

Lösung zur Ertragssteuerklausur der Steuerberater 2008

Teil A – Einkommensteuer / Gewerbesteuer

I. Einkommensteuer

1. Sachverhalt

Aufgabe 1 – Ermittlung der Einkünfte der Eheleute B für den VZ 2007

Herr B

Einkünfte (Verluste) aus Gewerbebetrieb, §§ 15, 17 EStG

Herr B erzielt Einkünfte im Sinne der §§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15, 17 EStG. Die Zurechnung dieser Einkünfte wird ertragsteuerlich durch die Zurechnung der steuerbaren Leistung bestimmt. Im Rahmen des § 17 EStG besteht die Marktteilnahme als Vorgang der Leistungserbringung in der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft. Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erzielt derjenige, der diese Leistung am Markt erbringt. Gemäß § 17 Abs. 4 S. 1 EStG gilt die Liquidation der Müll-AG als Veräußerung. Da die Voraussetzungen des § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. a S. 2 EStG erfüllt sind, ist ein Veräußerungsverlust zu berücksichtigen: **(2)**

B hat die Anteile teilweise durch unentgeltlichen Erwerb in gesetzlicher Erbfolge erlangt und teilweise entgeltlich durch Erwerb von S und im Rahmen von Börsenkäufen. Bei der Berechnung der wesentlichen Beteiligung sind diese Erwerbe insgesamt zu beachten, § 17 Abs. 1 S. 1 und 4 EStG. Für die Berechnung der 1%-Grenze ist dabei der nominale Anteil am Grundkapital der Kapitalgesellschaft gemäß §§ 6, 7 AktG maßgebend. **(2)**

Berechnung des Veräußerungsverlusts:

Nach §17 Abs. 2 EStG sind vom Veräußerungspreis die Veräußerungskosten und die Anschaffungskosten der wesentlichen Beteiligung abzuziehen.

Veräußerungspreis/gemeiner Wert			0,00 EUR
---------------------------------	--	--	----------

Anschaffungskosten von	AK in EUR	AKN in EUR	Gesamtbetrag in EUR
Vater V	2.250,00		2.250,00
Schwester S	5.000,00	250,00	5.250,00

Börsenkäufe	12.500,00	600,00	13.100,00
Summe der AK	19.750,00	850,00	20.600,00
Verlust aus Gewerbebetrieb			20.600,00

(1)

Durch die Käufe weiterer Aktien:

- Erwerb von S am 10.10.2005: Nennwert 3.000,00 EUR und
- Börsenkäufe: Nennwert 9.000,00 EUR

und unter Berücksichtigung

- unentgeltlichen Erwerbs durch den Tod des V am 25.09.2004: Nennwert 3.000,00 EUR

ist Ergebnis, dass nunmehr die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 S. 1 EStG in der Person des Herrn B erfüllt sind. Da eine steuerlich relevante Beteiligung auch insoweit vorliegt, findet das in § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. b geregelte Verlustberücksichtigungsverbot gemäß § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. b S. 2 EStG keine Anwendung. **(2)**

Alternativer Lösungsweg:

Es könnte zunächst auch erörtert werden, dass der Aktienhinzuerwerb von der S noch nicht zu einer Beteiligung i. S. d. § 17 EStG führt. Dann müsste allerdings weiter erkannt werden, dass es erst durch den getrennt zu betrachtenden Anteilserwerb an der Börse zu der von § 17 Abs. 1 S. 1 EStG geforderten Beteiligung kommt. Die Konsequenz dieser Betrachtungsweise ist, dass das Verlustberücksichtigungsverbot des § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. a EStG zu bejahen ist und sich demzufolge der zu berücksichtigende Verlust auf 17.600,00 EUR verringert. Für die vom Vater V unentgeltlich erworbenen Anteile gilt in diesem Zusammenhang grundsätzlich das Berücksichtigungsverbot des § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. a EStG. Es sei denn, der Rechtsvorgänger hätte anstelle des Steuerpflichtigen den Veräußerungsverlust geltend machen können, § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. a S. 2 EStG. Unter Beachtung dieser Grundsätze hätte auch der V den Veräußerungsverlust geltend machen können, da sein Erwerb der Aktien im Jahre 2001 zu einer mindestens 1% Beteiligung führte. Es gilt dann wieder § 17 Abs. 2 S. 6 Buchst. b S. 2 EStG. Folglich liegt eine nach § 17 Abs. 1 EStG steuerlich relevante Beteiligung liegt vor. Der V war hier als Rechtsvorgänger des B zumindest für 1% am Nennkapital der Müll-AG beteiligt.

