

KNOLL

Steuerrechts-Institut +

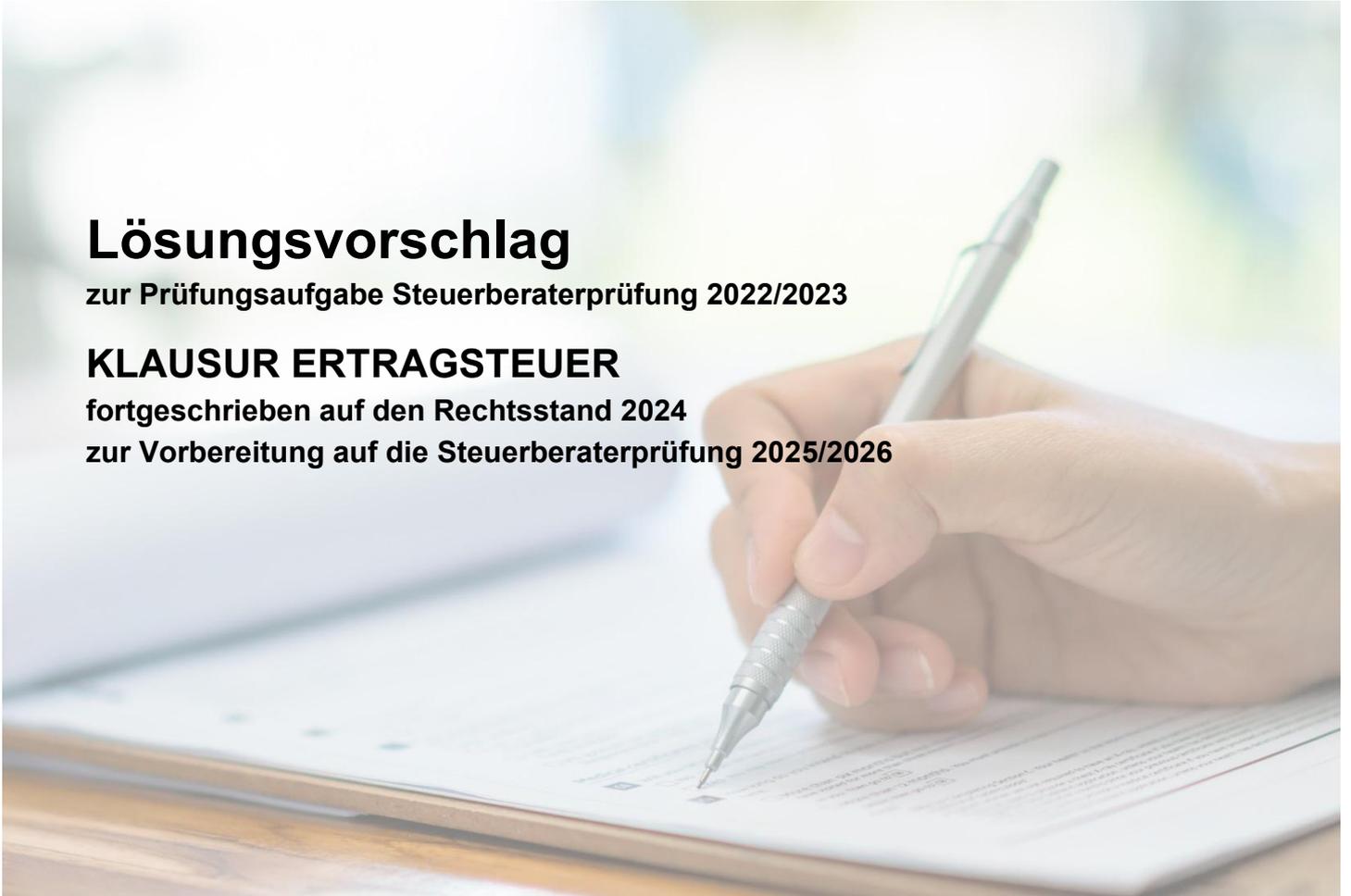
Lösungsvorschlag

zur Prüfungsaufgabe Steuerberaterprüfung 2022/2023

KLAUSUR ERTRAGSTEUER

fortgeschrieben auf den Rechtsstand 2024

zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2025/2026





© 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.

Eine Verwendung zum Training, zur Weiterentwicklung oder zum Betrieb Künstlicher Intelligenz (z. B. LLMs, generative KI) – insbesondere durch automatisiertes Auslesen (Scraping, Crawling, Text und Data Mining) nach § 44b UrhG – ist ohne ausdrückliche vorherige schriftliche Zustimmung untersagt. **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.

Die bestimmungsgemäße Handhabung dieses Produkts stellt kein Risiko für die Gesundheit oder Sicherheit im Sinne der Verordnung über die allgemeine Produktsicherheit (EU) 2023/988 (GPSR) dar.



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

Persönliche Steuerpflicht

S ist in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG, da sie in Düsseldorf einen Wohnsitz (§ 8 AO) hat. Dass S in Italien einen weiteren Wohnsitz innehat, steht der unbeschränkten Steuerpflicht nicht entgegen (AEAO vor §§ 8, 9, Nr. 2).

- 1 (1) Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche in- und ausländische Einkünfte (Welteinkommen, § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Anwendbarkeit DBA-Italien 1989

Das DBA-Italien 1989 (ab hier: „DBA ITA“) ist sachlich auf die deutsche Einkommensteuer anwendbar (Art. 2 Abs. 3 Bu. b DBA ITA).

S hat in beiden Vertragsstaaten einen Wohnsitz inne und ist – mutmaßlich – dadurch auch in Italien unbeschränkt einkommensteuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA ITA). Nach dem Sachverhalt dürften diese Wohnsitze auch ständige Wohnstätten darstellen (Art. 4 Abs. 2 Bu. a 1. HS DBA ITA). Jedenfalls liegt der Mittelpunkt der Lebensinteressen der S in Deutschland (Art. 4 Abs. 2 Bu. a 2. HS DBA ITA).

- 1 (2) Deutschland ist daher nach Art. 4 Abs. 2 Bu. a DBA ITA der Ansässigkeitsstaat der S. Aufgrund ihrer Ansässigkeit im Vertragsstaat Deutschland ist das DBA ITA persönlich auf S anwendbar (Art. 1 DBA ITA).

1. Ermittlung der Summe der Einkünfte der S

a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

S erzielt mit ihrer Tätigkeit als Influencerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Da S im Wesentlichen Werbeleistungen erbringt, scheiden Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit nach § 18 EStG aus einer künstlerischen Tätigkeit aus (FM Schleswig-Holstein vom 2.7.2024, DStR 2024, 1816, unter 1.). Die Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG als Gewinn zu ermitteln. Dieser kann hier (§§ 140, 141 AO) durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) berechnet werden.

- 1 (3) Der vorläufig ermittelte Gewinn beträgt laut Sachverhalt 140.000 €.

Betriebsstätte in Italien

Der durch die in Italien begründete Betriebsstätte erzielte Gewinne ist vorbehaltlich der Regelungen im DBA ITA (§ 2 Abs. 1 AO) den gewerblichen Einkünften nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen.

S betreibt ein Unternehmen des Vertragsstaats Deutschland (Art. 3 Abs. 1 Bu. f DBA ITA). Durch die Zweigniederlassung wird eine Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 Abs. 1 und Abs. 2 Bu. b DBA ITA begründet. Nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 DBA ITA haben beide Vertragsstaaten das Besteuerungsrecht an diesen Betriebsstätteinkünften.

- 1 (4)



- Für die von der I-S.R.L. bezogene Gewinnausschüttung gilt grds. Art. 10 Abs. 1 DBA ITA, wonach die Einkünfte im Ansässigkeitsstaat Deutschland zu versteuern wären.
- Da die I-S.R.L. in Italien ansässig ist (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA ITA) und die Beteiligung zulässigerweise der Betriebsstätte in Italien zugeordnet wurde, findet vorliegend Art. 10 Abs. 7 Satz 1 DBA ITA Anwendung („Betriebsstättenvorbehalt“). Danach darf der „andere Vertragsstaat“
- 1 (5) Italien nach seinem Recht die Dividende besteuert werden (Art. 10 Abs. 7 Satz 2 DBA ITA).
- Nach dem Protokoll zum DBA ITA zu Art. 10 müssen die in Art. 7 DBA ITA enthaltenen Grundsätze berücksichtigt werden. In Deutschland wird daher der gesamte Gewinn der italienischen Betriebsstätte, einschließlich der Ausschüttung, nach Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 1 DBA ITA von
- 1 (6) der Besteuerung freigestellt.
- In Deutschland unterliegen die Einkünfte aus der italienischen Betriebsstätte dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG (i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 2 DBA ITA).
- 1 (7) Die Ausnahme des § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG findet keine Anwendung, da die Voraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG durch die von S in Italien erbrachten gewerblichen Werbeleistungen erfüllt sind und mithin eine „aktive“ Betriebsstätte vorliegt.
- Auch das Halten der Beteiligung an der I-S.R.L. ändert daran nichts, da auch die I-S.R.L. ausschließlich aktive gewerbliche Leistungen erbringt. Das Halten einer solchen Beteiligung gilt nach § 2a Abs. 2 Satz 1 2. HS EStG ebenfalls als Bewirkung gewerblicher Leistungen, da S
- 1 (8) zu mind. 25 % an der I-S.R.L. beteiligt ist.
- Die in dem Betriebsstättengewinn enthaltene Gewinnausschüttung unterliegt jedoch nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. d und Satz 2 EStG nur zu 60 % (= 2.400 €) dem Progressionsvorbehalt nach § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG.
- Die dem Progressionsvorbehalt unterliegenden Einkünfte berechnen sich demnach wie folgt:
- | | |
|---|-----------------|
| Betriebsstättengewinn (ohne Gewinnausschüttung) | 16.000 € |
| Gewinnausschüttung (60 % von 4.000 € =) | 2.400 € |
| 1 (9) Summe | 18.400 € |
- Beteiligung an der brasilianischen Kapitalgesellschaft Brasilien-S.A.**
- Die von der B-S.A. erhaltene Gewinnausschüttung i.H.v. 50.000 € ist nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG ebenfalls den gewerblichen Einkünften zuzurechnen, da S die Beteiligung an der B-S.A. zulässigerweise im inländischen Betriebsvermögen hält.
- 1 (10) Einschränkungen nach § 2 Abs. 1 AO bestehen mangels DBA mit Brasilien nicht.
- Für die Gewinnausschüttung findet grds. das Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. d EStG Anwendung.
- Da die Dividende jedoch das Einkommen der B-S.A. in vollem Umfang gemindert hat, scheidet die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. d Satz 2 EStG in vollem Umfang aus („materielles Korrespondenzprinzip“). Die Rückausnahme des § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. d Satz 4 EStG ist nicht anwendbar.
- Ein Abzug der ausländischen Quellensteuer ist vorbehaltlich des § 34c Abs. 2 EStG ausgeschlossen (§ 12 Nr. 3 1. HS EStG; H 12.4 EStH, „Personensteuern“).
- 1 (11)
- Die ausländische Quellensteuer ist nach § 34c Abs. 1 EStG auf die deutsche Einkommenssteuer anrechenbar, da S unbeschränkt steuerpflichtig ist, es sich bei der Gewinnausschüttung um ausländische Einkünfte i.S.d. (§ 34d Nr. 2 Bu. a 2. Alt. EStG i.V.m.) § 34d Nr. 6 EStG handelt und kein Fall des § 32d Abs. 5 EStG vorliegt (§ 34c Abs. 1 Satz 1 2. HS EStG). Bei der „imposto de renda retido da fonte“ handelt es sich auch um eine der deutschen Einkommenssteuer entsprechende ausländische Steuer (Anlage 6 zu R 34c EStR).
- 1 (12)



b. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

- 1 (13) Aus der Vermietung der beiden Eigentumswohnungen in Italien und aus der Vermietung der Ferienwohnung in Brasilien erzielt S Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte berechnen sich nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG aus dem Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).

Wohnungen in Italien

- Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Vermietung der beiden Wohnungen in Italien liegt nach Art. 6 Abs. 1 DBA ITA bei beiden Vertragsstaaten.
- 1 (14) Die Einkünfte werden nach Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 1 DBA ITA im Inland von der Besteuerung freigestellt.

Die Einkünfte unterliegen grds. dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 2 DBA ITA).

- 1 (15) Der Progressionsvorbehalt findet vorliegend jedoch nach § 32b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 i.V.m. § 2a Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 EStG keine Anwendung, da die vermieteten Grundstücke im EU-Mitgliedstaat Italien liegen.

Ferienwohnung in Brasilien

- Die Einkünfte aus der Vermietung der Ferienwohnung in Brasilien unterliegen grds. der Besteuerung im Inland, da mit Brasilien im Jahr 2024 kein ertragsteuerliches DBA bestand.
- 1 (16) Die im VZ 2024 entstandenen negativen Einkünfte i.H.v. 5.000 € dürfen jedoch nach § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 Bu. a EStG nur mit Einkünften derselben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden, da die Ferienwohnung in einem Drittstaat belegen ist (§ 2a Abs. 2a Satz 1 Nr. 1 EStG). Die negativen Einkünfte sind nach § 2a Abs. 1 Satz 5 EStG gesondert festzustellen (§ 179 Abs. 1 AO).

c. Sonstige Einkünfte

- Aus der Veräußerung der Eigentumswohnung in Italien erzielt S sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, da die Veräußerung (im Jahr 2024) innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung (im Jahr 2015) erfolgt ist.
- 1 (17) Nach Art. 13 Abs. 1 DBA ITA liegt das Besteuerungsrecht bei beiden Vertragsstaaten. Deutschland stellt die Einkünfte von der Besteuerung frei (Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 1 DBA ITA).
- 1 (18) Die Einkünfte i.H.v. 40.000 € (die Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG ist überschritten) unterliegen dem Progressionsvorbehalt (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Bu. a Satz 2 DBA ITA). Ein Ausschlusstatbestand nach § 32b Abs. 1 Satz 2 EStG ist nicht erfüllt.

Zusammenfassung

Die Summe der steuerpflichtigen Einkünfte ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Vorläufiger Gewinn (WP 3)	140.000 €
Betriebsstättengewinn aus Italien (WP 4–9)	0 €
Gewinnausschüttung B-S.A. (WP 10–12)	<u>50.000 €</u>
Summe	190.000 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (WP 13–16)	0 €
Sonstige Einkünfte (WP 17–18)	<u>0 €</u>
Summe der Einkünfte	190.000 €



2. Ermittlung des Einkommens

a. Sonderausgaben

Die von S an ihren geschiedenen Ehemann E geleisteten Unterhaltszahlungen können nach § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden. Voraussetzung für den
1 (19) Abzug ist grds. die unbeschränkte Steuerpflicht des Empfängers.

Da S unbeschränkt steuerpflichtig ist und E seinen Wohnsitz in einem Mitgliedstaat der EU (Italien) hat (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Bu. a EStG), können die Unterhaltsaufwendungen nach § 1a Abs. 1 Nr. 1 EStG gleichwohl als Sonderausgaben berücksichtigt werden, da die Besteuerung der Unterhaltsleistungen beim Empfänger durch eine Bescheinigung der zuständigen
1 (20) ausländischen Steuerbehörde nachgewiesen wurde (§ 1a Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 Bu. b EStG).

Die Unterhaltsaufwendungen sind in vollem Umfang (12 x 750 €) abzugsfähig, da der Höchstbetrag des § 10 Abs. 1a Nr. 1 EStG i.H.v. 13.805 € nicht erreicht wird. Der erforderliche Antrag gilt nach dem Sachverhalt als gestellt. 9.000 €

Als weitere Sonderausgaben können die Vorsorgeaufwendungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG aufgrund von § 10 Abs. 4 Satz 1 EStG in vollem Umfang geltend gemacht werden. 2.500 €

Summe 11.500 €

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag nach § 10c Satz 1 EStG kommt wegen der nach § 10
1 (21) Abs. 1a Nr. 1 EStG zu berücksichtigenden Unterhaltsleistungen nicht zum Ansatz.

b. Außergewöhnliche Belastungen

Ein Abzug der an die ehemalige Schwiegermutter der S geleisteten Unterhaltsaufwendungen nach § 33a Abs. 1 EStG kommt nicht in Betracht, da S der A gegenüber nicht gesetzlich zum Unterhalt verpflichtet ist.

Die Vereinfachungsregelung in R 33a.1 Abs. 1 Satz 4 EStR kommt nicht zur Anwendung, da
1 (22) A im Inland nicht unbeschränkt steuerpflichtig ist.

Zusammenfassung

Summe der Einkünfte (WP 3–18) 190.000 €

Sonderausgaben (WP 19–21) ./. 11.500 €

Außergewöhnliche Belastungen (WP 22) 0 €

Einkommen = zu versteuerndes Einkommen **178.500 €**

3. Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer

Die tarifliche Einkommensteuer berechnet sich wie folgt:

Zu versteuerndes Einkommen 178.500 €

+ Einkünfte Progressionsvorbehalt Betriebsstätte Italien (WP 9) 18.400 €

+ Veräußerungsgewinn Eigentumswohnung Italien (WP 18) 40.000 €

Summe **236.900 €**

Einkommensteuer hierauf nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 und Satz 6 EStG:
1 (23) $0,42 \times 236.900 \text{ €} - 10.636,31 \text{ €} =$ 88.861 €



- Durchschnittlicher Steuersatz auf das Progressionseinkommen:
 88.861 € / 236.900 € 37,51 %
- Hieraus ergibt sich folgende tarifliche Einkommensteuer auf das z.v.E. ohne Progressionseinkünfte: $37,51 \% \times 178.500 \text{ €} =$ 66.955 €
- Auf die tarifliche Einkommensteuer ist nach § 34c Abs. 1 EStG die brasilianische Quellensteuer anzurechnen (WP 10–12).
- Dabei ist die Höchstbetragsberechnung nach § 34c Abs. 1 Satz 2 ff. EStG i.V.m. § 68a EStDV zu beachten: $66.955 \text{ €} \times 50.000 \text{ €} / 178.500 \text{ €} =$ 18.754 €
- 1 (24) Die einbehaltene brasilianische Quellensteuer kann demnach in vollem Umfang von 15.000 € angerechnet werden. Nachweise (§ 34c Abs. 7 Nr. 2 EStG i.V.m. § 68b EStDV) liegen nach dem Sachverhalt vor.
- Die festzusetzende Einkommensteuer ermittelt sich demnach wie folgt:
- | | |
|--|--------------------|
| Tarifliche Einkommenssteuer | 66.955 € |
| Abzgl. Anrechenbarer ausländischer Quellensteuer | <u>./ 15.000 €</u> |
| Festzusetzende Einkommensteuer | 51.955 € |
- Ein Antrag auf Abzug der ausländischen Steuer nach § 34c Abs. 2 EStG ist möglich, da alle Voraussetzungen des § 34c Abs. 1 EStG dem Grunde nach vorliegend. Er ist aufgrund der steuerlichen Verhältnisse hier jedoch nicht sinnvoll.
- 1 (25)

