

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Steuerberaterexamen 2011

Lösungshinweise

zur Ertragsteuer

Einkommensteuer / Körperschaftsteuer

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung 2012

Teil I Einkommensteuer**1. Sachverhalt:**

Die KG übt mit der Herstellung und dem Vertrieb von Armaturen eine gewerbliche Tätigkeit aus nach § 15 (2) EStG. BM erzielt daher durch seine Beteiligung als Kommanditist Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (1) S.1. Nr. 2 EStG. Nach § 238, 242 HGB ist die KG buchführungspflichtig und ermittelt ihren Gewinn daher nach § 4 (1) i.v.m. § 5 EStG. Nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG gehört zu den Einkünften des BM auch seine Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern. **(1)**

Das Gebäude wird der KG von der oHG überlassen, an der BM zu 80 % beteiligt ist. Die oHG übt neben dieser Tätigkeit keine weiteren Tätigkeiten aus, verwaltet also nur eigenes Vermögen. Alleine die Eintragung der oHG in das Handelsregister bewirkt keine Gewerblichkeit der Tätigkeit der oHG nach § 15 (3) Nr. 1 EStG. **(2)**

BM beherrscht mit 80 % die oHG und mit 100 % die KG, die oHG überlässt der KG auch eine wesentliche Betriebsgrundlage mit dem Gebäude. Somit könnte eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung nach dem § 15 (4) ESt-Erlass vorliegen. Nach Nr. 1 des Erlasses liegt dies aber bei einer unentgeltlichen Überlassung nicht vor, die hier gegeben ist. Daher liegt keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor. **(3)**

Nach R 4.2 (2) S. 2 EStR gehören Wirtschaftsgüter, die nicht Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft sind zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie unmittelbar dem Betrieb der Gesellschaft dienen, Sonderbetriebsvermögen I, oder wenn sie unmittelbar zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Mitunternehmers an der Personengesellschaft eingesetzt werden, Sonderbetriebsvermögen II. **(4)**

Daher gehört der Anteil am Produktionsgrundstück der BM 80 %, zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des BM bei der KG. Sein Anteil an der V-GmbH gehört daher zu seinem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II, H 4.2 (2) Anteile an Kapitalgesellschaften EStH. **(5)**

Das Grundstück ist daher wie folgt zu aktivieren: Das Gebäude ist nach § 7 (4) S.1 Nr. 1 EStG mit 3 % p.a. abzuschreiben. In diesem Wirtschaftsjahr erfolgt nur eine zeitanteilige Abschreibung für 11 Monate nach § 7 (1) S. 4 EStG.

Kaufpreis	800.000,00
+ Notarkosten	10.000,00
+ Grunderwerbsteuer	<u>28.000,00</u>
Gesamtanschaffungskosten	838.000,00
davon 75 % für das Gebäude	628.500,00
davon 80 % notwendiges BV des BM	502.800,00
AfA für 11 Monate, 3 %	13.827,00

Diese stellen bei BM Sonderbetriebsausgaben dar **(6)**

Das Darlehen das die oHG zur Finanzierung des Grundstückskaufes aufgenommen hat stellt bei BM notwendiges passives Sonderbetriebsvermögen dar. Die Zinsen stellen daher in Höhe von 80 % bei ihm Sonderbetriebsausgaben dar. Da nach H 4.1 Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten EStH BM analog zur KG seinen Gewinn im Sonderbetriebsvermögen nach Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln hat, gehören auch die in 2011 gezahlten Zinsraten hierzu. Somit $3.500 \times 80 \% \times 11 \text{ Monate} = 30.800,00 \text{ €}$ (7)

Passives Sonderbetriebsvermögen stellt daher auch das zur Finanzierung des Kommanditkapitals aufgenommenen Darlehens dar. Die Zinsen in Höhe von € 1.500,00 sind somit auch Sonderbetriebsausgaben. (8)

Da beide Darlehen der Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens dienen, sind die Schuldzinsen nach § 4 (4a) S. 5 EStG uneingeschränkt abzugsfähig. Ob Überentnahmen nach § 4 (4a) EStG vorliegen braucht daher nicht geprüft zu werden. (9)

Nach § 4 (5) S. 1 Nr. 8 EStG stellen die von der KG gezahlten Geldbußen nicht abziehbare Betriebsausgaben dar, die Gewinn nicht mindern dürfen. Sie sind daher außerbilanziell wieder hinzuzurechnen. Somit + 2.000 (10)

Die Einkünfte des BM nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG ermitteln sich daher wie folgt:

Gewinnanteil	48.000,00
+ Geldbuße	2.000,00
./. Abschreibung Gebäude	13.827,00
./. Darlehenszinsen	30.800,00
	<u>1.500,00</u>
steuerpflichtige EK aus Gewerbebetrieb	<u><u>3.873,00 (11)</u></u>

BM hat für seinen nicht entnommenen Gewinnanteil 2009 den Antrag nach § 34 a EStG gestellt. Da er zu mehr als 10 % beteiligt ist und sein Gewinnanteil auch € 10.000,00 übersteigt kann er die Begünstigung nach § 34 a (1) S. 3 EStG beantragen. (12)