(1)

Zur Bestimmung des Tatbestandsmerkmals der wesentlichen Beteiligung kommt es mit der Finanzverwaltung (R 140 Abs. 2 Satz 2 der EStR 1999), einem Teil der

Literatur¹ und dem BFH² auf die geltende Gesetzesfassung im Zeitpunkt der Veräußerung an (1%) und nicht auf die zum Erwerb der Anteile geltende Grenze für die wesentliche Beteiligung (10%). **(2)**

Da mit dem Abschluss des Insolvenzverfahrens im November 2007 die Beendigung der Gesellschaft und die Höhe des verteilungsfähigen Vermögens feststeht, ist der Veräußerungsverlust im VZ 2007 in Höhe von 20.600,00 EUR zu erfassen. **(1)**

Dieser Verlust ist ausgleichs- und abzugsfähig. Er ist jedoch gemäß § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c i. V. m. § 3c Abs. 2 EStG nur zur Hälfte abziehbar, da das Halbeinkünfteverfahren einschlägig ist. **(2)**

Frau B

Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG

Frau B erzielte aus ihrem Fabrikationsunternehmen für Arbeitsbekleidung Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß §§ 2 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG. In § 15 Abs. 2 EStG ist der einkommensteuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebs definiert. Daraus ergibt sich, dass jede selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und die Tätigkeit nicht als Land- und Forstwirtschaft oder selbständige Arbeit zu werten ist gewerbliche Tätigkeit einzustufen ist. Über den Wortlaut hinaus muss als weitere Voraussetzung der Rahmen privater Vermögensverwaltung überschritten sein (BFH Urteil vom 28.10.1993 IV R 66-67/91, BStBl. II 1994 S. 463). Die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG sind vorliegend unproblematisch zu bejahen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb ermitteln sich nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG und sind der Gewinn.

(1)

¹ (Dötsch/Pung, BB 1999, 1352; Eilers/Wienands, GmbHR 1999, 505; Kröner, Steuerberater-Jahrbuch (StbJb) 1997/1998, S. 193 ff.; Ott, Steuern und Bilanzen - StuB - 1999, 836; Wendt, FR 1999, 343)

² (BFH Urteil vom 1.3.2005, VIII R 25/02 BStBl. 2005 II S. 436)

Der von den Eheleuten B erklärte Gewinn ist wie nachfolgend dargestellt zu berichtigen:

Der alte Pkw

a) Änderungen hinsichtlich der privaten Nutzung

Die teilweise private Nutzung des am 01.07. 2005 erworbenen Pkws ist nach den Angaben im Sachverhalt noch nicht erfasst worden und führt zu einer einkommensteuerlichen Entnahme. Aufgrund der Tatsache, dass von der Frau B glaubhaft gemacht worden ist, dass der Pkw zu 10% privat genutzt wird, beträgt die betriebliche Nutzung mehr als 50%. Da Frau B kein Fahrtenbuch geführt hat gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 3 EStG, kommt nur die 1%-Regelung bei der Berechnung des Wertes der Entnahme für den Privatanteil zur Anwendung. Somit ist die private Nutzung mit monatlich einem Prozent des inländischen Listenpreises des Pkws im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. etwaiger Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer, § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG anzusetzen.