SACHVERHALT 2

Ermittlung der Summe der Einkünfte des U

a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG

- U ist im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG an der A-GmbH beteiligt, da er innerhalb der letzten fünf Jahre unmittelbar zu mindestens 1 % an der A-GmbH beteiligt war (§ 17 Abs. 1 Satz 1 EStG) und die Beteiligung im Privatvermögen hält (R 17 Abs. 1 EStR).
- Die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto führt bei U zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG, soweit die Ausschüttung die Anschaffungskosten der jeweiligen Geschäftsanteile übersteigt. Soweit die Einlagenrückgewähr die Anschaffungskosten nicht übersteigt, entsteht dagegen kein Veräußerungsgewinn nach § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG. In diesem Fall werden lediglich die Anschaffungskosten gemindert (H 6.2 EStH,
- 1 (26) „Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG“).
- Der Veräußerungspreis ist quotal auf die beiden Geschäftsanteile aufzuteilen, da U diese zu verschiedenen Zeitpunkten und Preisen erworben hat und er im Fall einer anteiligen Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile entscheiden kann, welchen Anteil er veräußert (H 17 Abs. 5 EStH, „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen“).
- Als Veräußerungspreis ist nach § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG (BMF v. 1.6.2024, BStBl. I 2024, 946, Beck'sche Steuererlasse 20 § 3/7, Rz. 19) der gemeine Wert (§ 9 Abs. 2 BewG) des dem U zurückgezahlten Vermögens anzusetzen (= 50 % der aus dem steuerlichen Einlagekonto gespeisten Leistung von 400.000 € = 200.000 €).
- Auf den 10%igen Geschäftsanteil entfällt davon ein anteiliger Veräußerungserlös i.H.v. 40.000 € (= $\frac{1}{5}$ von 200.000 €). Auf den 40%igen Geschäftsanteil entfällt ein anteiliger Veräußerungserlös i.H.v. 160.000 € (= $\frac{4}{5}$ von 200.000 €).
- 1 (27)

- Da U den 10%igen Geschäftsanteil im Jahr 2016 vergünstigt von seinem Arbeitgeber erworben hat, lag im Zeitpunkt der damaligen Übertragung steuerpflichtiger Arbeitslohn i.H.d. Differenz von 30.000 € zwischen dem gemeinen Wert der Beteiligung (= 50.000 €) und der tatsächlichen Gegenleistung (= 20.000 €) vor (§ 3 Nr. 39 Satz 4 EStG). Wegen der „Fiktionstheorie“ haben sich im VZ 2016 die Anschaffungskosten des 10%igen Geschäftsanteils (§ 17 Abs. 2a EStG)
- 1 (28) korrespondierend um 30.000 € auf 50.000 € erhöht.

- Da die anteilige Einlagenrückgewähr auf den 10%igen Geschäftsanteil i.H.v. 40.000 € die Anschaffungskosten i.H.v. 50.000 € (= 20.000 € + 30.000 €) nicht übersteigt, liegt insoweit kein steuerpflichtiger Veräußerungsvorgang vor. Es werden lediglich die Anschaffungskosten von
- 1 (29) 50.000 € um 40.000 € auf 10.000 € reduziert.

Berechnung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns für den 40%igen Anteil:

Veräußerungspreis (§ 17 Abs. 4 Satz 2 EStG, WP 27)	160.000 €	
davon 60 % (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. c Satz 2 EStG)		96.000 €
abzgl. Anschaffungskosten	150.000 €	
davon 60 % (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)		<u>/ 90.000 €</u>
Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG)		6.000 €

- Da der 40%ige Gesellschaftsanteil fiktiv veräußert wurde, kommt der Ansatz des Freibetrages nach § 17 Abs. 3 EStG unabhängig von der Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns nicht in Betracht (OFD Frankfurt a.M. vom 4.2.2014, DStR 2014, 903).
- 1 (30)

Hinweis: Sofern entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung ein Freibetrag bei Anwendung des § 17 Abs. 4 EStG angesetzt wird, wird dies als Alternativlösung anerkannt.

Nachrichtliche Berechnung des anwendbaren Freibetrags (R 17 Abs. 9 EStR):

„Teil von 9.060 Euro, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht“, § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG: 9.060 € x 40 %	3.624 €
„Teil von 36.100 Euro, der dem veräußerten Anteil an der Kapitalgesellschaft entspricht“, § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG: 36.100 € x 40 %	14.440 €

Da der Veräußerungsgewinn von 6.000 € den Betrag von 14.440 € nicht übersteigt, kommt es zu keiner Kürzung des Freibetrags von 3.624 €.

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn von 6.000 € würde sich bei Ansatz des Freibetrags somit auf (6.000 € - 3.624 € =) 2.376 € ermäßigen.

b. Einkünfte aus nichtselbstständiger Tätigkeit

U erzielt als Geschäftsführer der A-GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG).

Als Einnahmen sind die monatlichen Bruttogehälter i.H.v. 10.000 € zu erfassen.

- 1 (31) Einnahmen (11 x 10.000 €) = 110.000 €.

Auch die private Firmenwagennutzung ist als Einnahme zu erfassen, wobei die Bewertung des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG erfolgt. Da U kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt, ist der geldwerte Vorteil anhand der sog. „Bruttolistenpreismethode“ zu ermitteln. Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich Umsatzsteuer anzusetzen

- 1 (32) (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 1. HS EStG).



Nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 2. HS Nr. 2 EStG (i.d.F. des Artikels 1 des Gesetzes vom 29. Juni 2020, BGBl. I 2020, 1512; die Anschaffung ist am 1.7.2023 und damit nicht nach dem 31.12.2023 vorgenommen worden; § 52 Abs. 12 Satz 4, 5 EStG) ist dabei die Hälfte des Bruttolistenpreis anzusetzen, da es sich bei dem Firmenwagen um ein rein elektrisch betriebenes Fahrzeug handelt, die Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 erfolgt ist und der Bruttolistenpreis von 80.000 € mehr als 60.000 € beträgt (Abgrenzung zu § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2. HS Nr. 3 EStG).

Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung beträgt 1 % vom maßgeblichen Bruttolistenpreis. Da U zum 30. November 2024 seine Tätigkeit als Geschäftsführer eingestellt hat, erfolgt der Ansatz des geldwerten Nutzungsvorteils nur für 11 Monate.

Geldwerter Vorteil aus der Privatnutzung des Firmenwagens:

1 (33) $1\% \text{ von } \frac{1}{2} \text{ von } 80.000 \text{ €} \times 11 \text{ Monate} = 4.400 \text{ €}.$

Da U den Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt, erhöht sich der o.g. geldwerte Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG grds. um 0,03 % des maßgeblichen Bruttolistenpreises für jeden vollen Entfernungskilometer.

1 (34) Die Finanzverwaltung lässt es jedoch zu, dass anstelle der pauschalen Erhöhung eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002 % des maßgeblichen Listenpreises erfolgt (BMF vom 3.3.2022 – BStBl. I 2022, 592, Beck'sche Steuererlasse 20 § 8/2, Rz. 13).

Da U die erste Tätigkeitsstätte nachweislich an nur 120 Arbeitstagen aufgesucht hat, führt die Einzelbewertung auch zu einem für U günstigeren steuerlichen Ergebnis ($120 \times 0,002\% = 0,24\% < 11 \times 0,03\% = 0,33\%$).

Die Erhöhung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ermittelt sich demnach wie folgt:

$0,002\% \text{ von } \frac{1}{2} \text{ von } 80.000 \text{ €} \times 30 \text{ km} \times 120 \text{ Tage} = 2.880 \text{ €}.$

1 (35) Summe geldwerter Vorteil Firmenwagennutzung ($4.400 \text{ €} + 2.880 \text{ €}$) = 7.280 €.

Bei der Ermittlung der Werbungskosten ist nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zunächst die Entfernungspauschale anzusetzen. Diese beträgt für die ersten 20 Kilometer 0,30 € und erhöht sich für jeden weiteren Kilometer auf 0,38 € (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 8 Bu. a EStG).

Die Entfernungspauschale berechnet sich demnach wie folgt:

20 km x 120 Arbeitstage x 0,30 € =	720 €
10 km x 120 Arbeitstage x 0,38 € =	<u>+ 456 €</u>

1 (36) Summe Entfernungspauschale 1.176 €

Nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG kann U für 110 Arbeitstage, an denen er ausschließlich von zu Hause ausgearbeitet und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufgesucht hat, die „Tagespauschale“ i.H.v. 6 € pro Tag geltend machen, da U über kein häusliches Arbeitszimmer verfügt.

Die Home-Office-Pauschale berechnet sich wie folgt:

$110 \times 6 \text{ €} =$ 660 €

1 (37) Der Höchstbetrag von 1.260 € (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 1 EStG) wird nicht überschritten.



Zusammenfassung

Die steuerpflichtigen Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG berechnen sich wie folgt:

Einnahmen:

Bruttoarbeitslohn	110.000 €
Geldwerter Vorteil Firmenwagennutzung	<u>7.280 €</u>

Summe Einnahmen 117.280 €

Werbungskosten:

Entfernungspauschale (WP 36)	1.176 €
„Tagespauschale“ (WP 37)	<u>660 €</u>

Summe Werbungskosten ./ 1.836 €

Der Werbungskostenpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 Bu. a EStG von 1.230 € wird überstiegen.

= Steuerpflichtige Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG **115.444 €**

c. Gewinnausschüttung

Mit der Gewinnausschüttung der A-GmbH erzielt U Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit keine Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vorliegt (WP 26-30).

Da die Ausschüttung i.H.v. 500.000 € zu 400.000 € aus dem steuerlichen Einlagekonto stammt, sind als steuerpflichtige Kapitaleinkünfte lediglich anteilig 50.000 € (= 50 % von 100.000 €) bei U anzusetzen.

1 (38) Ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG soll nach dem Sachverhaltshinweis nicht gestellt werden.

Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG sind die Werbungskosten durch den Sparer-Pauschbetrag i.H.v. 1.000 € zu pauschalisieren (§ 2 Abs. 2 Satz 2 EStG).

Soweit die A-GmbH die Kapitalertragsteuer auf den steuerbaren Teil der Ausschüttung einbehalten hat (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG), sind die Einkünfte abgeltend besteuert (§ 43 Abs. 5 Satz 1 EStG) und nicht in die Summe der Einkünfte einzubeziehen (§ 2 Abs. 5b EStG).

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen ermitteln sich demnach wie folgt:

Steuerpflichtige Gewinnausschüttung	50.000 €
abzgl. Sparer-Pauschbetrag	<u>./ 1.000 €</u>

= Einkünfte aus Kapitalvermögen **49.000 €**

1 (39) Ein Antrag zur Überprüfung des Einbehalts der Kapitalertragsteuer (§ 32d Abs. 4 EStG) – hier zur Berücksichtigung des Sparer-Pauschbetrags – soll nach dem Sachverhalt nicht gestellt werden, ebensowenig wie ein Antrag nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

d. Sonstige Einkünfte

Im Zeitpunkt der Anteilsübertragung auf C liegt eine unentgeltliche Vermögensübertragung gegen wiederkehrende Versorgungsleistungen vor. Der Veräußerungstatbestand des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG ist wegen der Unentgeltlichkeit der Vermögensübertragung nicht erfüllt.