BM hat in 2009 keine Entnahmen getätigt, daher konnte er seinen kompletten Gewinnanteil nach § 34 a EStG begünstigt versteuern. Dieser beträgt: Gewinnanteil Gesamthand € 65.000,00 ./.. Sonderbetriebsausgaben 1.500,00 = 63.500,00 = Begünstigungsbetrag nach § 34 a (2) EStG Die außerbilanziell hinzugerechneten Bußgelder haben nach TZ 16 des § 34 a(1) ESt-Erlasses keinen Einfluss auf den Begünstigungsbetrag. (13)

Der nachversteuerungspflichtige Betrag zum 31.12.2009 ermittelt sich daher nach § 34 a (3) EStG wie folgt:

Begünstigungsbetrag	63.500,00
./. ESt 28,25 %	17.938,75
./. Soli hierauf 5,5 %	<u>986,63</u>
nachversteuerungspflichtiger Betrag	44.574,62 (14)

Da in 2010 der Saldo seiner Entnahmen in Höhe von 95.000,00 saldiert mit seinen Einlagen im Sonderbetriebsvermögen von 1.500,00 + 9 x 2.800,00 = 26.700,00 nach § 34 a (2) EStG 68.300,00 beträgt und damit deutlich über seinem Gewinnanteil in Höhe von 3.873,00 - nicht abzugsf. Betriebsausgaben 2.000,00 = 1.873,00 liegt, kommt eine Begünstigung nicht in Betracht. **(15)**

BM hat somit, bei einem Gewinnanteil von 1.873,00 und Entnahmeüberhang von 68.300,00, 66.427,00 mehr entnommen als sein Gewinnanteil in 2010 beträgt. Somit müsste nach § 34 (4) EStG eine Nachversteuerung des begünstigten Gewinns durchgeführt werden. **(16)**

Somit müsste nach § 34 a (4) EStG eine Nachversteuerung bis zu dem zum 31.12.2009 festgestellten nachversteuerungspflichtigen Betrag durchgeführt werden, da der Entnahmeüberhang 2010 diesen übersteigt. Die Nachsteuer beträgt nach § 34 a (4) S. 2 EStG 25 von 44.574,62 = 11.143,66 zuzüglich des Solis in Höhe von 612,90. **(17)**

Nach § 34 a (1) S. 4 EStG hat BM aber die Möglichkeit seinen Antrag zurückzunehmen. Es ist daher ein Vergleich durchzuführen, welche Versteuerung günstiger für ihn wäre. **(18)**

bisherige Steuer	17.938,75
bisheriger Soli	986,63
Nachsteuer	11.143,66
Nachsoli	612,90
Ohne Antrag angefallen Steuer	
bei Spitzensteuersatz von 45 % auf 63.500	28.575,00
darauf entfallender Soli	<u>1.571,63</u>
Differenz	535,31
abzüglich des auf den Differenzbetrages	
von 28.575,00-17.938,75=10.636,25	
anfallende Zinsen ach § 233a AO	
6 % für 6 Monate 1.4.11.-30.9.11	<u>318,00</u>
Differenz	217,31

Somit ist es günstiger, wenn er nach § 34a (1) S. 4 EStG seinen Antrag zurücknimmt. **(19)**

2. Sachverhalt**Aufgabe 1:**

D und H erzielen aufgrund Ihrer Beteiligung an der KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG, da der Betrieb des Bauunternehmens eine gewerbliche Tätigkeit nach § 15 (2) EStG darstellt. Die Einkünfte sind der nach § 4 (1) iVm § 5 EStG ermittelte Gewinn. **(20)**

Zu den Einkünften von H gehören auch seine Tätigkeitsvergütung und die ihm zugesagte Pension. Diese sind in der Bilanz der KG, da sie schuldrechtlich zwischen der KG und ihm vereinbart wurden, zutreffend als Aufwand erfasst worden. Sie stellen bei ihm daher Sondervergütungen nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG dar. Dies gilt nicht für die Vergütung von D. Diese ist als Gewinn vorab zu betrachten und nicht als Vergütung nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG, da sie in der Bilanz der KG nicht als Aufwand sondern als Entnahme zu behandeln ist. **(21)**

Somit ergibt sich für die Gesamthand folgende Gewinnverteilung:

	Anteil D	Anteil H
Gesamtverlust	-220.000,00	
Gewinnvorab	300.000,00	
Restverteilung	-416.000,00	-104.000,00
Gesamt	- 116.000,00	-104.000,00 (22)

Einkunftsermittlung D:

Mit dem Betrieb des Bauunternehmens erzielt D vom 01.01. bis 28.02.2010 Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind der Gewinn, hier 100.000,00 € **(23)**

D bringt zum 01.04.2010 ihr Einzelunternehmen in die KG ein. Da sie alle Wirtschaftsgüter in die KG im Wege der Einzelrechtsnachfolge nach § 1 (3) Nr. 4 UmwStG in die KG einbringt und Mitunternehmerin der KG wird, liegt daher eine Einbringung eines Betriebes in eine Personengesellschaft nach § 24 UmwStG vor. **(24)**