Daraus ergibt sich eine Gewinnerhöhung von:

Bruttolistenpreis in EUR	USt in EUR	Gesamtbetrag in EUR	davon 10%
100.000,00	16.000,00	116.000,00	11.600,00

Gewinnerhöhung: + **11.600,00 EUR**
(2)

b) Änderungen hinsichtlich der Veräußerung des Pkw

Auch aus der Veräußerung des Pkws ergibt sich eine Gewinnerhöhung, die wie folgt errechnet wird:

Veräußerungserlös		84.000,00 EUR
./. Buchwert zum 31.10.2007	./.	<u>58.333,00</u> EUR
Gewinnerhöhung um		25.667,00 EUR

Gewinnerhöhung: + **25.667,00 EUR**
(1)

Der neue Pkw

a) Änderungen hinsichtlich der AfA-Berechnung

Da es sich bei dem Pkw um ein Wirtschaftsgut handelt, dessen Nutzung sich auf einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstreckt, sind die Anschaffungskosten grundsätzlich gleichmäßig auf die Gesamtdauer der Nutzung zu verteilen, § 7

Abs. 1 S. 1 EStG. Da der Pkw hier nach dem 31.12.2000 angeschafft worden ist, ist der AfA-Tabelle eine Nutzungsdauer von 6 Jahren zu entnehmen.

Da es sich hier um einen Sachverhalt aus dem VZ 2007 handelt und die niedrigsten Einkünfte zu ermitteln sind, kommt § 7 Abs. 2 EStG – die degressive AfA – zur Anwendung, und zwar in der Form des § 7 Abs. 3 S. 3 EStG, denn es sind die nachkommend aufgeführten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt:

- es handelt sich um ein bewegliches Wirtschaftsgut des Anlagevermögens,
- das nach dem 31.12.2005 und vor dem 01.01.2008 angeschafft worden ist.

Die AfA für den VZ 2007 berechnet sich daher wie nachfolgend aufgezeigt:

	EUR	EUR
Anschaffungskosten, netto		60.000,00
AfA 30%	18.000,00	
2/12 von 18.000,00 EUR		3.000,00
Lt. Sachverhalt ermittelte AfA		3.000,00
Gewinnerhöhung/-minderung		0,00

(1)

Diesem Ergebnis lässt sich entnehmen, dass Frau B zwar unzutreffender Weise nur von dem Zahlungsbetrag als Bemessungsgrundlage ausgegangen ist, jedoch gelangt sie bei Anwendung der richtigerweise greifenden degressiven AfA zum selben Ergebnis. Das ist auch der Grund, weshalb es letztendlich zu keiner Gewinnminderung bzw. -erhöhung gekommen ist.

Gewinnerhöhung/-minderung + **0,00 EUR**
(1)

b) Änderungen hinsichtlich der privaten Nutzung

Bzgl. des bei Gewinnermittlung zu berücksichtigenden privaten Nutzungsanteils ist wieder die 1%-Regelung anzuwenden, denn auch im Hinblick auf den Porsche hat Frau B kein Fahrtenbuch geführt, § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG. Aus diesem Grund muss der private Nutzungsanteil für den Pkw für die Monate November und Dezember berechnet werden und zwar wie folgt:

Bruttolistenpreis in EUR	USt in EUR	Gesamtbetrag in EUR	davon 2% EUR
60.000,00	11.400,00	71.400,00	1.428,00

Gewinnerhöhung: + **1.428,00 EUR**

(1)

c) Rechnungsabgrenzung nach § 5 Abs. 5 S.1 Nr. 1 EStG

In den gebuchten Pkw-Kosten auch solche enthalten, die das Wirtschaftsjahr 2008 betreffen. Hierbei handelt es sich um die bereits als Aufwand gebuchten Kfz-Steuer (gezahlt am 20.12.2007 für einen Zeitraum bis 31.10.2008) und um die Haftpflichtversicherung (gezahlt am 30.11.2007 für einen Zeitraum bis 31.10.2008). Da die Zahlung einen kalendermäßig bestimmten Zeitraum betrifft, ist der Aufwand für das Folgejahr als aktiver Rechnungsabgrenzungsposten zu behandeln. Somit muss auch hier eine Gewinnerhöhung stattfinden. Diese errechnet sich wie im Folgenden veranschaulicht:

(1)

	gezahlt für 1.11.07 - 31.10.08	aktive Ab- grenzung in Höhe von	Betrag in EUR
Kfz-Steuern	920,00	10/12	766,67 EUR
Kfz-Haftpflicht	1.440,00	10/12	1.200,00 EUR
Gewinnerhöhung um			<u>1.966,67 EUR</u>