Die zugesagten Versorgungsleistungen stellen weder Veräußerungsentgelt noch Anschaffungskosten dar (BMF vom 11.3.2010, Beck'sche Steuererlasse 1 § 10/5, Rz. 3).



- Bei den von C geleisteten Rentenzahlungen handelt es sich um begünstigte Versorgungsleistungen i.S.d. § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Bu. c EStG, da U seine gesamten Geschäftsanteile von 50 % an der A-GmbH auf C übertragen hat, zuvor für die A-GmbH als Geschäftsführer tätig war und C die Geschäftsführertätigkeit von U übernommen hat (BMF 1 § 10/5, Rz. 15 ff.).
- 1 (40)

Die Rentenzahlungen stellen daher bei C in voller Höhe Sonderausgaben dar, da der Empfänger U unbeschränkt einkommensteuerverpflichtig ist (§ 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 1 EStG).

U erzielt korrespondierend dazu Einkünfte nach § 22 Nr. 1a EStG. Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Mangels tatsächlicher Werbungskosten ist der Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 3 EStG i.H.v. 102 € abzuziehen.

- Es gilt das Zuflussprinzip des § 11 Abs. 1 EStG. Im Jahr 2024 ist dem U eine Rentenzahlung i.H.v. 1.000 € zugeflossen.
- 1 (41)

Die steuerpflichtigen Einkünfte berechnen sich demnach wie folgt:

Einnahmen:	1.000 €
------------	---------

abzgl. WK-Pauschbetrag (keine Kürzung wegen nur zeitanteiligem Bezug von Einkünften; R 9a EStR; Umkehrschluss aus § 50 Abs. 1 Satz 6 EStG).	<u>./. 102 €</u>
---	------------------

- | | |
|---|-------|
| 1 (42) = Sonstige Einkünfte i.S.v. § 22 Nr. 1a EStG | 898 € |
|---|-------|

Zusammenfassung

Die Summe der steuerpflichtigen Einkünfte ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte nach § 17 EStG (WP 26-30)	6.000 €
-------------------------------------	---------

Alternativ, bei Ansatz des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG (siehe nach WP 30), 2.376 €

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit (WP 31–38)	115.444 €
---	-----------

Einkünfte aus Kapitalvermögen (WP 39–40; § 2 Abs. 5b EStG)	0 €
--	-----

Sonstige Einkünfte (WP 41–43)	<u>898 €</u>
-------------------------------	--------------

= Summe der steuerpflichtigen Einkünfte	122.342 €
---	-----------

Alternativ, bei Ansatz des Freibetrags nach § 17 Abs. 3 EStG (siehe nach WP 30), 118.718 €

SACHVERHALT 3

Ermittlung der Summe der steuerpflichtigen Einkünfte des M

a. Betriebsaufspaltung

Die V-OHG ist (§ 14 Satz 3 AO) eine rein vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft. Es liegt somit keine Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor.

Ab dem 1.3.2024 erzielt M aus der Beteiligung an der V-OHG Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S.v. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

Die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung liegen erstmals am 1.3.2024 (Erwerb der weiteren Geschäftsanteile an der E-GmbH durch R) vor, da die V-OHG (Besitzunternehmen) der gewerblich tätigen E-GmbH (Betriebsunternehmen) mit der Vermietung der Eventhalle eine wesentliche Betriebsgrundlage überlässt (sachliche Verflechtung). R kann jeweils als Mehrheitsgesellschafter sowohl auf die V-OHG als auch auf die E-GmbH einen beherrschenden

- Einfluss ausüben (personelle Verflechtung); H 15.7 Abs. 4 EStH, „Allgemeines“.
- 1 (43)



- Die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung treten auch bei dem Nur-Besitzgesellschafter M ein (H 15.7 Abs. 4 EStH, „Nur-Besitzgesellschafter“).
- Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG als Gewinn zu ermitteln. Der Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln, da die V-OHG im Handelsregister eingetragen ist (derivative Buchführungspflicht, § 140 AO i.V.m. §§ 5, 238 HGB).
- 1 (44) Sowohl das Grundstück Stoppelfeld mit aufstehender Eventhalle als auch die am 1.5.2024 erworbene Beteiligung an der B-GmbH stellen notwendiges Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft dar, da durch die Begründung einer Betriebsaufspaltung sämtliche Einkünfte der Besitzgesellschaft als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 1. Alt. EStG; H 15.7 Abs. 4 EStH, „Umfassend gewerbliche Besitzpersonengesellschaft“).
- Das Grundstück mit aufstehender Eventhalle ist im Zeitpunkt der Begründung der Betriebsaufspaltung in das Betriebsvermögen einzulegen. Die Einlage ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1
- 1 (45) 1. HS EStG mit dem Teilwert zu bewerten.
- Als Betriebseinnahmen sind die Mietzahlungen i.H.v. 90.000 € (= 9 x 10.000 €) zu erfassen.
- Die von der B-GmbH am 30.9.2024 beschlossene Gewinnausschüttung führt zu Betriebseinnahmen (§ 20 Abs. 8 Satz 1 EStG), für die das Teileinkünfteverfahren gilt (§ 20 Abs. 1 Nr. 1, und § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. d Satz 1 und § 3 Nr. 40 Satz 2 EStG).
- 1 (46) Die Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag gehören nach § 12 Nr. 3 1. HS EStG zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben und dürfen daher den Gewinn nicht mindern.
- Demzufolge ist der Bruttobetrag der Ausschüttung, soweit sie auf die V-OHG entfällt (= 10 % von 200.000 € = 20.000 €) anzusetzen. Hiervon sind 40 % (= 8.000 €) steuerfrei und damit außerbilanziell abzuziehen.
- 1 (47) Als Betriebsausgaben sind sowohl die laufenden Betriebskosten für das Grundstück und die Eventhalle i.H.v. 18.000 € (= 9 x 2.000 €) als auch Abschreibungen für die Eventhalle anzusetzen.
- Der AfA-Satz beträgt nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG 3 %, da der Bauantrag nach dem 31.3.1985 gestellt wurde, das Grundstück insgesamt zu einem Betriebsvermögen gehört und nicht Wohnzwecken dient.
- 1 (48) Die AfA-Bemessungsgrundlage ist wegen der vorherigen Nutzung zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG) nach § 7 Abs. 4 Satz 1 2. Halbsatz i.V.m. § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG (WP 55-56) wie folgt zu ermitteln (BMF v. 27.10.2010, Beck StE 1 § 7/8, Fallgruppe 1):
- | | |
|--|---------------------|
| Einlagewert: | 2.500.000 € |
| abzgl. AfA im Privatvermögen, 2 % von 2.000.000 € x 8 Jahre (März 2016 - Februar 2024) | <u>./ 320.000 €</u> |
| = AfA-BMG | 2.180.000 € |
- Die anteilige AfA für 9 Monate in dem Jahr 2024 beträgt demnach:
- 1 (49) 3 % von 2.180.000 € x $\frac{9}{12}$ = 49.050 €
- Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG berechnen sich wie folgt:
- Betriebseinnahmen (WP 46–47):
- | | |
|--|------------------|
| Miete | 90.000 € |
| steuerpflichtige Gewinnausschüttung (20.000 € - 8.000 € =) | <u>12.000 €</u> |
| Summe | 102.000 € |



	Betriebsausgaben (WP 48–49):		
	Laufende Betriebskosten	18.000 €	
	AfA	49.050 €	
	Summe		<u>./. 67.050 €</u>
	= steuerpflichtiger Gewinn der V-OHG		34.950 €
	Davon entfallen anteilig auf M (40 %)		13.980 €
	b. Veräußerungsgewinn		
	Die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils an der V-OHG führt nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. Der Veräußerungsgewinn berechnet sich nach § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG.		
	Soweit der Veräußerungspreis auf die Anteile an der B-GmbH entfällt (= 50.000 €), erfolgt nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. b Satz 1 EStG eine Freistellung i.H.v. 40 %. Korrespondierend dazu dürfen die Anschaffungskosten nur zu 60 % angesetzt werden (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG).		
1 (50)	Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:		
	Veräußerungspreis (ohne Anteil an der B-GmbH):	1.450.000 €	
	Veräußerungspreis (Anteil an B-GmbH):	50.000 €	
	davon steuerfrei (40 %)	./. 20.000 €	
			30.000 €
	Zwischensumme:		1.480.000 €
	Buchwerte:		
	Grund und Boden	800.000 €	
	Gebäude (Einlagewert: 2,5 Mio. € - 49.050 € AfA =)		
1 (51)		<u>2.450.950 €</u>	
	Summe	3.250.950 €	
	davon entfallen anteilig auf M (40 %):		./. 1.300.380 €
	Buchwert (Anteil an der B-GmbH)	100.000 €	
	davon nicht abzugsfähig (40 %)	./. 40.000 €	
	Summe	60.000 €	
	davon entfallen anteilig auf M (40 %):		<u>./. 24.000 €</u>
1 (52)	= Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG		155.620 €
	Vom Veräußerungsgewinn ist nach § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG grds. ein Freibetrag i.H.v. 45.000 € abzuziehen, da M bereits das 55. Lebensjahr vollendet hat. Der erforderliche Antrag gilt nach dem Sachverhalt als gestellt.		
	Der Freibetrag wird gekürzt, soweit der Veräußerungsgewinn die Unschädlichkeitsgrenze nach § 16 Abs. 4 Satz 3 EStG i.H.v. 136.000 € überschreitet.		
	Der anzusetzende Freibetrag berechnet sich demnach wie folgt:		
	ungekürzter Freibetrag		45.000 €
	Veräußerungsgewinn	155.620 €	
1 (53)	Abzgl. unschädlicher Betrag	<u>136.000 €</u>	



= schädlicher Betrag	<u>./.</u> 19.620 €
= anzusetzender Freibetrag	25.380 €

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn berechnet sich demnach wie folgt:

Veräußerungsgewinn	155.620 €
abzgl. anzusetzender Freibetrag	<u>./.</u> 25.380 €
= steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn	130.240 €

Der steuerpflichtige Veräußerungsgewinn unterliegt nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG dem ermäßigten Steuersatz, da M das 55. Lebensjahr bereits vollendet hat. Der erforderliche Antrag gilt nach dem Sachverhalt als gestellt. Der Höchstbetrag von 5.000.000 € wird nicht überstiegen.