Nach § 24 (2) S. 1 UmwStG ist das eingebrachte Betriebsvermögen grundsätzlich mit dem gemeinen Wert zu bewerten, da aber das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik weiterhin bestehen bleibt und der niedrigste Gewinn gewünscht wird, erfolgt der Buchwertansatz nach § 24 (2) S. 2 UmwStG. In der Gesamthandbilanz wird das Grundstück, die Einzigsten stillen Reserven, mit dem gemeinen Wert ausgewiesen. Die Ausübung des Wahlrechts erfolgt über eine negative Ergänzungsbilanz für D. **(25)**

Somit ergibt sich nach § 24 (3) UmwStG folgender Einbringungsgewinn für D:

Veräußerungspreis	300.000,00
./. Buchwert eingebrachtes BV (Kapital)	<u>- 300.000,00</u>
Gewinn	0,00 (26)

Einkunftsermittlung H:

Mit seiner Tätigkeit als Angestellter erzielt H in der Zeit vom 01.01. bis 28.02.2010 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 (1) S.1 Nr. 1 EStG. Die Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung zählen nicht zu den Einnahmen § 3 Nr. 62 EStG.

Einnahmen:	20.000,00 €
./. WK-PB § 9a S.1.Nr.1 EStG	<u>- 920,00 €</u>
Einkünfte	19.080,00 €(27)

Auf Gesamthandsebene hat H im Jahr 2010 einen Verlust in Höhe von 104.000,00. Seine Kommanditeinlage beträgt aber nur €100.000,00. Somit entsteht für ihn ein negatives Kapitalkonto in Höhe von €4.000,00. (28)

Somit greift § 15 a (1) S. 1 EStG und H kann einen Verlust in Höhe von €4.000,00 nicht abziehen, der nach § 15 (4) S.1 EStG gesondert festzustellen ist. Sein ausgleichsfähiger Verlust beträgt somit € 100.000,00. (29)

Unabhängig davon sind noch seine Einkünfte im Sonderbetriebsvermögen zu ermitteln. H bezieht ab 01.03.2010 ein Gehalt, das eine Sondervergütung nach § 15 (1) S.1 Nr. 2 EStG darstellt, somit $10 \times 10.000,00 = 100.000$. (30)

Zu dieser Sondervergütung gehören auch die Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung. Diese Zahlungen sind auch als Vergütungen für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft anzusehen und sind nicht nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei, da hier keine nichtselbständige Tätigkeit von H vorliegt. Somit $10 \times 1.300 = 13.000,00$ (31)

Auch die Pensionszusage stellt eine Sondervergütung nach § 15 (1) S.1 Nr. 2 EStG dar. Mit dieser werden seine Dienste ab 01.11. bis zum Ausscheiden aus der KG honoriert. Zu den nichtselbständigen Einkünften gehört diese Zusage nicht, da sie erst nach dem 28.02. zugesagt wurde. (32)

H hat die Pensionsrückstellung in seiner Sonderbilanz als Forderung analog zur Passivierung in der Steuerbilanz der KG zu aktivieren. In 2010 wurden € 150.000,00 in die Rückstellung eingestellt, dieser Wert stellt daher die Sondervergütung für H da.

Sondervergütungen, daher insgesamt $100.000,00 + 13.000,00 + 150.000,00 = 263.000,00$. (33)

Aufgabe 2:Sachliche Gewerbesteuerpflicht:

Nach § 2 (1) GewStG unterliegt jeder im Inland betriebene Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Definiert wird dieser nach dem EStG § 15 (2) EStG. Diese Voraussetzungen erfüllen die Firma als Einzelunternehmen in der Zeit vom 01.01.-28.02., als auch als KG in der Zeit vom 01.03.-31.12. (34)

Da D ihre gewerbliche Tätigkeit als Mitunternehmerin der KG fortführt stellt die Einbringung des Einzelunternehmens in die KG keinen Unternehmerwechsel dar. R 2.7 (2) GewStR. (35)

Persönliche Gewerbesteuerpflicht:

Nach § 5 (1) S. 2 GewStG ist der Steuerschuldner der, für dessen Rechnung das Unternehmen betrieben wird. Nach R 5.1 (1) S. 2 GewStR liegt somit vom 01.01.-28.02. die persönliche Gewerbesteuerpflicht bei D § 5 S.1+2 GewStG, und vom 01.03.-31.03. bei der KG nach § 5 (1) S. 3 GewStG **(36)**

Somit liegt trotz weiter bestehender sachlicher Gewerbesteuerpflicht ein Wechsel in der persönlichen Steuerpflicht vor. Dieser Wechsel ist nach R 5.1 (1) S. 3 GewStG im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages zu berücksichtigen. **(37)**

Nach R 11.1. S. 3 + S. 5 GewStR ist daher der Messbetrag getrennt zu ermitteln, sowie der Freibetrag zeitanteilig zu berücksichtigen. Nach R 5.1 (1) S. 6 GewStR kann für jeden Monat ein Freibetrag in Höhe von €2.042,00 berücksichtigt werden. **(38)**

