen demnach 60 % der Aufwendungen (WP 9-12). Die Aufwendungen zur Erneuerung der Fenster im EG sind dagegen ausschließlich dem EG zuzuordnen.

1 (29)

Die Steuerermäßigung nach § 35c EStG ermittelt sich demnach wie folgt:

Anbringung Wärmedämmfassade (60 % von 14.000 €)	8.400 €
Erneuerung Heizungsanlage (60 % von 15.000 €)	9.000 €
Erneuerung Fenster im EG	<u>12.000 €</u>
BMG nach § 35c Abs. 1 S. 1 EStG	29.400 €
davon 7 %, max. 14.000 €	2.058 €
Aufwendungen Energieberater 50 % von 600 € (= 60 % von 1.000 €), § 35c Abs. 1 S. 4 EStG	<u>300 €</u>
Summe Steuerermäßigung nach § 35c EStG	2.358 €

1 (30) Der Höchstbetrag von 40.000 € wird nicht überschritten (§ 35c Abs. 1 S. 5 2. HS EStG).



SACHVERHALT 2

1. Einkunftsart und Ermittlung der Einkünfte für den VZ 2023

TS erzielt aus seiner Tätigkeit Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG als Gewinn zu ermitteln. TS ermittelt diesen zulässigerweise (§§ 140, 141 AO) nach § 4 Abs. 3 EStG.

1 (31) Zum 31.12.2023 ermittelter vorläufiger Gewinn: 50.000 €.

Die Einbringung des Betriebsvermögens gegen neue Anteile an der S-GmbH stellt eine Veräußerung i. S. v. § 18 Abs. 3 S. 2 i. V. m § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar. Im Zeitpunkt der Einbringung muss TS zum Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 EStG übergehen (R 4.5 Abs. 6 EStR).

1 (32)

Der Übergangsgewinn gehört zum laufenden Gewinn. Eine Verteilung des Übergangsgewinns scheidet nach R 4.6 Abs. 1 S. 3 EStR aus, da die Einbringung eine Betriebsveräußerung darstellt (H 4.6 EStH, „Keine Verteilung des Übergangsgewinns“).

1 (33)

Der Übergangsgewinn berechnet sich wie folgt (Anlage 1 zur R 4.6 EStR):

1. Forderung gegenüber Mandanten

Die zum 31.12.2023 ausstehenden Forderungen i. H. v. 40.000 € haben sich noch nicht ausgewirkt. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt eine erfolgsneutrale Ausbuchung im Zeitpunkt der Vereinnahmung. Daher ist eine Hinzurechnung i. H. v. 40.000 € vorzunehmen.

1 (34)

2. Lohnverbindlichkeiten

Die zum 31.12.2023 bestehenden Lohnverbindlichkeiten haben sich bisher nicht ausgewirkt. Bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG erfolgt eine erfolgsneutrale Ausbuchung. Es ist folglich eine Abrechnung i. H. v. 30.000 € vorzunehmen.

Damit ergibt sich ein Übergangsgewinn zum 31.12.2023 von 40.000 € minus 30.000 € = 10.000 €.

1 (35) **Damit Gewinnerhöhung** **+ 10.000 €**

Die Überführung des Oldtimers in das Privatvermögen stellt eine Entnahme dar, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 1. HS EStG mit dem Teilwert zu bewerten ist.

1 (36) **Damit Gewinnerhöhung** **+ 50.000 €**

Zudem sind auf das Bürogebäude AfA (§ 4 Abs. 3 S. 3 EStG i. V. m. § 7 EStG) bis zum 31.12.2023 vorzunehmen. Die AK für das Gebäude betragen 400.000 € (= 80 % von 500.000 €). Der AfA-Satz beträgt nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG 3 %. Die jährliche AfA beträgt somit 12.000 € (= 3 % von 400.000 €).

Der Restwert des Gebäudes zum 31.12.2023 ermittelt sich wie folgt:

AK zum 1. Januar 2012 400.000 €

AfA für 12 Jahre (2012-2023; 12 x 12.000 €) ./ 144.000 €

1 (37) Restwert am 31. Dezember 2023 256.000 €



- 1 (38) Damit ergibt sich folgende Bilanz zum 31.12.2023:

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	100.000 €	Kapital	416.000 €
Gebäude (siehe WP 37)	256.000 €		
BGA	150.000 €		
Honorarforderung	40.000 €		
Bank	<u>100.000 €</u>	Verbindlichkeiten	<u>230.000 €</u>
	646.000 €		646.000 €

Es ergeben sich Einkünfte nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG von 50.000 € + 10.000 € (WP 35) + 50.000 € (WP 36) = 110.000 €.

2. Einbringung des Betriebsvermögens nach §§ 1, 20 UmwStG

- Das UmwStG ist nach § 1 Abs. 3 Nr. 4 UmwStG **sachlich** auf die Einbringung von BV durch **Einzelrechtsnachfolge** anwendbar (BMF v. 11.11.2011, Beck'sche Steuererlasse 130, Tz. 01.43, kurz BMF 130). Die S-GmbH als übernehmende Gesellschaft erfüllt die Bedingungen des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG. Der Einbringende i. S. d. § 20 UmwStG (TS) erfüllt die Bedingungen des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Bu. a Doppelbu. bb UmwStG.

- 1 (39) TS hat seinen gesamten Betrieb (die Steuerberatungspraxis) in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und dafür neue Anteile der S-GmbH erhalten (Sacheinlage i. S. d. § 20 Abs. 1 UmwStG). TS hat den gesamten Betrieb i. S. d. (§18 Abs. 3 i. V. m) § 16 Abs. 1 EStG eingebracht, da er sämtliche funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs auf die übernehmende Gesellschaft übertragen hat (BMF 130, Tz. 20.06). Weder die zurückbehaltenen Forderungen noch der ins Privatvermögen überführte Oldtimer stellen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen für die Tätigkeit eines Steuerberaters dar. Für betriebsnotwendige Fahrten steht TS ein geleaster Firmen-PKW zur Verfügung.