Gewinnerhöhung: + 1.966,67 EUR

(1)

Aufgrund der Berichtigung ergibt sich folgender berichtigter Gewinn gemäß § 15 EStG (1):

	Betrag in EUR
lt. Sachverhalt ermittelter Gewinn	320.000,00 EUR
+ Gewinnänderung durch private Pkw-Nutzung (alt)	11.600,00 EUR
+ Gewinn durch Veräußerung des Pkws (alt)	25.667,00 EUR
+ Gewinnänderung durch private Pkw-Nutzung (neu)	1.428,00 EUR
+ Gewinnänderung durch AfA-Berechnung Pkw (neu)	0,00 EUR
+ aktiver Rechnungsabgrenzungsposten	1.966,67 EUR
	<u>360.661,67 EUR</u>

Frau B

Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG

Durch die Investition des Verkaufserlöses für das Grundstück in Donaueschingen in die festverzinsliche Geldanlage erzielt Frau B auch Einkünfte aus §§ 2 Abs. 1 Nr. 5 i.V.m. 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Die Einkünfte sind gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG (Überschusseinkünfte) der Überschuss der Einnahmen gemäß § 8 über die Werbungskosten gemäß § 9 EStG. Es gilt auch im Rahmen dieser Einkunftsart das Zufluss-/Abflussprinzip nach § 11 EStG.

Aus der Tatsache, dass der angelegte Geldbetrag wertmäßig über dem des Betrages des Grundstückdarlehens liegt, lässt sich ferner ableiten, dass Frau B beabsichtigt, in der Folgezeit positive Einkünfte aus Kapitalvermögen zu erzielen. Auch lässt sich dem Sachverhalt entnehmen, dass sie auch tatsächlich einen Überschuss der Einnahmen über die Schuldzinsen erzielt. **(1)**

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG besagt, dass Werbungskosten Aufwendung zur Erwerbung, Sicherung und dem Erhalt der Einnahmen sind. Somit sind die für die Zeit nach der Übergabe des Grundstücks am 1.7.2007 bis zum 31.12.2007 entstandenen und gezahlten Schuldzinsen im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen. Ein lediglich rechtlicher Zusammenhang genügt jedoch nicht. Es muss vielmehr ein objektiver Zusammenhang der Aufwendungen mit der Überlassung von Kapital zur Nutzung bestehen. Zudem müssen subjektiv die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden³. Dabei ist auf den Zweck der Schuldaufnahme abzustellen. Zu berücksichtigen ist hier außerdem, dass die festverzinsliche Anlage erst zum 01.07.2007 erfolgt ist und somit die Werbungskosten auch nur anteilig in Höhe von 6/12 berücksichtigt werden können. Der Vergleich mit dem Werbungskosten-Pauchbetrag nach § 9a S. 1 Nr. 2 EStG von 102 Euro bei Ehegatten ergibt, dass die tatsächlichen Werbungskosten höher sind. **(1)**

Schließlich ist noch zu berücksichtigen, dass den Eheleuten B, da sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, nach § 20 Abs. 4 S. 2 EStG ein gemeinsamer Sparer-Freibetrag in Höhe von 1.500,00 EUR zusteht. Zunächst wird der gemeinsame Sparer-Freibetrag bei jedem der beiden Ehegatten jeweils zur Hälfte berücksichtigt gemäß § 20 Abs. 4 S. 3, 1. HS EStG. Wird der Freibetrag von einem der beiden Ehegatten nicht vollends ausgeschöpft, so ist der verbleibende Teil beim Ehegatten abzuziehen, § 20 Abs. 4 S. 3 2. HS EStG. Zu beachten ist jedoch, dass (auch) der gemeinsame Sparerfreibetrag nicht höher als die um die Werbungskosten geminderten Erträge sein darf, ein Verlust kann durch die Ge-

³ (BFH 27.6.1989, VIII R 30/88, BStBl. 1989 II S. 934)

währung eines Sparerfreibetrages folglich nicht entstehen § 20 Abs. 4 Satz 4 EStG.