Ermittlung des Gewerbeertrages nach § 10 GewStG. Nach § 7 (1) GewStG ist der Gewerbeertrag der nach dem EStG ermittelte Gewinn, hierzu gehören auch die Sondervergütungen nach § 15 (1)S. 1 Nr. 2 EStG. Nach R 7.1 (3) S. 1 Nr. 5 GewStG bleibt die Vorschrift des § 15a EStG dabei aber unberücksichtigt. **(39)**

Berechnung des festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrages § 11 GewStG für D:

Gewinn § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG	100.000,00 abgerundet § 11 S. 3 GewStG
./. anteiliger Freibetrag, 2 x 2.042,00	<u>- 4.084,00</u>
	95.916,00
§ 11 (2) GewStG, 3,5 %	3.357,00 Gewerbesteuermessbetrag (40)

Berechnung des festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrages § 11 GewStG für die KG:

Gewinn § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG	- 220.000,00 abgerundet § 11 S. 3 GewStG
SoBV	263.000,00
./. anteiliger Freibetrag, 10 x 2.042,00	<u>- 20.420,00</u>
	22.580,00
§ 11 (2) GewStG, 3,5 %	790,00 Gewerbesteuermessbetrag (41)

3. Sachverhalt

A erzielt mit der Vermietung des Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 (1) S. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Von Januar bis Juni sind ihm 100 % der Einnahmen und Aufwendungen zuzurechnen. **(42)**

Für den Kauf des Grundstücks zum 01.07. ergibt sich für die GbR folgendes: Es ist keine einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte nach § 180 (1) Nr. 2a AO vorzunehmen, da eine Einkunftserzielungsabsicht der GbR nicht gegeben ist. **(43)**

W nutzt ihren Eigentumsanteil ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken. Daher unterliegen ihre anteiligen Aufwendungen für das Grundstück dem Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG. W erzielt daher auch keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. **(44)**

A erzielt daher auch ab 01.07.2010 weiterhin mit der Vermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, wobei ihm ab diesem Zeitpunkt nur noch 50 % der Einnahmen und Aufwendungen zuzurechnen sind, da ihm nach § 39 (2) Nr. 2 AO ab diesem Zeitpunkt das Grundstück auch nur noch zu 50% zuzurechnen ist. Da die an sich selbst Veräußerung steuerlich nicht anzuerkennen ist, bleiben auch seine ursprünglichen Anschaffungskosten bzw. ab 01.07. 50 % hiervon seine Bemessungsgrundlage für die AfA nach § 7 (4) S. 1 Nr. 2 a EStG. **(45)**

Die GbR hat zur Finanzierung des Gesamtaufpreises ein Darlehen aufgenommen. Auf A entfallen hiervon 50 %. Ursprünglich hatte A das Gebäude zu 100 % aus Eigenmitteln finanziert. Daher kann er durch den Kauf von sich selbst die Schuldzinsen nicht absetzen, da für ihn kein Anschaffungsgeschäft vorliegt. Das Geld aus dem Darlehen fließt auch zu 100 % an ihn und kann von ihm frei verwendet werden. Somit bleiben die Darlehenszinsen in voller Höhe unberücksichtigt. **(46)**

Für ihn ergeben sich daher folgende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Mieteinnahmen 6 x 2.500,00=	15.000,00
Mieteinnahmen 6 x 2.500,00 x 50 % =	7.500,00
./. Werbungskosten	
lfd Kosten 800,00 x 6 + 800 x 6 * 50 % =	- 7.200,00
AfA 2 % von 300.000 für 6 Monate =	- 3.000,00
AfA 2 % von 300.000 für 6 Monate*50%=	<u>- 1.500,00</u>
Einkünfte aus Vermietung	10.800,00 (47)

A veräußert 50 % seines Gebäudes innerhalb von 10 Jahren, Anschaffung in 2004, Veräußerung in 2010. Somit erzielt er durch die Veräußerung des Grundstücks sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 2, 23 (1) S. 1 Nr. 1 EStG. **(48)**

Die Einkünfte sind nach § 23 (2) S.1 EStG die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den anteiligen Anschaffungskosten und den Werbungskosten. Da der volle Kaufpreis in 2010 zufließt § 11 (1) EStG sind die Einkünfte in 2010 zu erfassen. **(49)**

Sie ermitteln sich wie folgt:

Veräußerungspreis, 50 % von 700.000	350.000,00
./. 50 % Anschaffungskosten	- 250.000,00 (50)
+ da A das Gebäude zu Vermietungszwecken genutzt hat sind nach § 23 (3) S: 4 EStG die in Anspruch genommenen AfA-Beträge zu 50 % hinzuzurechnen	
2 % von 300.000 für 6 Jahre und 3 Monate davon 50 % =	<u>18.750,00</u>
Sonstige Einkünfte	118.750,00 (51)

4. Sachverhalt

Aufgabe 1:

Die KG ist eine Personengesellschaft. Sie übt keinen Gewerbebetrieb aus, sondern verwaltet lediglich durch die Vermietung des Gebäudes und die Anlage eigenen Vermögens, eigenes Vermögen. Somit ist sie originär nicht nach § 2 (1) S. 1 GewStG gewerbsteuerpflichtig, da nach dem GewStG ein gewerbliches Unternehmen nach dem EStG zu verstehen ist und sie nicht unter die Begriffsbestimmung des § 15 (2) EStG fällt. **(52)**