Der ermäßigte Steuersatz ist jedoch nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG ausgeschlossen, soweit in dem Veräußerungsgewinn Gewinne enthalten sind, die nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Bu. b EStG i.V.m. § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG vorrangig mit dem Teil des Veräußerungsgewinns zu verrechnen ist, auf den das Teileinkünfteverfahren anzuwenden ist (H 16 Abs. 13 EStH, „Teileinkünfteverfahren“).

Da dieser Teil (30.000 € - 24.000 € = 6.000 €) unterhalb des angesetzten Freibetrages i.H.v. 25.380 € liegt, kommt der ermäßigte Steuersatz auf den gesamten steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zur Anwendung.

1 (54)

c. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Die Gesellschafter der V-OHG erzielen mit der Vermietung der Eventhalle bis zur Begründung der Betriebsaufspaltung am 1.3.2024 (WP 43–49) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind nach § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG). Es gilt das Zu- und Abflussprinzip nach § 11 EStG.

Abschreibungen für die Eventhalle sind nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 i.V.m. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Bu. b EStG i.H.v. 2 % auf die angefallenen Herstellungskosten i.H.v. 2 Mio. € zeitanteilig für 2 Monate zu berücksichtigen.

1 (55)

Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berechnen sich für die V-OHG wie folgt:

Einnahmen: 2 x 10.000 € = 20.000 €

Werbungskosten:

Laufende Betriebskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG): 2 x 2.000 € = ./. 4.000 €

AfA: 2 % von 2.000.000 € x $\frac{2}{12}$ = ./. 6.666 €

Einkünfte nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 9.334 €

1 (56)

davon entfallen anteilig auf M (40 %): 3.733 €

d. Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften

Mit der Veräußerung des Mitunternehmeranteils zum 1.12.2024 erzielt M Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG (BMF v. 5.10.2000, Beck'sche Steuererlasse 1 § 23/1, Rz. 4), da die Veräußerung des Grundstücks aus dem Betriebsvermögen innerhalb von 10 Jahren seit der Anschaffung (10.1.2015) erfolgt ist. Dabei ist auch das selbst hergestellte Gebäude nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG

1 (57)

mit in die Gewinnermittlung einzubeziehen.



Die im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG zu berücksichtigenden Herstellungskosten des Gebäudes sind nach § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die vor der Begründung der Betriebsaufspaltung in Anspruch genommenen Abschreibungen zu mindern.

1 (58) Nach § 23 Abs. 3 Satz 2 EStG gilt der Einlagewert als Veräußerungspreis.

Der Veräußerungsgewinn berechnet sich demnach wie folgt:

Veräußerungserlös

Einlagewert Grund und Boden 800.000 €

Einlagewert Eventhalle 2.500.000 €

Summe 3.300.000 €

1 (59) davon entfallen anteilig auf M (40 %): 1.320.000 €

Anschaffungskosten/Herstellungskosten

Grund und Boden 400.000 €

davon entfallen anteilig auf M
(40 %):

./. 160.000 €

Gebäude 2.000.000 €

abzgl. AfA im PV (WP 48-49) ./. 320.000 €

Summe ./. 1.680.000 €

davon entfallen anteilig auf M (40 %):

./. 672.000 €

= Einkünfte aus § 23 EStG

488.000 €

1 (60) Die Einkünfte liegen über der Freigrenze (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG).

Zusammenfassung

Die Summe der steuerpflichtigen Einkünfte ermittelt sich wie folgt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG (WP 43–49) 13.980 €

Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG (WP 50–54) 130.240 €

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (WP 55–56) 3.733 €

Sonstige Einkünfte (WP 57–60) 488.000 €

Summe der steuerpflichtigen Einkünfte 635.953 €



TEIL II: GEWERBESTEUER

Ermittlung der Ausgangsgröße i.S.d. § 7 GewStG

M hat ihre Mitunternehmerstellung bei der E-OHG infolge der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils beendet. Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 7 Satz 1 GewStG nicht in den Gewerbeertrag einzubeziehen, weil kein Zusammenhang mit dem laufenden („lebenden“) Gewerbebetrieb der E-OHG besteht (R 7.1 Abs. 3 Satz 3, 4 GewStR). Aus § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG folgt nichts anderes, weil M eine (unmittelbar beteiligte) natürliche Person ist (§ 7 Satz 2 GewStG a. E.).

Der Gewinn der A-GmbH aus der Veräußerung ihres Anteils an der E-OHG ist dagegen gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG steuerpflichtig, weil die A-GmbH keine natürliche Person ist (§ 7 Satz 2 GewStG a. E.).

Ermittlung der Ausgangsgröße i.S.d. § 7 GewStG:

Laufender Gewinn:	80.000 €
Veräußerungsgewinn Mitunternehmeranteil A-GmbH	+ 40.000 €
1 (61) Ausgangsgröße i.S.d. § 7 GewStG:	120.000 €

Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG

Die von der E-OHG gewinnmindernd berücksichtigten Schuldzinsen und Mieten unterliegen der Hinzurechnung gem. § 8 Nr. 1 GewStG.

- 1 (62) Hinsichtlich der Miete für die Elektro-LKW ist § 8 Nr. 1 Bu. d Satz 2 Doppelbu. aa GewStG zu beachten, weil die Mietverträge nach dem 31.12.2019 abgeschlossen worden sind (§ 36 Abs. 4 Satz 1 GewStG). Der Hinzurechnungsbetrag nach § 8 Nr. 1 Bu. d Satz 1 GewStG ist insoweit zu halbieren.

Der Hinzurechnungsbetrag gem. § 8 Nr. 1 GewStG ermittelt sich wie folgt:

Schuldzinsen (§ 8 Nr. 1 Bu. a GewStG):	20.000 €
Miete Hochregale (§ 8 Nr. 1 Bu. d Satz 1 GewStG): 1/5 von 20.000 € =	+ 4.000 €
Miete Elektro-LKW (§ 8 Nr. 1 Bu. d Satz 2 Doppelbu. aa GewStG): $\frac{1}{2}$ von $\frac{1}{5}$ von 120.000 € =	+ 12.000 €
Miete Lagerhalle (§ 8 Nr. 1 Bu. e GewStG): $\frac{1}{2}$ von 360.000 € =	+ <u>180.000 €</u>
Summe der Finanzierungsanteile:	216.000 €
abzgl. Freibetrag (§ 8 Nr. 1 GewStG a. E.):	./ 200.000 €
verbleibende Finanzierungsanteile:	16.000 €
1 (63) Hinzurechnungsbetrag: $\frac{1}{4}$ von 16.000 € =	4.000 €

Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags

Ausgangsgröße i.S.d. § 7 GewStG:	120.000 €
Hinzurechnungsbetrag gem. § 8 Nr. 1 GewStG:	+ 4.000 €
Maßgebender Gewerbeertrag	124.000 €



Verlustabzug gem. § 10a GewStG

Voraussetzung für den gewerbsteuerlichen Verlustabzug ist die **Unternehmensidentität und die Unternehmeridentität**.

Unternehmeridentität bedeutet, dass der Gewerbetreibende, der den Verlust in Anspruch nehmen will, den Gewerbeverlust zuvor in eigener Person erlitten haben muss (R 10a.3 Abs. 1 Satz 1 GewStR). Bei Mitunternehmerschaften ist das Merkmal der Unternehmeridentität gesellschaftlicherbezogen zu prüfen (R 10a.3 Abs. 3 Satz 1 GewStR).

- 1 (64) Der für die E-OHG zum 31.12.2023 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust i.H.v. 200.000 € entfällt gem. § 10a Satz 4 GewStG zu jeweils 50.000 € ($\frac{1}{4}$ von 200.000 €) auf die im Jahr 2023 beteiligten Gesellschafter (K, S, M, A-GmbH).

Der Verlustabzug ist vom maßgebenden Gewerbeertrag für 2024 nach Berücksichtigung der Hinzurechnungen nach § 8 GewStG und der Kürzungen nach § 9 GewStG und vor dem Ansatz des Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG abzuziehen (R 10a.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR).

- 1 (65) Der sich für die E-OHG insgesamt für das Jahr 2024 ergebende maßgebende Gewerbeertrag ist gem. § 10a Satz 5 GewStG nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels zwischen den im Jahr 2024 beteiligten Gesellschaftern aufzuteilen. Danach entfällt auf P, S, M und die A-GmbH jeweils ein Anteil von 31.000 € ($\frac{1}{4}$ von 124.000 €).

Der auf S, M und die A-GmbH entfallende Gewerbeertrag kann jeweils in voller Höhe mit dem zum 31.12.2023 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust verrechnet werden.

Hinsichtlich des auf P entfallenden Gewerbeertrags ist dagegen eine Verlustverrechnung mangels Unternehmeridentität ausgeschlossen. Er kann den auf K entfallenden vortragsfähigen Gewerbeverlust nicht fortführen. Das gilt unabhängig davon, dass der Mitunternehmeranteil unentgeltlich übertragen worden ist (H 10a.3 Abs. 1 GewStH, „Unternehmerwechsel“).