- 1 (40) Grundsätzlich hat die S-GmbH als übernehmende Gesellschaft das eingebrachte BV mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 20 Abs. 2 S. 1 1. HS UmwStG). Allerdings sind die Bedingungen des § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG vollumfänglich erfüllt: Insbesondere liegt in der Übernahme von Verbindlichkeiten des eingebrachten Betriebs keine „sonstige Gegenleistung“ (§ 20 Abs. 2 S. 2 Nr. 4 UmwStG). Damit stellt die übernehmende S-GmbH nach den Hinweisen zum Sachverhalt einen Antrag zum Ansatz der Buchwerte. Einbringungszeitpunkt ist der 31.12.2023 (BMF 130, Tz. 20.13); ein Antrag auf Rückbeziehung wurde nicht gestellt (§ 20 Abs. 5 S. 1 UmwStG).

- 1 (41) In der Bilanz der S-GmbH ist eine Verbindlichkeit aus den Nebenkosten (Grunderwerbsteuer, Notar, etc.) i. H. v. 60.000 € zu passivieren (§ 246 Abs. 1 S. 3, § 253 Abs. 1 S. 2 HGB, § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG; BMF 130, Tz. 23.01) und zum Nennwert zu bewerten, § 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG. Die Nebenkosten sind als ANK des Grund und Bodens sowie des Gebäudes zu aktivieren (§ 255 Abs. 1 S. 2 HGB, § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 5 Abs. 1 S. 1 EStG), und zwar im Verhältnis der Verkehrswerte (H 7.3 EStH, „Kaufpreisaufteilung“, 3. Spstr.)
- 1 (42) des Grund und Bodens (20 %) und des Gebäudes (80 %).



Damit ergibt sich folgende Bilanz der S-GmbH **zum 31.12.2023** (BMF v. 10.11.2021, Beck'sche Steuererlasse 100 § 1a/1, Rz. 41):

Aktiva		Passiva	
Grund und Boden	112.000 €	Grundkapital	50.000 €
Gebäude	304.000 €	Kapitalrücklage	351.000 €
BGA	150.000 €		
Bank	<u>125.000 €</u>	Verbindlichkeiten	<u>290.000 €</u>
1 (43)	691.000 €		691.000 €

- Gemäß § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG gilt der Wert, mit dem die S-GmbH das eingebrachte BV ansetzt (416.000 € - 40.000 € (Honorarforderungen) = 376.000 €, WP 38), für TS als Veräußerungspreis des eingebrachten BV und als AK der Anteile an der S-GmbH. Da sich der Veräußerungspreis nach § 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG und der Buchwert des eingebrachten BV entsprechen, entsteht bei ihm kein Gewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, § 16 Abs. 2 S. 1 EStG. Die AK der Anteile an der S-GmbH erhöhen sich bei TS von 25.000 € (§ 17 Abs. 2a EStG) um 376.000 € (§ 20 Abs. 3 S. 1 UmwStG) auf 401.000 €.
- 1 (44)

3. Besteuerung des Einbringungsgewinns I nach § 22 Abs. 1 UmwStG

Da eine Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG, WP 41) vorliegt und der Einbringende TS die erhaltenen Anteile innerhalb von sieben Jahren nach dem 31.12.2023 (WP 41) veräußert hat, ist der Gewinn aus der Einbringung rückwirkend (§ 22 Abs. 1 S. 2 UmwStG, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AO) im Jahr 2023 als Gewinn des TS im Sinne von (§ 18 Abs. 3 EStG i. V. m.) § 16 EStG zu versteuern, § 22 Abs. 1 S. 1 1. HS UmwStG.

- Nach den Hinweisen gelten die nach § 22 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 UmwStG jeweils auf dem 31.5. erforderlichen Nachweise als erbracht.
- 1 (45)

- Einbringungsgewinn I ist der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten BV den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte BV angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes abgelaufene Zeitjahr (§ 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG, hier drei Zeitjahre). § 16 Abs. 4 EStG sowie § 34 EStG sind ausgeschlossen (§ 22 Abs. 1 S. 1 2. HS UmwStG).
- 1 (46)

Der Einbringungsgewinn I ermittelt sich nach § 22 Abs. 1 S. 3 UmwStG wie folgt:

Buchwert (416.000 € ./ 40.000 €) (WP 38)	376.000 €
Stille Reserven im Betriebsgrundstück (gemeiner Wert 600.000 € - Buchwert (WP 37) 256.000 €)	244.000 €
Firmenwert laut Sachverhalt	<u>500.000 €</u>
Gemeiner Wert des Betriebsvermögens zum 31.12.2023	1.120.000 €
Abzgl. Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte BV angesetzt hat	<u>376.000 €</u>
Zwischensumme	744.000 €
Abzgl. ^{3/7}	<u>318.857 €</u>
1 (47) Einbringungsgewinn I	425.143 €



- § 6b EStG findet auf den Einbringungsgewinn I keine Anwendung (BMF v. 11.11.2011, Beck'sche Steuererlasse 130, Tz. 22.07). Die AK der Anteile an der S-GmbH erhöhen sich um 425.143 € (§ 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG) auf 826.143 € (BMF 130, Tz. 22.10).
- 1 (48)

4. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 17 EStG) im Veranlagungszeitraum 2026

Die Veräußerung der Anteile führt im VZ 2026 zu Einkünften i. S. d. § 17 Abs. 1 S. 1 EStG, da TS zu 100 % an der S-GmbH beteiligt ist. Der VG ermittelt sich nach § 17 Abs. 2 S. 1 EStG:

Veräußerungserlös, 40 % steuerfrei, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c S. 1 EStG	2.000.000 €	
Steuerpflichtig		1.200.000 €
Abzgl. AK (WP 48), 40 % nicht abziehbar, § 3c Abs. 2 S. 1 EStG	826.143 €	
Abziehbare AK		<u>./ 495.686 €</u>
Veräußerungsgewinn, § 17 Abs. 2 S. 1 EStG		704.314 €

- Aufgrund der Höhe des Veräußerungsgewinns und des veräußerten Anteils kommt der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG nicht zum Ansatz. Einkünfte nach § 34 Abs. 2 EStG liegen nicht vor.
- 1 (49)

Im Veranlagungszeitraum 2023 erzielt TS:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG (WP 38)	110.000 €
Einkünfte aus selbständiger Arbeit nach § 18 Abs. 3 EStG (WP 47)	<u>425.143 €</u>
Summe	535.143 €

Im Veranlagungszeitraum 2026 erzielt TS:

- | | |
|--|-----------|
| 1 (50) Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG (WP 49) | 704.314 € |
|--|-----------|

SACHVERHALT 3

1. Persönliche Einkommensteuerpflicht, Veranlagung

HP ist unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 EStG), da er in Frankfurt einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat. Bei der Eigentumswohnung handelt es sich um eine Wohnung i. S. d. § 8 AO, da sie vollumfänglich eingerichtet sowie groß genug ist und zum Wohnen geeignet ist. HP hatte die Wohnung auch inne, da er als Eigentümer über sie tatsächlich verfügen konnte und die Möglichkeit zur jederzeitigen Wohnnutzung hat. Es lagen auch Umstände (regelmäßige Nutzung der Wohnung; Einrichtung der Wohnung) vor, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird. Eine Mindestzahl von Tagen oder Wochen im Jahr für die Nutzung zu Wohnzwecken ist nicht erforderlich (AEAO zu § 8, unter 4.1 S. 4).

- 1 (51) Sie steht HP in objektiver Hinsicht jederzeit als Bleibe zur Verfügung (AEAO zu § 8, unter 3.).

Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländischen Einkünfte (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG). Ein DBA (§ 2 Abs. 1 AO) ist nicht ersichtlich. HP ist zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht zu veranlagern (§ 25 Abs. 1 EStG).

- 1 (52)

2. Ermittlung der Einkünfte

Hinzurechnungsbesteuerung

HP beherrscht durch seine 100 %-Beteiligung (§ 7 Abs. 2 AStG) als unbeschränkt Steuerpflichtiger die O-Ltd., die Sitz und Geschäftsleitung auf den Cayman Islands aufweist (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG). Die O-Ltd. stellt nach deutschem Verständnis eine Kapitalgesellschaft dar. „Maßgebendes Wirtschaftsjahr“ der O-Ltd. nach § 7 Abs. 2 AStG ist der Zeit vom 1.4.2022 bis 31.3.2023. Bei HP sind damit die Einkünfte steuerpflichtig, für die die O-Ltd. Zwischengesellschaft ist (§ 7 Abs. 1 S. 1 AStG). Die O-Ltd. ist Zwischengesellschaft für Einkünfte, die einer niedrigen Besteuerung im Sinne des § 8 Abs. 5 AStG unterliegen und nicht aus Einkünften i. S. d. § 8 Abs. 1 AStG stammen. Die niedrige Besteuerung nach § 8 Abs. 5 AStG liegt auf den Cayman Islands laut Sachverhalt vor.

- 1 (53)

Die Vermarktung von Lizenzrechten an von Dritten entwickelten Softwareprodukten stellt eine (aktive) Tätigkeit der Vermietung und Verpachtung dar (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 AStG). Diese ist jedoch bei Überlassung der Nutzung von Rechten passiv. Die O-Ltd. kann zudem nicht nachweisen, dass sie die Ergebnisse eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit auswertet (§ 8 Abs. 1 Nr. 6 Buchst. a AStG). Unwesentliche Nebenerträge sind nach der „funktionalen Betrachtungsweise“ nicht gesondert zu würdigen (BMF v. 22.12.2023, Beck'sche Steuererlasse 725, Tz. 319). Die Freigrenze des § 9 AStG kommt nicht zur Anwendung, da ausschließlich passive Einkünfte vorliegen.

§ 9 StAbwG ist nicht anzuwenden, da die Cayman Islands kein „nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet“ (§ 2 Abs. 1 StAbwG) sind, da § 2 StAbwV dieses Gebiet nicht nennt.

- 1 (54)

§ 8 Abs. 2-4 AStG ist für Drittstaaten nicht anwendbar (§ 8 Abs. 3 AStG), der Tatbestand der Hinzurechnungsbesteuerung ist erfüllt. Nach § 7 Abs. 1 AStG sind die steuerpflichtigen Einkünfte bei HP als Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anzusetzen (§ 10 Abs. 1 S. 1 AStG). Er gilt in dem VZ 2023 als zugeflossen (§ 10 Abs. 2 S. 1 AStG). Die Einkünfte sind nach deutschem Steuerrecht zu ermitteln (§ 10 Abs. 3 S. 1 AStG) und betragen damit 150.000 €. § 32d EStG und § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG sind nicht anwendbar (§ 10 Abs. 2 S. 4 AStG).

- 1 (55)

Ausschüttung aus der O-Ltd.

Aus der Beteiligung an der O-Ltd. erzielt HP eine Gewinnausschüttung, die als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung im Inland i. H. v. 50.000 € unterliegt. Bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte bzw. bei der Ermittlung der Summe

- 1 (56)



der Kapitalerträge ist ein Kürzungsbetrag nach § 11 Abs. 2 AStG abzuziehen (§ 11 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AStG).