Nach § 15 (3) Nr. 2 EStG gilt auch die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als gewerbliche Tätigkeit, wenn an dieser als Vollhafter nur Kapitalgesellschaften beteiligt sind und die Geschäftsführung nur von diesen ausgeführt wird. **(53)**

An der KG ist die einzige Komplementärin die X-GmbH und auch nur sie ist zur Geschäftsführung befugt. Zwar ist Geschäftsführer der GmbH Herr Fleißig und somit auch Geschäftsführer der KG, dies ändert aber nach H 15.8 (6) Geschäftsführung nichts an der gewerblichen Prägung der KG. Die KG ist somit gewerbsteuerpflichtig nach § 2 (1) GewStG. **(54)**

Der Gewerbeertrag ermittelt sich nach den §§ 7-10 des Gewerbesteuergesetz basierend auf dem Gewinn nach dem EStG. Die an die Gesellschafter gezahlten Zinsen stellen Sondervergütungen nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG dar und sind dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. H 7.1 (3) Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmenschaften GewStG. Somit + 13.000,00 **(55)**

Zu den Sondervergütungen nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG gehört auch, das an Fleißig gezahlte Geschäftsführergehalt. Dass er dies als Geschäftsführer der GmbH von dieser erhält, ändert nichts daran. H 15.8 (3) Tätigkeitsvergütungen EStH. Es ist im ersten Schritt bei der GmbH als Sonderbetriebseinnahme, dann in Höhe des an Fleißig gezahlten Gehalts als Sonderbetriebsausgabe abzuziehen und Fleißig als Sonderbetriebseinnahme zuzurechnen. Somit ergibt sich folgender Gewinn nach § 7 GewStG:

vorläufiger Gewinn	81.000,00 €
Darlehenszinsen	13.000,00 €
Sondervergütung GmbH	30.000,00 €
Sonderbetriebsausgabe GmbH	- 30.000,00 €
Sondervergütung Fleißig	<u>30.000,00 €</u>
Gewinn § 7 GewStG	124.000,00 € (56)

Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 a EStG, Entgelte für Schulden.

Hierunter fallen nur Entgelte für Schulden, die vom Gewinn abgesetzt wurden. Da sich durch die Hinzurechnung die Zinsen an die Gesellschafter nicht ausgewirkt haben, werden diese nicht hinzugerechnet. **(57)**

Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG für Unternehmen die ausschließlich eigenen Grundbesitz und Vermögen verwalten.

Die KG verwaltet lediglich eigenen Grundbesitz und eigenes Vermögen. Somit kann sie auf Antrag, der laut Sachverhalt als gestellt gilt, ihren Gewerbeertrag um den Betrag kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. **(58)**

Nach H 9.2 (3) Kapitalerträge GewStH fallen die Zinserträge nicht hierunter, auch wenn sie aus Mietüberschüssen resultieren. Somit bleiben die 8.000,00 von der Kürzung ausgenommen. **(59)**

Auch die Sondervergütungen an die Gesellschafter, für die Darlehensgewährung und die Geschäftsführung, sind hiervon ausgenommen, also insgesamt 13.000,00 € + 30.000,00 € = 43.000,00 (60)

Somit ermittelt sich der Gewerbesteuermessbetrag wie folgt:

Gewinn nach § 7 GewStG	124.000,00 €
Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG	- 73.000,00 € (Gewinn ohne Zinsen)
maßgebender Gewerbeertrag § 10 GewStG	51.000,00 €
./. Freibetrag § 11(1) S. 3 Nr. 1 GewStG	<u>-24.500,00 €</u>
verbleiben	26.500,00 €
davon 3,5 % § 11 (2) GewStG	927,00 €
abgerundet R 14.1 GewStR	(61)

Aufgabe 2:

An der KG und der GmbH wären nun Fleißig und Müde zu gleichen Anteilen beteiligt. Nach H 15.7 (4) EStR liegt eine Betriebsaufspaltung vor, wenn ein Unternehmen eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft überlässt (sachliche Verflechtung) und eine oder mehrere Personen beide Unternehmen beherrschen (personelle Verflechtung). Die KG überlässt das Hotelgebäude der GmbH zur gewerblichen Nutzung und an beiden Gesellschaften sind die gleichen Personen beteiligt. Somit liegt nun eine Betriebsaufspaltung vor. Die KG erzielt nun unabhängig von der gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte nach § 15 (1) S. 1 Nr. 1 und 2 EStG und ist daher nach § 2 (1) GewStG gewerbesteuerpflichtig. (62)

Nach H 9.2 (2) Betriebsaufspaltung GewStR kann im Falle einer Betriebsaufspaltung die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG nicht mehr in Anspruch genommen werden, da nun eine originäre und nicht mehr geprägte gewerbliche Tätigkeit der KG vorliegt. (63)