Ermittlung des Gewerbeertrags nach Vornahme des Verlustabzugs gem. § 10a GewStG:

Maßgebender Gewerbeertrag:		124.000 €
Verlustabzug S:	./. 31.000 €	
Verlustabzug M:	./. 31.000 €	
Verlustabzug A-GmbH:	<u>./. 31.000 €</u>	
(Gesamt-)Verlustabzug:		<u>./. 93.000 €</u>
1 (66) Gewerbeertrag für 2024:		31.000 €

Ermittlung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2024

Von dem zum 31.12.2023 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlust bleiben – gesellschaftlicherbezogen aufgeteilt – folgende Beträge übrig:

	31.12.2023	Verlustabzug 2024	verbleiben
K	50.000 €	./. 0 €	50.000 €
S	50.000 €	./. 31.000 €	19.000 €
M	50.000 €	./. 31.000 €	19.000 €
A-GmbH	50.000 €	./. 31.000 €	19.000 €

Der auf K, M und die A-GmbH entfallende Verlust ist bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2024 nicht mehr zu berücksichtigen, weil diese im Jahr 2024 aus der E-OHG ausgeschieden sind (R 10a.3 Abs. 3 Satz 9 Nr. 1 und 3 GewStR; R 10a.1 Abs. 2 Satz 2 GewStR).

- 1 (67)

Ermittlung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2024:

Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2023:	200.000 €
abzgl. Verlustabzug in 2024:	./ 93.000 €
Gesellschafterwechsel K:	./ 50.000 €
Gesellschafterwechsel M:	./ 19.000 €
Gesellschafterwechsel A-GmbH:	./ 19.000 €
Vortragsfähiger Gewerbeverlust zum 31.12.2024:	19.000 €

Hinweis: Der vortragsfähige Gewerbeverlust zum 31.12.2024 entfällt insgesamt auf S (§ 10a Satz 4 GewStG). Er kann in den EHZ ab 2025 ausschließlich mit positiven maßgebenden Gewerbeerträgen verrechnet werden, die auf S entfallen (§ 10a Satz 5 GewStG).

Ermittlung des Gewerbesteuerermessbetrags für 2024

Gewerbeertrag	31.000 €
Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG:	./ 24.500 €
verbleibender Gewerbeertrag:	6.500 €
davon 3,5 % gem. § 11 Abs. 2 GewStG	227,50 €
1 (68) Abgerundet auf volle Euro (R 14.1 Satz 3 GewStR):	227 €



TEIL III: KÖRPERSCHAFTSTEUER

SACHVERHALT 1

a. Beteiligung H-GmbH

U hatte im Jahr 2022 den Anteil an der H-GmbH im Rahmen der Sachgründung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die R-GmbH eingebracht. U war an der H-GmbH i.S.d. § 17 EStG beteiligt. Es handelte sich im Jahr 2022 daher um einen Anteilstausch i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (Tz. 21.02 UmwStE). Die Voraussetzungen des § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG lagen im Jahr 2022 vor, weil die R-GmbH nach der Einbringung die unmittelbare Mehrheit der Stimmrechte an der H-GmbH hatte („qualifizierter Anteilstausch“ i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG) und U neben den gewährten Gesellschaftsrechten keine sonstige Gegenleistung für den Anteil an der H-GmbH erhalten hatte (§ 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 UmwStG). Die Fortführung der Anschaffungskosten der U durch die R-GmbH war daher zulässig. Die R-GmbH hatte den hierzu erforderlichen Antrag fristgerecht gestellt (§ 21 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Die erforderlichen Nachweise (§ 22 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) wurden nach den Hinweisen zum Sachverhalt bis zum Jahr 2024 erbracht.

Der eingebrachte Anteil wurde von der R-GmbH am 31.8.2024 und damit innerhalb von sieben Jahren nach der Einbringung am 1.5.2022 veräußert. Der Gewinn aus der Veräußerung wäre bei U im Einbringungszeitpunkt nicht gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei gewesen. Die Veräußerung hat daher bei U gem. § 22 Abs. 2 Satz 1 1. HS UmwStG zur Versteuerung eines Einbringungsgewinns II geführt. Der von U versteuerte Einbringungsgewinn II ermittelt sich gem.

1 (69) § 22 Abs. 2 Satz 3 UmwStG wie folgt (Tz. 22.14 UmwStE):

Gemeiner Wert (§ 9 BewG) des Anteils an der H-GmbH am 1.5.2022	650.000 €
Kosten für den Vermögensübergang:	./ 3.500 €
Wertansatz durch die R-GmbH:	<u>./ 160.000 €</u>
Einbringungsgewinn II vor der Siebtelregelung:	486.500 €

Im Zeitpunkt der Veräußerung am 31.8.2024 waren zwei volle Zeitjahre seit der Einbringung am 1.5.2022 abgelaufen, so dass sich ein Kürzungsbetrag i.H.v. $\frac{2}{7}$ des Einbringungsgewinns II ergibt.

Verringerung um $\frac{2}{7}$ von 486.500 €:	<u>./ 139.000 €</u>
--	---------------------

1 (70) von U versteuerter Einbringungsgewinn II: 347.500 €

U hat die auf den Einbringungsgewinn II entfallende Einkommensteuer entrichtet. Die als Nachweis erforderliche Bescheinigung des Finanzamts liegt vor (§ 22 Abs. 5 UmwStG).

Die R-GmbH stellt daher einen Antrag gem. § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf erfolgsneutrale Erhöhung der Anschaffungskosten des Anteils an der H-GmbH um den von U versteuerten Einbringungsgewinn II i.H.v. 347.500 €.

1 (71) Die Erhöhung wirkt sich zu Gunsten der R-GmbH aus, weil der Betrag der nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG nicht abziehbaren Betriebsausgaben für die Veräußerung des Anteils an der H-GmbH gemindert wird (siehe WP 76).

Der Wertansatz der von U bei der Gründung der R-GmbH geleisteten Sacheinlage wird infolge des Antrags nach § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG um den versteuerten Einbringungsgewinn II erhöht. Der Erhöhungsbetrag ist zugleich als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG i.H.v. 347.500 € zu berücksichtigen (Tz. 23.07 UmwStE).

1 (72) Der Zugang ist bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2024 zu berücksichtigen. Eine rückwirkende Erhöhung ab dem VZ 2022 kommt nicht in Betracht, da die Erhöhung gem. § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ebenfalls erst im VZ 2024 zu berücksichtigen ist (§ 23 Abs. 2 Satz 3 i.V.m. § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG).



Die unentgeltliche Übertragung des Lastenfahrrads auf die H-GmbH stellt eine verdeckte Einlage (vE) i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG dar (R 8.9 Abs. 1 KStR). Das Lastenfahrrad ist als Aktivum (H 8.9 KStH, „Einlagefähiger Vermögensvorteil“) ein einlagefähiger Vermögensvorteil. Die Zuwendung durch die R-GmbH ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, da ein fremder Dritter das Lastenfahrrad nicht unentgeltlich übertragen hätte.

Nach § 52 Abs. 12 Satz 7 EStG ist die Neufassung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS Bu. a EStG auf den Sachverhalt anwendbar, da das Wirtschaftsgut am 1.4.2024 und somit nach dem 27.3.2024 eingelegt wurde.

Vorliegend ist § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 1. HS EStG bezüglich der Bewertung anzuwenden, weil die R-GmbH das Lastenfahrrad zwar innerhalb von drei Jahren vor der vE angeschafft hat, die Zuführung jedoch nicht aus dem steuerlichen Privatvermögen vorgenommen wurde; eine Deckelung auf die Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 2. HS Bu. a EStG) sowie eine Minderung der Anschaffungskosten nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 EStG sind damit nicht vorzunehmen.

- 1 (73) Einlagewert ist danach der Teilwert im Zeitpunkt der v.E.

Der Teilwert am 30.4.2024 beträgt 2.900 €. Um diesen Betrag erhöhen sich gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG die Anschaffungskosten der R-GmbH für den Anteil an der H-GmbH. Insoweit ist der Gewinn um 2.900 € zu erhöhen.

- 1 (74) Der betriebliche Aufwand durch die AfA für Januar bis April 2024 ($\frac{1}{6}$ v. $3.600 \text{ €} \times \frac{4}{12}$) erhöht sich um 200 €. Er mindert sich hingegen, da der auszubuchende Buchwert des Lastenfahrrads am 30.4.2024 nur noch ($2.950 \text{ €} - 200 \text{ €} =$) 2.750 € betrug, um ($2.950 \text{ €} - 2.750 \text{ €} =$) 200 €.

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Korrekturen ergibt sich folgender Buchwert für den Anteil an der H-GmbH:

Bisheriger Buchwert:	160.000 €
Erhöhungsbetrag gem. § 23 Abs. 2 Satz 3 UmwStG:	+ 347.500 €
Erhöhung gem. § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG aufgrund der vE:	<u>+ 2.900 €</u>
korrigierter Buchwert:	510.400 €

- 1 (75) Der zutreffende bilanzielle Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der H-GmbH beträgt ohne Berücksichtigung der Veräußerungskosten 249.600 € (Veräußerungspreis 760.000 € ./ Buchwert 510.400 €). Die R-GmbH hat bisher einen Ertrag i.H.v. 600.000 € berücksichtigt (zu hoch erfasster Gewinn: $600.000 \text{ €} ./ 249.600 \text{ €} = 350.400 \text{ €}$). Der Gewinn der R-GmbH ist insoweit zu mindern (Gewinn: ./ 350.400 €).

Der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der H-GmbH ist gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerfrei. Der begünstigte Veräußerungsgewinn ist gem. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG wie folgt zu berechnen:

Veräußerungspreis:	760.000 €
Veräußerungskosten:	./ 4.750 €
Buchwert:	<u>./ 510.400 €</u>
Gem. § 8b Abs. 2 KStG steuerfreier Veräußerungsgewinn:	244.850 €

- 1 (76) Von dem Gewinn gelten gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG 5 % von 244.850 € = 12.242 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben



Zusammenfassung

Gewinnkorrektur Lastenfahrrad:	+ 2.900 €
Gewinnkorrektur bilanzieller Veräußerungsgewinn Anteil H-GmbH:	./ 350.400 €
steuerfreier Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 KStG:	./ 244.850 €
nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG:	+ 12.242 €
Gesamtkorrektur zVE Einzelsachverhalt a):	./ 580.108 €
Zugang zum steuerlichen Einlagekonto gem. § 27 KStG:	347.500 €

b. Beteiligungen F-GmbH und D-GmbH

Die auf Grundlage des Gewinnabführungsvertrags erhaltene Ausgleichszahlung stellt für die R-GmbH dem Grunde nach einen Bezug i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dar.