Der Kürzungsbetrag beträgt 150.000 € (§ 11 Abs. 2 S. 1 AStG). Ein Hinzurechnungskorrekturvolumen aus vergangenen Veranlagungszeiträumen (§ 11 Abs. 3 AStG) besteht nicht. Somit wird die Ausschüttung durch den Abzug des Kürzungsbetrags im Ergebnis nicht besteuert. Auf den 31.12.2023 ist ein Hinzurechnungskorrekturvolumen gemäß § 18 AStG für HP i. H. v. 100.000 € gesondert festzustellen.

Vermietungseinkünfte

Aus der Beteiligung an der vermögensverwaltenden BP-Partnership erzielt HP Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO, die im Rahmen der Veranlagung zu ermitteln sind (§ 180 Abs. 3 S. 1 Nr. 1 AO). Sie betragen nach deutschen Grundsätzen 3.000.000 €.

1 (57) Aus dem Objekt in Brasilien erzielt HP (ausländische, § 34d Nr. 7 EStG) Vermietungseinkünfte i. H. v. 1.000.000 €. Davon sind HP 40 %, also 1.600.000 €, im Jahr 2023 zuzurechnen.

Die „Auskehrungen“ der BP-Partnership sind nach deutschem Steuerrecht als Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) zu behandeln und damit nicht steuerbar (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG).

1 (58) Die im Zusammenhang mit den in Brasilien erzielten Vermietungseinkünften erhobenen Ertragsteuern sind bei HP anteilig – entsprechend seiner Beteiligungsquote von 40 % – nach § 34c Abs. 1 S. 1 EStG dem Grunde nach anrechenbar (somit 40 % von 200.000 € = 80.000 €).

Veräußerung des inländischen Grundvermögens

Aus der vermögensverwaltenden BP-Partnership erzielt HP durch die Veräußerung des Bürogebäudes anteilig (40 %) Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, da das Gebäude innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung (2018) durch die BP-Partnership im Jahr 2023 wieder veräußert wurde.

1 (59) Nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG ermittelt sich der Veräußerungsgewinn. Als WK sind die Rechtsberatungskosten i. H. v. 300.000 € anzusetzen. Auf den Abfluss nach § 11 Abs. 2 EStG kommt es nicht an, da durch ein privates Veräußerungsgeschäft veranlasste WK immer in dem Kalenderjahr zu berücksichtigen sind, in dem der Verkaufserlös zufließt (H 23 EStH, „Werbungskosten“, 2. Spstr.).

Das Objekt wurde insgesamt 5 Jahre von der BP-Partnership gehalten und vermietet (15.12.2018 bis 14.11.2023). Daher berechnet sich die abzusetzende AfA:

AK (gesamt) im Dezember 2018	50.000.000 €
Davon entfallen auf das Gebäude 80 % (entspricht der Bemessungsgrundlage des § 7 EStG)	40.000.000 €
AfA-Satz, Fertigstellung 2008 (§ 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b EStG idF des VZ 2023)	2 %
Abgezogene AfA (= 5 Jahre x 2 % von 40.000.000 €)	4.000.000 €
Damit verbleiben als abziehbare AK	46.000.000 €
Damit ermittelt sich der Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 3 S. 1 EStG:	
Veräußerungserlös	60.000.000 €
Abzgl. Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 EStG)	./ 300.000 €
Abzgl. verbleibender AK, § 23 Abs. 3 S. 4 EStG	<u>./ 46.000.000 €</u>
Veräußerungsgewinn	13.700.000 €
Davon HP zuzurechnen (40 %); Einkünfte nach § 23 EStG	5.480.000 €

1 (60) Die Freigrenze von „weniger als 600 €“ erzieltm Gesamtgewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr 2023 ist überschritten (§ 23 Abs. 3 S. 5 EStG).

TEIL II: GEWERBESTEUER

SACHVERHALT 1

AUFGABE 1

1. Gewerbesteuerpflicht der stillen Gesellschaft

Die stille Gesellschaft (§§ 230 HGB ff.) ist ertragsteuerlich als atypisch stille Gesellschaft einzustufen, da Pia Schmidt Mitunternehmerrisiko trägt, weil sie am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Geschäftszweigs „Baustoffgroßhandel“ beteiligt ist und Mitunternehmerinitiative entfaltet, da ihr Kontroll- und Widerspruchsrechte zustehen und sie als Prokuristin für die MAX-OHG tätig ist.

1 (61)

Die atypisch stille Gesellschaft ist eine Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, deren Mitunternehmer Pia Schmidt und die MAX-OHG sind. Der Gewerbebetrieb der atypisch stillen Gesellschaft umfasst nur den Geschäftszweig „Baustoffgroßhandel“, da die atypisch stille Beteiligung von Pia Schmidt auf diesen Geschäftsbereich des Handelsgewerbes der MAX-OHG beschränkt ist (H 2.4 Abs. 5 GewStH, „Selbständige Gewerbebetriebe“).

Der Geschäftszweig „Verleih von Baumaschinen“ ist eine getrennt zu beurteilende Tätigkeit, die der MAX-OHG bzw. deren Gesellschaftern – als Mitunternehmern der MAX-OHG – zuzurechnen ist.

1 (62)

Der von der atypisch stillen Gesellschaft unterhaltene Gewerbebetrieb „Baustoffgroßhandel“ ist gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG, § 15 Abs. 2 EStG, sachlich gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG).

1 (63)

Die persönliche Gewerbesteuerpflicht gemäß § 5 Abs. 1 GewStG für den von der atypisch stillen Gesellschaft unterhaltenen Gewerbebetrieb liegt bei der MAX-OHG als Inhaberin des Handelsgewerbes (R 5.1 Abs. 2 S. 1 GewStR; H 5.1 Abs. 2 GewStH, „Steuerschuldnerschaft“).