Somit greift nun die Kürzung nach § 9 Nr.1 S. 1 GewStG. Da das Betriebsgebäude bereits vor dem 01.01.2010 zur Gesellschaft gehört, kann für 2010 die Kürzung nach § 20 GewStDV in Anspruch genommen werden. Diese beträgt nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG 1,2 % des Einheitswertes Nach § 121 a BewG sind bei Betriebsgrundstücken nach § 99 (1) Nr. 1 BewG 140 % des Einheitswerts anzusetzen, hier also $100.000 \times 140 \% \times 1,2 \% = 1.680,00$ (64)

Damit ergibt sich folgender Gewerbesteuermessbetrag:

Gewinn nach § 7 GewStG	124.000,00 €
Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG	- 1.680,00 € (Gewinn ohne Zinsen)
maßgebender Gewerbeertrag § 10 GewStG	122.300,00 € gerundet § 11 (1) S. 3 GewStG
./. Freibetrag § 11(1) S. 3 Nr. 1 GewStG	<u>-24.500,00 €</u>
verbleiben	97.800,00 €
davon 3,5 % § 11 (2) GewStG	3.423,00 €
abgerundet R 14.1 GewStR	(65)

Teil II Körperschaftsteuer

Aufgabe 1:

Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nach § 7 (1) iVm § 8 (1) KStG und dem EStG:

vorl. Jahresüberschuss 492.000,00 €

1. Steueraufwendungen:

Hinzurechnung der KSt-Vorauszahlungen und der Rückstellung
nach § 10 Nr. 2 KStG + 37.000,00 €(66)

Hinzurechnung der Gewerbesteuerrückstellung nach § 4 (5b) EStG + 5.000,00 €(67)

Nach § 52 (12) S. 7 EStG ist § 4 (5b) EStG erstmals für Gewerbesteuer ab dem Zeitraum 2008 anzuwenden. Somit bleiben die Gewerbesteuer-Nachzahlung 2007 und die darauf entfallenden Zinsen in vollem Umfang abzugsfähig (68)

2. Kapitalerhöhung:

Y bringt sein Grundstück gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile in die GmbH ein. Somit liegt eine Übertragung in Form des Tausches vor, und die Einlage ist nach § 6 (6) EStG und nicht nach § 6 (1) Nr. 5 EStG zu bewerten. Dies gilt auch für den nach § 272 (2) Nr. 1 HGB in die Kapitalrücklage einzustellenden Betrag. Demnach ist für das Grundstück der gemeine Wert in Höhe von €90.000,00 zuzüglich der Nebenkosten von 198 € 700 € und 132 € = 1.030,00 € zu aktivieren. (69)

Nach § 27 (1) S. 1 und 2 KStG ist der als Kapitalrücklage ausgewiesene Wert des Grundstücks auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen, da das Einlagekonto offene, als auch verdeckte Einlagen erfasst. (70)

Neben den Kosten für die Eintragung des Grundstückes entstanden der GmbH noch weitere Kosten durch die Kapitalerhöhung. Die notarielle Beurkundung der Abänderung des Gesellschaftsvertrages, die notarielle Beglaubigung der HR-Anmeldung und die Kosten für die HR-Eintragung entstanden um die Kapitalerhöhung der GmbH möglich zu machen und durchzuführen. Da dies ausschließlich betrieblich veranlasst ist und der besseren Kapitalausstattung der GmbH dient, hätte diese Kosten auch ein fremder, ordentlicher Geschäftsführer durch die GmbH übernehmen lassen. Daher sind diese Kosten in vollem Umfang abzugsfähig. (71)

Anders sieht dies für die Kosten für die notarielle Beurkundung der Übernahmeerklärung des Y ab. Diese Kosten entstanden für Y, da er höhere Kapitalanteile der GmbH erworben hat. Diese Kosten betreffen die Vermögensebene des Y, ein fremder, ordentlicher Geschäftsführer hätte diese Kosten nicht durch die GmbH übernehmen lassen. (72)

Insoweit liegt daher eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 (3) S. 2 KStG und R 36 (1) S. 1 KStR vor, da das Vermögen der GmbH um die €285,00 gemindert wurde, sich dies auf den Gewinn ausgewirkt hat und dies nicht auf einem gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilungsbeschluss beruht. Die Kosten in Höhe von €285,00 sind daher in vollem Umfang außerbilanziell als vGA wieder hinzuzurechnen: + 285,00 €(73)

Da der ausschüttbare Gewinn zum 31.12.2009 0,00 € beträgt ist in dieser Höhe auch ein Abgang vom steuerlichen Einlagekonto nach § 27 (1) S. 3 KStG zu verzeichnen. **(74)**

3. Organschaft:

a. Historie:

Hier besteht eine wirksame Organschaft zwischen der B-GmbH, Organgesellschaft, und der A-GmbH, Organträger. Diese gilt nach § 14 (1) S. 2 KStG erstmals für das Wirtschaftsjahr, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet, in dem der Gewinnabführungsvertrag wirksam wird. Hier wird der Vertrag am 20.05.2010 wirksam, somit ist erstmalig das Einkommen 2010 der B-GmbH, der A-GmbH zuzurechnen. Die B-GmbH führt in 2010 eine Ausschüttung für den Gewinn 2009 aus, der in vororganschaftlicher Zeit liegt. Somit liegt nach R 60 (4) S. 4 und 5 KStR kein Verstoß gegen die §§ 301 und 302 AktG. Diese Ausschüttung gilt daher nach § 15 (3) S.1 KStG als Gewinnausschüttung. **(75)**