§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG schließt die Anwendung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG jedoch aus, da die R-GmbH zu Beginn des Kalenderjahres 2024 zu 5 % - und damit zu weniger als 10 % - am Stammkapital der F-GmbH beteiligt war.

1 (77) Die Ausgleichszahlung ist folglich voll steuerpflichtig. § 8b Abs. 5 KStG ist gem. § 8b Abs. 4 Satz 7 KStG nicht anzuwenden.

Die einbehaltene Kapitalertragsteuer sowie der einbehaltene Solidaritätszuschlag sind gem. § 10 Nr. 2 1. HS KStG nicht abzugsfähig.

1 (78) Als steuerpflichtiger Ertrag ist die Ausgleichszahlung brutto i.H.v. 13.600 € anzusetzen. Der Gewinn der R-GmbH ist insoweit zu erhöhen (um 3.400 € + 187 € SolZ, mithin Gewinn + 3.587 €).

Die D-GmbH hat der F-GmbH das Darlehen i.H.v. 200.000 € zu einem verbilligten Zins überlassen. Die Zuwendung des Zinsvorteils ist gesellschaftsrechtlich veranlasst, weil die R-GmbH an beiden Gesellschaften beteiligt ist und die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann gegeben ist, wenn die Vermögensminderung bei der Körperschaft zugunsten einer nahestehenden Person erfolgt (R 8.5 Abs. 1 Satz 3 KStR; Vorteilszuwendung zwischen Schwestergesellschaften). Die vGA ist dem Gesellschafter als Einnahme zuzurechnen (H 8.5 III KStH, „Zurechnung der vGA“).

Der Zinsvorteil stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 1. Alt. KStG der D-GmbH an die R-GmbH dar. Die vGA beträgt 3 % von 200.000 € = 6.000 €.

1 (79) Die verdeckte Gewinnausschüttung stellt bei der R-GmbH einen Beteiligungsertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG dar. Gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG gelten 5 % von 6.000 € = 300 € als nicht abziehbare Betriebsausgaben.

Das materielle Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs. 1 Satz 2 ff. KStG) kommt nicht zur Anwendung, da das für die Besteuerung der D-GmbH zuständige Finanzamt nach dem Sachverhalt den Vorgang zutreffend behandelt hat (außerbilanzielle Hinzurechnung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Auch § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG steht der Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG nicht entgegen, da die R-GmbH zu Beginn des Kalenderjahres 2024 zu mindestens 10 % an der D-GmbH beteiligt war.

1 (80) Im Umfang des Zinsvorteils von 6.000 € sind bei der R-GmbH zugleich Zinsaufwendungen zu berücksichtigen („Fiktionstheorie“, „verbrauchender Aufwand“; H 8.5 III KStH, „Schwestergesellschaften“). Es handelt sich aus Sicht der R-GmbH um Aufwendungen, die im Zusammenhang mit dem Anteil an der F-GmbH stehen. § 3c Abs. 1 EStG steht dem Abzug nicht entgegen (§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG).



Zu einer Erhöhung der Anschaffungskosten der Anteile an der F-GmbH (§ 6 Abs. 6 Satz 2, 3 EStG) kommt es nicht, da ein bloßer Nutzungsvorteil und damit kein einlagefähiges Wirtschaftsgut vorliegt (H 8.9 KStH, „Einlagefähiger Vermögensvorteil“).

Zusammenfassung

Gewinnkorrektur Steueraufwand Ausgleichszahlung F-GmbH:	+ 3.587 €
nicht abziehbare Betriebsausgaben gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG aus der vGA der D-GmbH:	+ 300 €
fiktiver Zinsaufwand aus der vGA der D-GmbH:	<u>./ 6.000 €</u>
Gesamtkorrektur zVE Einzelsachverhalt b):	<u>./ 2.113 €</u>

c. Geschäftsführertätigkeit

Die am 1.4.2024 vereinbarte rückwirkende Gehaltserhöhung für die Monate Januar bis März 2024 stellt eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG i.H.v. $3 \times 1.000 \text{ €} = 3.000 \text{ €}$ dar. Die Nachzahlung hat bei der R-GmbH zu einer Vermögensminderung geführt, die sich auf den Unterschiedsbetrag i.S.d. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat (R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR). Die Vermögensminderung ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da U beherrschende Gesellschafterin der R-GmbH ist. Es liegt ein Verstoß gegen das sog. Rückwirkungsverbot vor (R 8.5 Abs. 2 Satz 1 KStR).

1 (81)

Auch in Bezug auf das am 1.4.2024 zugesagte Weihnachtsgeld liegt ein Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot vor. Das Weihnachtsgeld ist als Vergütung für die im gesamten Jahr 2024 von U geleisteten Dienste anzusehen (BFH vom 11.12.1991 – I R 49/90, BStBl 1992 II S. 434).

Es stellt daher aufgrund des Rückwirkungsverbots (R 8.5 Abs. 2 Satz 1 KStR) insoweit eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar, als es zeitanteilig auf die Monate Januar bis März 2024 entfällt ($\frac{3}{12} \text{ v. } 11.000 \text{ €} = 2.750 \text{ €}$).

1 (82)

Die Überstundenvergütungen i.H.v. 4.000 € sind eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Die gesonderte Vergütung von Überstunden entspricht nicht dem, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH mit einem Fremdgeschäftsführer vereinbaren würde. Dies gilt erst recht dann, wenn – wie vorliegend – die Vereinbarung von vorneherein auf die Vergütung von Überstunden an Wochenenden und Feiertagen beschränkt ist (H 8.5 IV KStH, „Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge“). Besondere betriebliche Gründe, die die Regelvermutung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis entkräften, ergeben sich aus dem Sachverhalt nicht (H 8.5 IV KStH, „Überstundenvergütung, Sonn-, Feiertags- und Nachtzuschläge“).

Die vGA wurden jeweils im Jahr 2024 an U ausgezahlt. Es handelt sich daher zugleich um Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG, die bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2024 zu berücksichtigen sind.

1 (83)

Zusammenfassung

vGA rückwirkende Gehaltsvergütung:	+ 3.000 €
vGA Weihnachtsgeld:	+ 2.750 €
vGA Überstundenvergütungen:	<u>+ 4.000 €</u>
Gesamtkorrektur zVE Einzelsachverhalt c):	+ 9.750 €
Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG:	9.750 €



d. Grundstück in Düsseldorf/Beteiligung W-KG

Das Grundstück in Düsseldorf dient unmittelbar dem Betrieb der W-KG, da die W-KG dort eine Werbeagentur betreibt. Die R-GmbH ist außerdem seit dem 1.10.2024 Mitunternehmerin der W-KG. Das Grundstück stellt daher ab diesem Zeitpunkt notwendiges Sonderbetriebsvermögen I dar (R 4.2 Abs. 2 EStR). Gleiches gilt für das zur Finanzierung aufgenommene Darlehen bei der X-Bank.

Die ab Oktober 2024 vereinnahmten Mieten sind gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG als Sonderbetriebseinnahmen der R-GmbH aus ihrer Beteiligung an der W-KG zu berücksichtigen ($3 \times 30.000 \text{ €} = 90.000 \text{ €}$). Die laufenden Grundstücksaufwendungen für die Zeit ab dem 1.10.2024 stellen Sonderbetriebsausgaben dar ($3 \times 20.000 \text{ €} = 60.000 \text{ €}$).

- 1 (84) Die Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben sind im Rahmen der Einkünfte der R-GmbH aus der Beteiligung an der W-KG zu berücksichtigen (WP 92). Der bisher von der R-GmbH berücksichtigte „eigene“ Mietertrag ist insoweit zu korrigieren (Gewinn \cdot 90.000 €). Gleiches gilt für die berücksichtigten Grundstücksaufwendungen (Gewinn + 60.000 €).

Die Anschaffungskosten des Gebäudes sind im Wege der AfA gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Bu. b EStG zu berücksichtigen. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG ist nicht anzuwenden, weil der Bauantrag vor dem 1.4.1985 gestellt worden ist. Die AfA für die Monate Februar bis September 2024 ist unmittelbar bei der R-GmbH zu berücksichtigen.

- 1 (85) Ab Oktober 2024 stellt die AfA eine Sonderbetriebsausgabe der R-GmbH bei der W-KG dar. Die Überführung des Grund und Bodens sowie des Gebäudes aus dem Betriebsvermögen der R-GmbH in das Sonderbetriebsvermögen bei der W-KG erfolgt gem. § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert, da die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Die AfA-Bemessungsgrundlage für das Gebäude bleibt unverändert.

Kaufpreis des Grundstücks:	1.200.000 €
zzgl. Anschaffungsnebenkosten:	<u>+ 300.000 €</u>
Ergibt:	1.500.000 €
davon Gebäude (60 %) = AfA-Bemessungsgrundlage:	900.000 €
Jahres-AfA: 2 % v. 900.000 € =	18.000 €
zeitanteilige AfA für Februar bis September 2024: $\frac{8}{12}$ v. 18.000 € =	12.000 €
zeitanteilige AfA für Oktober bis Dezember 2024: $\frac{3}{12}$ v. 18.000 € =	4.500 €

- 1 (86) Die AfA für die Monate Februar bis September 2024 ist unmittelbar bei der R-GmbH gewinnmindernd zu berücksichtigen (Gewinn \cdot 12.000 €). Die AfA für die Monate Oktober bis Dezember 2024 geht in die Einkünfte der R-GmbH aus der Beteiligung an der W-KG ein (WP 92).

Die R-GmbH hat für den Erwerb des Kommanditanteils an der W-KG im Vergleich zum Kapitalkonto in der Gesamthandsbilanz einen Mehrkaufpreis i.H.v. 150.000 € aufgewandt (Kaufpreis 650.000 € \cdot Kapitalkonto 500.000 €). Der Mehrkaufpreis entfällt in voller Höhe auf den Firmenwert der W-KG.