1 (64)

2. Gewerbesteuerpflicht der MAX-OHG

Die MAX-OHG ist eine Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG und als solche sachlich gewerbesteuerpflichtig gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG, § 15 Abs. 2 EStG (§ 2 Abs. 1 S. 2 GewStG) sowie Schuldnerin der Gewerbesteuer (§ 5 Abs. 1 S. 3 GewStG). Zu dem Gewerbebetrieb der MAX-OHG gehört neben dem Geschäftszweig „Verleih von Baumaschinen“ auch die Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft (doppelstöckige Personengesellschaft; R 5.1 Abs. 2 S. 4 GewStR).

1 (65)

AUFGABE 2

1. Gewerbemessbescheid der atypisch stillen Gesellschaft

Auszugehen ist von dem einkommensteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 S. 1 GewStG). Die Verlusttragung durch Pia Schmidt i. H. v. 50.000 € stellt steuerlich keinen Ertrag dar, da es sich um eine atypisch stille Gesellschaft handelt. Daher kommt eine Hinzurechnung unter § 8 Nr. 1 Buchst. c GewStG zum Gewerbeertrag nicht in Betracht, da bereits keine Minderung des Gewinns aus dem Gewerbebetrieb vorliegt (Eingangssatz des § 8 GewStG).

1 (66)

Das von Pia Schmidt bezogene Prokuristengehalt stellt eine Sondervergütung i. S. d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG dar, da Pia Schmidt das Gehalt als Mitunternehmerin der atypisch stillen Gesellschaft für eine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezogen hat.

1 (67)



- Zu den Sonderbetriebseinnahmen gehören auch die Arbeitgeber- und Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung (H 15.8 Abs. 3 EStH, „Tätigkeitsvergütungen“, letzter Spstr.). § 3 Nr. 62 EStG ist nicht anzuwenden. Die SBE sind Teil des Gewerbeertrags (H 7.1 Abs. 3 GewStH, „Ermittlung ...“).

1 (68)	Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags der atypisch stillen Gesellschaft:	
	Vorläufiger Verlust Geschäftszweig „Baustoffgroßhandel“	./ 200.000 €
	Korrektur Verlustanteil Pia Schmidt	./ 50.000 €
	Sonderbetriebseinnahmen Pia Schmidt	<u>+ 108.000 €</u>
	Gewinn i. S. d. § 7 S. 1 GewStG = Gewerbeertrag	./ 142.000 €

- Damit ist der Gewerbesteuermessbetrag für den Erhebungszeitraum 2023 auf 0 € festzusetzen (§ 14 S. 1 GewStG). Vortragsfähige Fehlbeträge von 142.000 € sind gesondert festzustellen (§ 179 Abs. 1 AO; § 10a S. 6 GewStG).

1 (69)

2. Gewerbemessbescheid der MAX-OHG

- In den Gewinn aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 7 S. 1 GewStG ist der Gewinn des Geschäftszweigs „Verleih von Baumaschinen“ i. H. v. 350.000 € und der Verlustanteil der MAX-OHG aus der Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft i. H. v. (80 % von 250.000 € =) ./ 200.000 € einzubeziehen.

1 (70)

- § 15a Abs. 5 Nr. 1 EStG i. V. m. § 15a Abs. 1 EStG ist jedenfalls gewerbesteuerlich § 15a EStG unbeachtlich (R 7.1 Abs. 3 S. 1 Nr. 5 GewStR). Der Verlustanteil aus der Beteiligung an der atypisch stillen Gesellschaft ist gemäß § 8 Nr. 8 S. 1 GewStG i. H. v. 200.000 € hinzuzurechnen.

1 (71)

	Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags der MAX-OHG:	
	Gewinn Geschäftszweig „Verleih von Baumaschinen“	350.000 €
	Verlustanteil atypisch stille Gesellschaft	./ 200.000 €
	Nicht abziehbare Betriebsausgaben	<u>+ 60.000 €</u>
	Gewinn i. S. d. § 7 S. 1 GewStG	210.000 €
	Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 S. 1 GewStG	<u>+ 200.000 €</u>
	Gewerbeertrag, Abrundung auf volle Hundert Euro ist nicht erforderlich	410.000 €
	Freibetrag (§ 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG)	<u>./ 24.500 €</u>
	Verbleibender Gewerbeertrag	385.500 €
1 (72)	Anwendung Steuermesszahl 3,5 %, § 11 Abs. 1 S. 2, § 11 Abs. 2 GewStG, abgerundet (R 14.1 S. 3 GewStR)	13.492 €

TEIL III: KÖRPERSCHAFTSTEUER

AUFGABE 1: BERG-GMBH

Da die BERG-GmbH nach dem Sachverhalt OG im Sinne der §§ 14, 17 KStG ist, sind bei der Ermittlung ihres Einkommens die Regelungen des § 15 KStG anzuwenden. U. a. ist nach § 15 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG § 8b Abs. 1 – 6 KStG bei ihr nicht anzuwenden. Die Ausschüttung der TAL-GmbH vom 10.5.2023 i. H. v. anteilig 100.000 € verbleibt damit vollumfänglich in ihrem zuzurechnenden Einkommen.

1 (73)

Die Ausgleichszahlung an Tyll Tobes i. H. v. 34.000 € ist nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 9 EStG nicht abziehbar und damit außerbilanziell hinzuzurechnen. Die Kapitalertragsteuer, der SolZ, die VZ zur Körperschaftsteuer sowie der zugehörige SolZ sind nach § 10 Nr. 2 1. HS KStG außerbilanziell hinzuzurechnen.