Die Ausschüttung ist der A-GmbH, die ja zu 90 % beteiligt ist, wie folgt zuzurechnen:

90 % von 400.000 € = 360.000,00 € von der Kapitalertragsteuer entfallen 90 % von 1000.000 = 90.000,00 auf die A-GmbH und vom Solidaritätszuschlag 90 % von 5.500,00 = 4.950,00 € Die Ausschüttung ist laut Sachverhalt zutreffend als Einnahme und die Steuer und der Solidaritätszuschlag zutreffend als Ausgabe gebucht worden. **(76)**

Daher sind die Steuer und der Soli nach § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell wieder hinzuzurechnen:
+ 94.950,00 € **(77)**

Die Gewinnausschüttung bleibt nach § 8 b (1) S. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz und ist daher außerbilanziell wieder zu kürzen
- 360.000,00 € **(78)**

Nach § 8 b (5) S: 1 KStG sind 5 % der Ausschüttung wieder hinzuzurechnen:
+ 18.000,00 € **(79)**

b. Handelsbilanz der B-GmbH:

Um das der A-GmbH von der B-GmbH zuzurechnende Einkommen zu ermitteln, muss zuerst das Einkommen der B-GmbH nach § 15 KStG ermittelt werden. Nach R 61 (1) S. 1 KStR ist das Einkommen vor Berücksichtigung der Gewinnabführung an den Organträger zu ermitteln, somit muss also die Gewinnabführungsverbindlichkeit wieder hinzugerechnet werden.

+ 75.285,00 € **(80)**

Gleichzeitig muss diese bei der A-GmbH wieder abgezogen werden, da sie dort schon den Gewinn erhöht hat:
- 75.285,00 € **(81)**

Die Körperschaftsteuer- und Solidaritätszuschlagrückstellung müssen nach § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell hinzugerechnet werden
+ 3.165,00 € **(82)**

c. Ausgleichszahlung:

Bei der Ausgleichszahlung handelt es sich auch um eine Gewinnverwendung, die nach § 8 (3) S. 1 KStG und § 4 (5) S.1 Nr. 9 EStG bei der A-GmbH, da diese bei dieser als Aufwand gebucht wurde, außerbilanziell wieder hinzuzurechnen ist.

+ 17.000,00 € **(83)**

d. Gewinnrücklage:

Da die Gewinnrücklage für geplante Investitionen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet ist, darf die B-GmbH diese nach § 14 (1) S.1 Nr. 4 KStG bilden und diese stehen auch der Durchführung des Gewinnabführungsvertrages nicht im Wege. R 60 (5) Nr. 3 KStR. **(84)**

Die Einstellung in die Rücklage stellt auch eine Gewinnverwendung dar, sie ist daher nach § 8 (3) S. 1 KStG außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

+ 30.000,00 €**(85)**

Durch die Bildung der Gewinnrücklage kommt es zu einer organschaftlichen Minderabführung nach § 14 (4) KStG in Höhe von €30.000,00. Daher hat die A-GmbH nach § 14 (4) S.1 KStG einen aktiven Ausgleichsposten in Höhe von 90 % von 30.000,00 = 27.000,00 zu bilden R 63 (1) KStR. Die Bildung erfolgt in der Bilanz der A-GmbH, was ihren Gewinn um 27.000,00 € erhöht, da die Bildung aber nach R 63 (1) S. 3 KStR einkommensneutral zu erfolgen hat, ist das Einkommen außerbilanziell wieder entsprechend zu kürzen.

+ 27.000,00 €

- 27.000,00 €**(86)**

e. Dividendenerträge:

Die Dividendeneinnahmen sind von der B-GmbH korrekt mit €40.000,00 als Einnahme und die Steuerabzüge in Höhe von €10.550,00 korrekt als Ausgabe erfasst worden. Nach § 10 Nr. 2 KStG sind die Steuerbeträge außerbilanziell wieder hinzuzurechnen.

+10.550,00 €**(87)**

Nach § 15 S.1 Nr. 2 KStG ist § 8 b KStG bei der A-GmbH nicht anzuwenden. Somit unterbleibt die außerbilanzielle Kürzung bei ihr in Höhe von €40.000,00 und die Hinzurechnung von 5 % nach § 8b (5) S. 1 KStG in Höhe von €2.000,00.

Diese Kürzung und Hinzurechnung erfolgt nach § 15 S.1 Nr. 2 S. 2 KStG erst nach Hinzurechnung des Einkommens bei der B-GmbH.

- 40.000,00 €

+ 2.000,00 €**(88)**

Nach § 19 (5) KStG ist die einbehaltene Kapitalertragsteuer in Höhe von 10.000,00 € und der Solidaritätszuschlag in Höhe von €550,00 bei der Berechnung der verbleibenden Körperschaftsteuer der A-GmbH anzurechnen. **(89)**

f. Körperschaftsteuerguthaben:

Die Erhöhung des Ertrages um € 2.000,00 aufgrund der Anpassung ihres Körperschaftsteuerguthabens ist nach § 37 (7) KStG bei der Ermittlung des Einkommens der B-GmbH außerbilanziell abzuziehen.