Letztendlich ergibt sich folgende Berechnung:

Einnahmen im Sinne des § 8 Abs. 1, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG		21.000,00 EUR
./. Schuldzinsen	40.000,00 EUR davon 6/12 (da erst am 1.7.2007 als WK gemäß § 9 Abs. 1 S. 2, 3 Nr. 1 EStG)	20.000,00 EUR
./. Sparer-Freibetrag gemäß § 20 Abs. 4 S. 2 EStG		1.000,00 EUR
= Einkünfte aus Kapitalvermögen, § 20 EStG		0,00 EUR

(1)

Frau B

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, § 21 EStG

Aufgrund der Vermietung des Einfamilienhauses in Donaueschingen erzielt Frau B Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß §§ 2 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

Die Einkünfte (Überschusseinkunftsart) lassen sich auch wieder durch die Saldierung der Einnahmen und der Werbungskosten errechnen, § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG. Vorliegend ist auch nichts ersichtlich, was gegen eine Überschusserzielungsabsicht spricht. Wie oben bereits gesagt, handelt es sich bei Schuldzinsen nur insoweit um Werbungskosten wie sie mit den Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Da das Einfamilienhaus bis einschließlich 30.06.2007 vermietet worden ist, ist der wirtschaftliche Zusammenhang dieser zur Hälfte, d.h. in Höhe von 20.000,00 EUR (50% von 40.000,00 EUR) wirtschaftlich durch die Vermietungsleistung verursacht. Die Schuldzinsen, die für die seit ab dem 01.07.2007 entstanden sind, sind somit – wie oben bereits gesehen – den Einkünften aus Kapitalvermögen zuzurechnen.

(1)

Einnahmen im VZ 2007		Betrag in EUR	Anzahl der Mo- nate	Gesamt- betrag in EUR
	vom 01.01.2007 - 30.06.2007	2.500,00	6,00	15.000,00
./. Werbungskosten (lt. Sachverhalt)				
	AfA	5.626,00		
	andere Werbungskosten	14.374,00		20.000,00

./.	Schuldzinsen	40.000,00		
	davon anteilig			
	6/12		6,00	20.000,00
				-
				<u>25.000,00</u>

(1)

Frau B

Sonstige Einkünfte, § 23 EStG

Vorbemerkung:

Die Erarbeitung der Lösung zu den sonstigen Einkünften erforderte tiefgreifende Kenntnisse hinsichtlich des Anwendungsbereichs des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Dazu war es erforderlich, dass die §§ 52 Abs. 39 S. 5 EStG und § 52 a Abs. 11 S. 8 EStG bekannt gewesen sind.

Frau B erzielt sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften im Sinne der §§ 22 Nr. 2 i. V. m. 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG indem sie das Grundstück in Donaueschingen (Baden-Württemberg) verkauft hat. Auch die sonstigen Einkünfte werden als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt, wobei beide nach den Grundsätzen des § 11 EStG zu erfassen sind. Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ist erfüllt, weil Frau B ein Grundstück verkauft hat im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung nicht ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken verwendet worden ist oder auch nicht im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden ist. Frau B hat – wie oben bereits gesehen – mit diesem Grundstück bis einschließlich Juni 2007 Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Zudem liegen zwischen der Anschaffung des Grundstücks am 02.09.2007 und der Veräußerung am 01.07.2007 nicht mehr als 10 Jahre. Somit sind die durch den Verkauf des Grundstücks erzielten Einnahmen steuer-schädlich. **(1)**

Gemäß § 23 Abs. 3 S. 1 EStG ist der Gewinn oder der Verlust aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG der Unterschied zwischen dem Veräußerungspreis einerseits und den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Dabei sind die Anschaffungs- und Herstellungskosten grundsätzlich um die Absetzung für Abnutzung und die Sonderab-schreibungen zu kürzen gemäß § 23 Abs. 3 S. 4 EStG. Dies jedoch nur insoweit sie bei der Ermittlung der Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 bis 6 EStG abgezogen worden sind. Die Veräußerung des Grundstücks durch Frau B ist auch von dem zeitlichen Geltungsbereich des § 23 EStG umfasst. Dies ergibt sich aus § 52 Abs. 39 S. 1 und § 52 a Abs. 11 EStG. Es kommt auf den Zeitpunkt des

rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrages an. Dieser muss nach dem 31.12.1998 liegen.