1 (74)

Die Gewinnabführung an die TIP-AG ist dem Einkommen wieder hinzuzurechnen (R 14.6 Abs. 1 S. 1 KStR). Damit ermittelt sich das Einkommen der BERG-GmbH:

Gewinnabführung an die TIP-AG	533.295 €
Ausgleichszahlung an Tyll Tobes	+ 34.000 €
KapESt zur Gewinnausschüttung der TAL-GmbH	+ 25.000 €
SolZ zur Kapitalertragsteuer	+ 1.375 €
Körperschaftsteuervorauszahlung 2023	+ 6.000 €
SolZ zur Körperschaftsteuervorauszahlung 2023	+ <u>330 €</u>

1 (75)

Einkommen der BERG-GmbH 2023 600.000 €

Das Einkommen der BERG-GmbH als OG nach §§ 14, 17 KStG ist dem OT TIP-AG nur insoweit zuzurechnen, als sich aus § 16 KStG nichts anderes ergibt, § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Nach § 16 S. 1 KStG hat die BERG-GmbH als OG ihr Einkommen in Höhe von $(\frac{20}{17} \times 34.000 \text{ €}) = 40.000 \text{ €}$ selbst zu versteuern (R 16 Abs. 1 S. 2 KStR). Das verbleibende Einkommen von 560.000 € ist der TIP-AG nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG zuzurechnen. Dieses ist nach § 14 Abs. 5 S. 1 KStG gesondert und einheitlich festzustellen.

1 (76)

Das zvE der BERG-GmbH beträgt 40.000 € (WP 76). Die für die BERG-GmbH festzusetzende KSt beträgt (§ 23 Abs. 1 KStG) 6.000 €. Die auf die Gewinnausschüttung der TAL-GmbH einbehaltene KapESt ist nach § 19 Abs. 5 KStG auf die KSt des OT anzurechnen. Diese ist nach § 14 Abs. 5 S. 3 KStG gesondert und einheitlich festzustellen. Die verbleibende KSt beträgt daher ebenfalls 6.000 €.

1 (77)

AUFGABE 2: TIP-AG

a) Steuern/Aufsichtsratsvergütungen

Die KSt i. H. v. 3.500.000 € und der zugehörige SolZ i. H. v. 192.500 € sind nach § 10 Nr. 2 1. HS KStG nicht abziehbar und damit außerbilanziell dem Einkommen hinzuzurechnen.

1 (78)

Die GewSt i. H. v. 3.700.000 € ist nach § 4 Abs. 5b EStG außerbilanziell hinzuzurechnen (R 5.7 Abs. 1 EStR). Die USt-Nachzahlung für 2017 i. H. v. 1.000.000 € hat den Gewinn zutreffend gemindert.

1 (79)



- Die Zinsen gemäß § 235 AO zur USt 2017 i. H. v. 40.000 € sind nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8a EStG nicht abziehbar, ebenso wie die Zinsen nach § 233a AO, soweit diese nach § 235 Abs. 4 AO angerechnet werden. Sie sind außerbilanziell hinzuzurechnen. Die an den Aufsichtsrat gezahlten Vergütungen sind nach § 10 Nr. 4 KStG zur Hälfte außerbilanziell hinzuzurechnen (100.000 €).

b) Beteiligung an der SAT-GmbH

Die Ausschüttung der SAT-GmbH für den übertragenen 5%igen Anteil ist dem Veräußerer des Anteils zuzurechnen (§ 20 Abs. 5 S. 1 EStG). Der von der TIP-AG gezahlte Kaufpreis für die Beteiligung an der SAT-GmbH i. H. v. 500.000 € ist in zwei Teilbeträge aufzuteilen.

- Ein Teilbetrag entfällt auf den Erwerb des Anspruchs auf Auszahlung der Gewinnausschüttung (= Forderung), wobei die TIP-AG nur einen Anspruch auf die Netto-Gewinnausschüttung i. H. v. 14.725 € hatte.
- Bei dem Restbetrag i. H. v. 485.275 € handelt es sich um AK für den 5%igen Anteil an der SAT-GmbH (§ 255 Abs. 1 HGB).

Der korrekte Buchungssatz beim Erwerb der Beteiligung an der SAT-GmbH lautet:

Beteiligung SAT-GmbH	485.275 €	an	Bank	500.000 €
Anspruch auf Gewinnausschüttung	14.725 €			

Die von der TIP-AG bei der Auszahlung der Gewinnausschüttung vorgenommene Buchung ist unzutreffend. Die einbehaltene KapESt und der einbehaltene SolZ stellen für die TIP-AG keinen Aufwand dar. Die TIP-AG hätte die Auszahlung erfolgsneutral durch Ausbuchung der im Zuge des Erwerbs erworbenen Forderung berücksichtigen müssen.

Bank	14.725 €	an	Anspruch auf Gewinnausschüttung	14.725 €
------	----------	----	---------------------------------	----------

- Daher sind die Beteiligungserträge i. H. v. 20.000 € sowie der Steueraufwand i. H. v. insgesamt 5.275 € zu korrigieren.

- Der Ertrag aus der Veräußerung des Anteils an der SAT-GmbH ist zu korrigieren. Dem VP i. H. v. 600.000 € ist der zutreffende Buchwert i. H. v. 485.275 € gegenüberzustellen. Damit ergibt sich eine Gewinnerhöhung von 14.725 €. Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils ist nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG steuerfrei. Als Veräußerungskosten i. S. d. § 8b Abs. 2 S. 2 KStG ist die Vorfälligkeitsentschädigung anzusehen, da das Darlehen aus Anlass der Veräußerung vorzeitig zurückgezahlt worden ist (H 16 Abs. 12 EStH, „Vorfälligkeitsentschädigung“).

- Die für die Monate Juni bis November des Jahres 2023 gezahlten Schuldzinsen i. H. v. 2.000 € stehen nicht im Zusammenhang mit der Veräußerung. Sie sind Betriebsausgabe, § 3c Abs. 1 EStG gilt nicht (§ 8b Abs. 5 S. 2 KStG).