- 2.000,00 €**(90)**

Die B-GmbH hat noch Erträge aus der Abtretung eines KSt-Guthabens von einer anderen Gesellschaft. § 37 (7) S. 1 KStG bezieht sich aber ausschließlich auf Erträge "der Körperschaft", also um eigene Erträge. Somit erfolgt für die abgetretenen Beträge keine außerbilanzielle Kürzung. **(91)**

g. Spenden:

Nach § 4 (6) EStG sind Spenden an politische Parteien keine Betriebsausgaben und daher dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.

+ 3.000,00 €**(92)**

Nach R 47 (5) S. 1 KStR ist die Spendenvorschrift des § 9 (1) S. 1 Nr. 2 KStG bei der Organgesellschaft eigenständig anzuwenden. Nach § 9 (2) S. 1 KStG sind die Spenden zur

Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 9 (1) Nr. 2 a EStG dem Gewinn wieder hinzuzurechnen, da der Spendenabzug ja auf 20% des Einkommens oder 4 Promille der Umsätze und Löhne und Gehälter beschränkt ist.

Daher ist die Spende an den Tierschutzverein in Höhe von 30.000,00 € hinzuzurechnen.
+ 30.000,00 € **(93)**

Für die geleistete Sachspende ergibt sich folgendes:

Diese ist bisher nicht erfasst worden. Die Sachspende ist als Entnahme nach § 6 (1) Nr. 4 S. 1 iVm S. 4 EStG zu betrachten. Da ein Wirtschaftsgut zugewendet wurde hat die GmbH ein Wahlrecht dieses mit dem Teil- oder dem Buchwert anzusetzen. Da das günstigste Ergebnis laut Sachverhalt erzielt werden soll, erfolgt die Bewertung mit dem Buchwert in Höhe von €0,00. Somit ergibt sich dadurch keine Änderung! **(94)**

In der Umsatzsteuer liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 (1b) S. 1 Nr. 1 UStG vor. Bemessungsgrundlage für diese ist nach § 10 (4) S.1 Nr. 1, Satz 2 UStG der Einkaufspreis ohne Umsatzsteuer im Zeitpunkt des Umsatzes, hier also €100,00. Somit beträgt die Umsatzsteuer nach § 12 (1) UStG 19 % hiervon, also 19,00 € Die Umsatzsteuer ist innerbilanziell als Aufwand zu erfassen und gleichzeitig außerbilanziell nach § 10 Nr. 2 KStG wieder hinzuzurechnen.

- 19,00 €
+ 19,00 € **(95)**

Somit ergibt sich als Bemessungsgrundlage für den Spendenabzug folgendes Einkommen, laut den erläuterten Hinzu- und Abrechnungen:

150.000,00 €

davon 20 % = 30.000,00. Da 4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und Löhne nur 8.080,00 € beträgt, kommt dieser Wert zum Ansatz und die Spenden sind in vollem Umfang abzugsfähig. **(96)**

Somit ergibt sich folgendes Einkommen der B GmbH:

150.000 - 30.000,00 = 120.000,00 €

Davon hat sie nach § 16 S. 1 KStG 20/17 der Ausgleichszahlung, hier also 20/17 von €17.000,00 = 20.000,00 selbst zu versteuern.

Somit verbleibt ein, der A-GmbH aus der Organschaft zuzurechnendes Einkommen, in Höhe von 100.000,00 € **(97)**

4. Beteiligungsverlust:

Die GmbH ist als atypisch stille Gesellschafterin, Mitunternehmerin bei Z-GmbH atypisch still, H 15.8 (1) stille Gesellschafter EStH. Ihr Gewinnanteil ist nach § 179, 180 AO einheitlich und gesondert auf der Ebene der Gesellschaft festzustellen und dann bei ihr der KSt-Pflicht zu unterwerfen. Der Anteil für 2010 wurde mit einem Verlust in Höhe von € 20.000,00 festgestellt. Dieser Verlust ist aber nach § 15 (4) S. 6 + 7 EStG steuerlich nicht abzugsfähig, sondern kann nur mit zukünftigen Gewinnen aus diesem Anteil verrechnet werden. **(98)**

Somit ergibt sich für die A-GmbH unter Berücksichtigung aller Sachverhalte folgendes zu versteuerndes Einkommen 310.950,00 €

Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer:

Steuerbetrag 15 % gemäß § 23 (1) KStG	46.642,00 €
./.. abzüglich anrechenbarer Kapitalertragsteuer nach § 31 (1) S. 1 KStG, § 36 (2) Nr. 2 S. 1 EStG	
aus der Dividendenausschüttung der B-GmbH	- 90.000,00 €
aus der Dividendenausschüttung an die B-GmbH § 19 (5) KStG	- 10.000,00 €
verbleibende Körperschaftsteuer	- 53.358,00 € (99)

2. Aufgabe:

Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 KStG

Bestand zum 31.12.2009:	30.000,00 €
Zugang durch offene Einlage	+ 10.000,00 €
Abgang durch vGA	- 285,00 €
Bestand zum 31.12.2010	39.715,00 € (100)