- 1 (87) Der Firmenwert ist in einer positiven Ergänzungsbilanz der R-GmbH bei der W-KG mit Anschaffungskosten i.H.v. 150.000 € auszuweisen und gem. § 7 Abs. 1 Satz 3 EStG linear über eine Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben.

Im Jahr 2024 ist die AfA zeitanteilig für 3 Monate ab Oktober 2024 zu berücksichtigen (§ 7 Abs. 1 Satz 4 EStG).

- 1 (88) AfA Firmenwert für das Jahr 2024: $\frac{1}{15}$ v. 150.000 € \times $\frac{3}{12}$ = 2.500 €



Die AfA ist im Rahmen der Einkünfte der R-GmbH aus der Beteiligung an der W-KG zu berücksichtigen (WP 92).

Der der R-GmbH als Kommanditistin zuzurechnende Verlust aus der Beteiligung an der W-KG unterliegt der Verlustverrechnungsbeschränkung gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i.V.m. § 15a EStG. In das Kapitalkonto i.S.d. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG geht das Kapitalkonto der R-GmbH in der Gesamthands- und Ergänzungsbilanz ein. Das Kapitalkonto in der Sonderbilanz ist nicht zu berücksichtigen (R 15a Abs. 2 EStR; BMF vom 30.5.1997, BStBI I S. 627).

1 (89)

Ermittlung des Kapitalkontos i.S.d. § 15a EStG:

Gesamthandsbilanz am 1.10.2024	500.000 €
Ergänzungsbilanz am 1.10.2024	+ <u>150.000 €</u>
Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG am 1.10.2024	650.000 €
Verlust Gesamthandsbilanz für 2024	./ 800.000 €
Verlust Ergänzungsbilanz für 2024 (AfA Firmenwert)	<u>./ 2.500 €</u>

1 (90)

Kapitalkonto i.S.d. § 15a EStG am 31.12.2024

./ 152.500 €

Durch den der R-GmbH zuzurechnenden Verlust aus dem Gesamthands- und Ergänzungsbereich ist ein negatives Kapitalkonto i.H.v. 152.500 € entstanden. Der Verlust ist insoweit gem. § 15a Abs. 1 Satz 1 EStG nicht ausgleichsfähig.

In den Jahren ab 2025 ist eine Verrechnung nach Maßgabe des § 15a Abs. 2 EStG möglich. Der ausgleichsfähige Verlust aus dem Gesamthands- und Ergänzungsbereich für das Jahr 2024 beträgt 650.000 € (Gesamtverlust i.H.v. 802.500 € ./ nicht ausgleichsfähiger Verlust

1 (91)

i.H.v. 152.500 €).

Bei der Ermittlung der Einkünfte der R-GmbH i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist neben dem ausgleichsfähigen Verlust i.H.v. 650.000 € das Ergebnis des Sonderbereichs zu berücksichtigen.

Einkünfte der R-GmbH aus der Beteiligung an der W-KG für das Jahr 2024

Mieteinnahmen Oktober bis Dezember 2024	90.000 €
Grundstücksaufwendungen Oktober bis Dezember 2024	./ 60.000 €
AfA Oktober bis Dezember 2024	<u>./ 4.500 €</u>
Ergebnis des Sonderbereichs	25.500 €
ausgleichsfähiger Verlust Gesamthands- und Ergänzungsbereich	<u>./ 650.000 €</u>
Einkünfte i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG	./ 624.500 €

1 (92)

Der Verlust mindert das zvE der R-GmbH für das Jahr 2024.

Zusammenfassung

Korrektur Mietertrag wegen Sonderbetriebseinnahme	./ 90.000 €
Korrektur Grundstücksaufwand wegen Sonderbetriebsausgabe	+ 60.000 €
AfA Grundstück Düsseldorf für Februar bis September 2024	./ 12.000 €
Verlust Beteiligung W-KG	<u>./ 624.500 €</u>
Gesamtkorrektur zvE Einzelsachverhalt d)	./ 666.500 €



e. Vorabausschüttung auf den Gewinn für das Jahr 2024

Die R-GmbH hat die Säumniszuschläge zur Kapitalertragsteuer und zum Solidaritätszuschlag zutreffend als Aufwand berücksichtigt. § 10 Nr. 2 KStG steht dem Abzug nicht entgegen, weil die Kapitalertragsteuer aus Sicht der R-GmbH keine Steuer vom Einkommen ist. Diese betrifft die Einkommensteuer von U (§ 43 Satz 1 AO; § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG).

Die Begleichung der Säumniszuschläge stellt auch keine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dar. Ursächlich für die Entstehung ist die der R-GmbH obliegende Verpflichtung, die Kapitalertragsteuer anzumelden und abzuführen (§ 43 Satz 2 AO; § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG). Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt nicht vor (BFH vom 22. Januar 1997 – I R 64/96, BStBl II S. 548).

- Im Übrigen fehlt es an der Vorteilsgeneigntheit (H 8.5 I KStH, „Zuflusseignung/Vorteilsgeneigntheit“), weil die Säumniszuschläge nicht dazu geeignet sind, bei U einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.
- 1 (93)

Die Schuldzinsen für das Darlehen zur Finanzierung der Vorabausschüttung stellen für die R-GmbH abzugsfähige Aufwendungen dar. Die Voraussetzungen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sind nicht gegeben, weil die Schuldzinsen nicht dazu geeignet sind, bei U einen sonstigen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (fehlende Vorteilsgeneigntheit; H 8.5 I KStH, „Zuflusseignung/Vorteilsgeneigntheit“).

- Die Vorabausschüttung i.H.v. 80.000 € stellt eine Leistung i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG dar, die bei der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2024 zu berücksichtigen ist.
- 1 (94)

Ermittlung des zVE und des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG

Ermittlung des zVE für den VZ 2024

Von der R-GmbH ermittelter Gewinn	1.320.000 €
Korrektur Einzelsachverhalt a)	./ 580.108 €
Korrektur Einzelsachverhalt b)	./ 2.113 €
Korrektur Einzelsachverhalt c)	+ 9.750 €
Korrektur Einzelsachverhalt d)	./ 666.500 €
Korrektur Einzelsachverhalt e)	0 €
Weitere nicht abziehbare Aufwendungen laut Sachverhalt	+ 140.000 €
1 (95) zVE der R-GmbH für das Jahr 2024	221.029 €

Ermittlung des Gesamtbetrags der Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Jahr 2024

Einzelsachverhalt c)	9.750 €
Einzelsachverhalt e)	+ 80.000 €

Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Jahr 2024 **89.750 €**

Die Leistungen i.H.v. 89.750 € mindern gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG das steuerliche Einlagekonto, soweit sie den auf den 31.12.2023 ermittelten ausschüttbaren Gewinn (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) übersteigen.

Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG auf den 31.12.2023

Eigenkapital laut Steuerbilanz zum 31.12.2023	230.000 €
abzgl. Stammkapital (gezeichnetes Kapital)	./ 100.000 €
1 (96) abzgl. Bestand steuerliches Einlagekonto 31.12.2023	./ 60.000 €

**Ausschüttbarer Gewinn zum 31.12.2023** **70.000 €**

Die Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG übersteigen den ausschüttbaren Gewinn zum 31.12.2023 um 19.750 € (89.750 € ./ 70.000 €). Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2023 wird insoweit gemindert (Einlagenrückgewähr).

Die Zugänge des laufenden Wirtschaftsjahres 2024 sind hingegen noch nicht rückgewährbar (H 27 KStH, „Unterjährige Zugänge“).

Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2024

Bestand des steuerlichen Einlagekontos am 31.12.2023 **60.000 €**

abzgl. Leistungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 EStG **./ 19.750 €**

zzgl. Zugang zum steuerlichen Einlagekonto lt. Einzelsachverhalt a) **+ 347.500 €**

Bestand des steuerlichen Einlagekontos am 31.12.2024 **387.750 €**

SACHVERHALT 2

- 1 (97) Der THEATER-Verein ist als eingetragener Verein i.S.d. § 21 BGB eine sonstige juristische Person des privaten Rechts. Er unterliegt gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, da er seinen Sitz im Inland hat.

Die Aufgabenstellung fragt lediglich nach der „persönlichen Körperschaftsteuerpflicht“.

Allerdings ist zudem zu beachten, dass § 8 Abs. 2 KStG nicht anwendbar ist, da keine Steuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 - 3 KStG vorliegt. Der THEATER-Verein kann damit grundsätzlich Bezieher sämtlicher Einkünfte i.S.d. § 2 Abs. 1 Satz 1 EStG sein (R 8.1 Abs. 2 Satz 1 KStR).

- ZP
1 (98) Der THEATER-Verein ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, da er nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO verfolgt. Die Steuerbefreiung ist gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG ausgeschlossen, soweit der THEATER-Verein einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält.

Die vom THEATER-Verein vereinnahmten Mitgliedsbeiträge und Spenden sind dem ideellen Bereich zuzuordnen und unterliegen daher nicht der Körperschaftsteuer.

Das vom THEATER-Verein betriebene Theater stellt gem. § 68 Nr. 7 AO einen Zweckbetrieb dar. Körperschaftsteuerpflicht besteht auch insoweit nicht.

Der Getränke- und Speiseverkauf ist dagegen als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen, so dass § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nicht gilt. Ein Zweckbetrieb liegt insoweit nicht vor (§ 68 Nr. 7 2. HS AO).

Hinweis: Die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO ist überschritten, da die Einnahmen 45.000 € übersteigen.

- 1 (99) Im Ergebnis unterliegt lediglich der Gewinn des THEATER-Vereins aus dem Getränke- und Speiseverkauf der Körperschaftsteuer.



Das zVE des THEATER-Vereins für den VZ 2024 ermittelt sich wie folgt:

Einnahmen Getränke- und Speiseverkauf	52.000 €
Ausgaben Getränke- und Speisenverkauf	<u>./ 40.000 €</u>
Gewinn des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs	12.000 €
Freibetrag gem. § 24 Satz 1 KStG	<u>./ 5.000 €</u>
1 (100) zVE	7.000 €

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		