(1)

Hier müssen weiterhin die §§ 52 Abs. 39 S. 5 EStG und 52 a Abs. 11 S. 8 EStG berücksichtigt werden. Für den vorliegenden Sachverhalt bedeutet das, dass die Minderung für die Absetzung für Abnutzung und für Sonderabschreibung bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns- bzw. Verlusts keine Beachtung finden. Da das Grundstück durch Frau B nicht nach dem 31.12.1998 fertiggestellt worden ist. Vielmehr hatte sie es bereits zum 01.07.1998 fertiggestellt. Somit erhöht sich der Gewinn durch die Absetzung für Abnutzung nicht.

Es ergibt sich somit folgende Veräußerungsgewinnberechnung **(2)** :

	Betrag in EUR
AK für Grund und Boden	100.000,00
+ HK für das Gebäude	450.000,00
Summe der AHK	550.000,00
./. Veräußerungspreis	800.000,00
Veräußerungsverlust	-250.000,00

Aufgabe 2 – Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG für den Sohn S 1 im VZ 2007

Bei dem in § 32 Abs. 6 EStG geregelten Kinderfreibetrag handelt es sich um einen Pauschbetrag, mit dem die üblichen Aufwendungen für den Unterhalt des Kindes abgegolten werden. Der Kinderfreibetrag wird für jedes Kind gewährt, das bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen ist. Es muss demnach ein Kind-schaftsverhältnis im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG zwischen den vorbenannten Personen bestehen. Zudem müssen in der Person des Kindes die Voraussetzungen des § 32 Abs. 3 bis 5 EStG bejaht werden können. Für den Steuerpflichtigen selbst ist die unbeschränkte Steuerpflicht erforderlich. Es handelt sich bei S1 um ein Kind im Sinne des § 32 Abs. 1 und Abs. 4 EStG: Er ist das leibliche Kind der Frau B und hat zwar das 18. Lebensjahr bereits vollendet. Er ist jedoch noch keine 25 Jahre alt und befand sich im VZ 2007 in Berufsausbildung.

(1)

Gemäß § 32 Abs. 4 S. 2 EStG wird der S1 nur berücksichtigt, wenn die Einkünfte und Bezüge des S1, die zur Bestreitung des Unterhalts oder der Berufsausbildung bestimmt oder geeignet sind, nicht mehr als 7.680,00 EUR im Kalenderjahr betragen haben. Zur Bestimmung des Begriffs der Einkünfte sind die §§ 2 Abs. 2, 33a Abs. 1 S. 4 und 33a Abs. 2 S. 2 EStG heranzuziehen.

(1)

Unter den Begriff Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit werden gemäß § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG auch Versorgungsbezüge subsumiert. Beachtet werden muss insoweit aber, dass gemäß § 19 Abs. 2 S. 1 EStG von den Versorgungsbezügen ein nach einem Prozentsatz ermittelter, auf einem Höchstbetrag begrenzter Betrag (Versorgungsfreibetrag) und ein Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag steuerfrei bleiben. Diese sind der in § 19 Abs. 2 S. 3 EStG nachfolgender Tabelle zu entnehmen. Ferner ist noch der Pauschbetrag des § 9 a S. 1 Nr. 1 Buchst. b EStG in Abzug zu bringen

(1).

Somit ergeben sich für S1 folgende Bezüge:

Einkünfte des S1		Betrag in EUR
aus nichtselbstständiger Arbeit, § 19 EStG		
	Versorgungsbezüge	5.475,00
./.	Versorgungsfreibetrag, 40% von 5.475,00 EUR Höchstbetrag: 3000,00 EUR	2.190,00
./.	Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag Pauschbetrag, § 9a S. 1 Nr. 1 Buchst. B EStG	900,00
./.		102,00
Einkünfte im Sinne des § 19 EStG		<u>2.283,00</u>

Ferner hat S1 noch Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß § 20 EStG. Bei der Berechnung der Einkünfte ist nach dem Abzug des Werbungskostenpauschbetrags gemäß § 9a S. 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 51,00 EUR noch der sich aus § 20 Abs. 4 S. 1 EStG ergebende Sparer-Freibetrag zu berücksichtigen in Höhe von 750,00 EUR in Abzug zu bringen.