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich nach § 8b Abs. 2 S. 2 KStG:

Veräußerungspreis	600.000 €
Veräußerungskosten (Vorfälligkeitsentschädigung)	./ 1.000 €
Buchwert	<u>./ 485.275 €</u>
Veräußerungsgewinn	113.725 €

- Nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG gelten 5 % von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 S. 1 KStG als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Der Gewinn ist außerbilanziell um (113.725 € x 5 % =) 5.686 € zu erhöhen.

c) Darlehen VEIT-GmbH

Die VEIT-GmbH hat der TIP-AG durch die Zinszahlung im Umfang von $(10\% - 4\%) = 6$ Prozentpunkten einen Vermögensvorteil zugewendet, ohne eine wertadäquate Gegenleistung zu erhalten. Eine **verdeckte Einlage** in die TIP-AG i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG liegt vor, wenn u. a. eine dem Gesellschafter nahestehende Person (H 8.9 KStH, „Nahestehende Person“ i. V. m. H 8.5 III KStH, „Nahestehende Person“) der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (R 8.9 Abs. 1 KStR). Eine einem Gesellschafter nicht nahestehende Person hätte den Vermögensvorteil nicht eingeräumt, R 8.9 Abs. 3 S. 2 KStR.

1 (86)

Die vE des Olaf Olm in die TIP-AG beträgt $(6\% \times 1.000.000 \text{ €} \times \frac{1}{2}) = 30.000 \text{ €}$. Eine vE erhöht das Einkommen nicht, § 8 Abs. 3 S. 3 KStG. Allerdings hat die VEIT-GmbH durch die überhöhte Zinszahlung gleichzeitig eine vGA an Olaf Olm geleistet (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG). Bei der VEIT-GmbH liegt eine Vermögensminderung vor, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss beruht (R 8.5 Abs. 1 S. 1 KStR). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist hier gegeben, da die Vermögensminderung bei der VEIT-GmbH zugunsten einer dem Gesellschafter nahestehenden Person (der TIP-AG, H 8.5 III KStH, „Nahestehende Person“; R 8.5 Abs. 1 S. 3 KStR) erfolgt.

1 (87)

Das Einkommen der TIP-AG erhöht sich entgegen § 8 Abs. 3 S. 3 KStG durch eine vE, die auf einer vGA einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die vGA hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert (§ 8 Abs. 3 S. 5 KStG i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 4 KStG). Die vGA an Olaf Olm kann verfahrensrechtlich nicht mehr berücksichtigt werden.

1 (88)

Zudem hat die vGA das Einkommen der leistenden VEIT-GmbH gemindert, was nach dem Sachverhalt nicht mehr änderbar ist. Damit ist der „es-sei-denn“-Zweig in § 8 Abs. 3 S. 5 KStG nicht erfüllt. Daher bleibt das Einkommen der TIP-AG durch die überhöhte Zinszahlung nach § 8 Abs. 3 S. 5 KStG i. V. m. § 8 Abs. 3 S. 4 KStG erhöht.

1 (89)

d) Beteiligung an der BERG-GmbH

Der in der Gewinn- und Verlustrechnung erfasste Ertrag aus der Gewinnabführung i. H. v. 533.295 € ist bei der Ermittlung des zVE der TIP-AG außerbilanziell zu neutralisieren (R 14.6 Abs. 1 S. 1 KStR). Das Einkommen der BERG-GmbH ist der TIP-AG nach § 14 Abs. 1 S. 1 KStG mit Ausnahme des eigenen Einkommens nach § 16 S. 1 KStG (WP 76) zuzurechnen (560.000 €).

1 (90)

§ 8b KStG ist nach § 15 S. 1 Nr. 2 S. 2 1. HS KStG auf die im zugerechneten Einkommen enthaltene Gewinnausschüttung i. H. v. 100.000 € anzuwenden. Diese ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerfrei. § 8b Abs. 4 KStG steht der Steuerbefreiung entgegen, da die Beteiligung an der TAL-GmbH zu Beginn des KJ 2023 weniger als 10 % betrug.

Der Erwerb der Beteiligung während des Jahres 2023 im Umfang von 25 % (und damit mindestens 10 %) von einem einzigen Veräußerer in einer einzigen Transaktion gilt nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt. Damit kommt § 8b Abs. 4 KStG nicht zur Anwendung. Somit sind 100.000 € außerbilanziell abzuziehen und nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG 5.000 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben hinzuzurechnen.

1 (91)

Die Veräußerung des Anteils an der BERG-GmbH ist im VZ 2023 zu erfassen, da Nutzen- und Lasten am 31. Dezember 2023 auf den Erwerber übergegangen sind. Es ist eine Forderung auf den Veräußerungspreis zu aktivieren und der Buchwert der Anteile auszubuchen (§ 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB, § 5 Abs. 1 S. 1 EStG).

1 (92)



Die bestehende körperschaftsteuerliche Organschaft zwischen der BERG-GmbH und der TIP-AG im VZ 2023 wird durch eine auf den 31.12.2023 (24 Uhr) vorgenommene Veräußerung nicht beeinträchtigt (R 14.4 Abs. 2 KStR).

- Die BERG-GmbH hatte aus ihrem Jahresüberschuss für das Jahr 2022 einen Teilbetrag i. H. v. 120.000 € in eine Gewinnrücklage eingestellt und einen entsprechend geringeren Gewinn an die TIP-AG abgeführt. Das zuzurechnende Einkommen **im VZ 2022** war jedoch nicht gemindert (§ 8 Abs. 3 S. 1 KStG). Diese Minderabführung hatte ihre Ursache in organschaftlicher Zeit. Sie war, da sie nach dem 31.12.2021 erfolgte (§ 34 Abs. 6e S. 5, 6 KStG; BMF v. 29.9.2022, Beck'sche Steuererlasse 100 § 14/2, Tz. 1, kurz BMF 100 § 14/2), nach § 14 Abs. 4 S. 1 KStG als Einlage durch den OT in die OG zu behandeln.
- 1 (93)

- Durch diese Einlage war der Buchwert auf Ebene des OT zu erhöhen (BMF 100 § 14/2, Tz. 2). Die Einlage war dabei **nicht** auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der OG (hier 90 %) begrenzt (BMF 100 § 14/2, Tz. 4). Damit ergab sich im VZ 2022 eine Erhöhung des Beteiligungsbuchwerts an der OG von 1.700.000 € um 120.000 € auf 1.820.000 €, was in der zum 31.12.2022 aufgestellten StB des OT zutreffend behandelt wurde.
- 1 (94)

Durch den erhöhten Buchwert ist der VG im VZ 2023 entsprechend vermindert. Der bilanzielle VG beträgt (§ 8b Abs. 2 S. 2 KStG):

Veräußerungspreis	2.500.000 €
Buchwert Beteiligung BERG-GmbH (WP 94)	<u>./ 1.820.000 €</u>
1 (95) Veräußerungsgewinn	680.000 €

- Dieser VG ist nach § 8b Abs. 2 S. 1 KStG, der auch die Veräußerung eines Anteils an einer OG umfasst, steuerfrei. 680.000 € sind vom Einkommen abzuziehen. Nach § 8b Abs. 3 S. 1 KStG gelten 5 % davon als naBA, die außerbilanziell i. H. v. (5 % v. 680.000 € =) 34.000 € dem Einkommen hinzuzurechnen sind.
- 1 (96)

e) Beteiligung an der WAL-GmbH & Co KG

- Die Beteiligung an der WAL-Verwaltungs-GmbH ist dem Sonderbetriebsvermögen der TIP-AG bei der WAL-KG zuzuordnen (H 4.2 Abs. 2 EStH, „Anteile an Kapitalgesellschaften“, „Anderer eigener Geschäftsbetrieb“). Die WAL-Verwaltungs-GmbH hat der TIP-AG durch den Verzicht auf die Haftungsvergütung i. H. v. 10.000 € einen Vorteil zugewandt, der seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (R 8.5 Abs. 1 S. 1 KStR). Es liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die sich auf den Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt und der keine offene Gewinnausschüttung zugrunde liegt. Sie führt daher zu einer vGA i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG i. H. v. 10.000 €.
- 1 (97)

- Aufgrund der Zuordnung der Anteile zum SBV bei der Wal-KG (WP 97) stellt der Beteiligungsertrag i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG eine Sonderbetriebseinnahme dar. Sie ist nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerfrei. § 8b Abs. 4 KStG steht nicht entgegen, weil die TIP-AG zu Beginn des Jahres 2023 nicht zu weniger als 10 % an der WAL-Verwaltungs-GmbH beteiligt war. Von der vGA gelten gemäß § 8b Abs. 5 S. 1 KStG 500 € als naBA.
- 1 (98)

- Im Rahmen der gUE Feststellung bei der Wal-KG ist § 8b KStG bereits zu berücksichtigen. Daher ist der TIP-AG der angemessene Gewinnanteil i. H. v. 140.000 € zuzurechnen, zuzüglich der 500 € nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG.
- 1 (99)



Damit ermittelt sich das zvE (§ 7 Abs. 1 KStG) der TIP-AG im VZ 2023:

WP	Vorgang	Betrag
	Von TIP-AG ermittelter Gewinn laut Sachverhalt	€ 30.000.000
76	Zuzurechnendes Einkommen der OG	€ 560.000
78	§ 10 Nr. 4 KStG	€ 3.500.000
		€ 192.500
79	§ 4 Abs. 5b EStG	€ 3.700.000
80	§ 4 Abs. 5 EStG	€ 240.000
		€ 40.000
	§ 10 Nr. 4 KStG	€ 100.000
82	Beteiligungserträge	./ € 20.000
	Steueraufwand	€ 5.275
83	Korrektur Veräußerungsgewinn	€ 14.725
85	§ 8b Abs. 2 S. 1 KStG	./ € 113.725
	§ 8b Abs. 3 S. 1 KStG	€ 5.686
90	Abzug Gewinnabführung OG	./ € 533.295
91	Ausschüttung an OG	./ € 100.000
		€ 5.000
95	Veräußerungsgewinn aus Anteilen an OG	€ 680.000
	§ 8b Abs. 2 S. 1 KStG	./ € 680.000
	§ 8b Abs. 3 S. 1 KStG	<u>€ 34.000</u>
	zvE	€ 37.770.666
	Tarifliche KSt, § 23 Abs. 1 KStG	€ 5.665.599,90
	Abrundung, § 31 Abs. 1 S. 2 KStG	€ 5.665.599
	Festzusetzende KSt	€ 5.665.599
	Anrechnung KapESt, § 19 Abs. 5 KStG	<u>./ € 25.000</u>
	Verbleibende KSt i. S. d. R 7.2 S. 1 Zeile 6 KStR	€ 5.640.599

Die Vorauszahlungen zur KSt von 3.500.000 € sind im Erhebungsteil des Körperschaftsteuerbescheids 2023 anzurechnen, § 31 Abs. 1 S. 1 KStG i. V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 1 EStG.

100 GESAMTPUNKTZAHL

Benotung					
Punkte	Note	Punkte	Note	Punkte	Note
ab 95	1,0	ab 67	3,0	ab 30	5,0
ab 88	1,5	ab 59	3,5	ab 20	5,5
ab 81	2,0	ab 50	4,0	unter 20	6,0
ab 74	2,5	ab 40	4,5		