Es ergeben sich demnach weitere zu berücksichtigende Einkünfte im Sinne des § 20 EStG in folgender Höhe:

Einkünfte des S1		Betrag in EUR
aus Kapitalvermögen § 20 EStG		
	Einnahmen	3.645,00
./.	Werbungskostenpauschbetrag, § 9 Abs. 1 Nr. 2 EStG	51,00
./.	Sparer-Freibetrag, § 20 Abs. 4 S. 1 EStG	750,00
Einkünfte im Sinne des § 20 EStG		<u>2.844,00</u>

(1)

Die Einkünfte des S1 im VZ 2007 betragen damit insgesamt:

Einkünfte im Sinne des § 19 EStG	2.283,00 EUR
+ Einkünfte im Sinne des § 20 EStG	2.844,00 EUR
= Einkünfte des S1 insgesamt	5.127,00 EUR

Bezüge im Sinne des § 32 Abs. 4 S. 2 EStG sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die nicht im Rahmen der einkommensteuerlichen Einkünfte-ermittlung erfasst werden (R 32.10 Abs. 2 S. 1 EStR 2005).

Zu den Bezügen gehören demzufolge insbesondere auch der Sparer-Freibetrag, Zuschüsse und steuerfrei gebliebene Beträge. § 32 Abs. 4 S. 4 EStG regelt in diesem Zusammenhang ausdrücklich, dass die nach § 19 Abs. 2 und § 20 Abs. 4 EStG steuerfrei bleibenden Einkünfte zu den Bezügen gehören.

Demnach erhielt S1 im VZ 2007 folgende Bezüge **(1)**:

Bezüge des S1	
Vorsorgungsfreibetrag, § 19 Abs. 2 EStG	2.190,00 EUR
+ Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag	900,00 EUR
+ Sparer-Freibetrag, § 20 Abs. 4 S.1 EStG	750,00 EUR
./. Kostenpauschale R 32.10 Abs. 3 S. 1 EStR	180,00 EUR
= Bezüge des S1 insgesamt	<u>3.660,00 EUR</u>

Es ergeben sich schließlich folgende Einkünfte und Bezüge des S1 insgesamt **(1)**:

Einkünfte des S1 insgesamt	5.127,00 EUR
+ Bezüge des S1 insgesamt	3.660,00 EUR
= Summe der Einkünfte und Bezüge des S1	<u>8.787,00 EUR</u>

Da die Summe der Einkünfte und Bezüge des S1 im VZ 2007 den Grenzbetrag von 7.680,00 EUR übersteigen, ist S1 nicht als Kind zu berücksichtigen. Somit ist den Steuerpflichtigen kein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG zu gewähren **(1)**.

2. Sachverhalt

Einkommensteuerliche Behandlung der Verlustanteile bzgl. des X

Aus § 15a Abs. 1 S. 1 EStG ergibt sich, dass der einem Kommanditisten zurechenbare Anteil am Verlust einer Kommanditgesellschaft weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten

ausgeglichen werden dürfen, soweit dadurch ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöhen würde. Der 2.HS dieses Paragraphen besagt, dass dieser Verlust auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden darf. Die dem Kommanditisten zugewiesenen nicht abziehbar oder ausgleichbaren Verluste gehen dem Kommanditisten jedoch nicht verloren. Sie mindern nach § 15a Abs. 2 EStG die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der KG zuzurechnen sind. Sie sind folglich mit derartigen Gewinnen verrechenbar und werden daher in § 15 a Abs. 4 Satz 1 EStG auch als verrechenbare Verluste benannt.

§ 15a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG kommt hier nicht zum Tragen, da vorliegend keine die Einlage übersteigende Außenhaftung gegeben ist.

Es zeichnet sich somit folgende Kapitalkontoentwicklung ab:

Entwicklung des Kapitalkontos von 2003 bis 2007

	Verlust in EUR	Erhöhung des Stammkapitals in EUR	verbleibender positiver Be- stand des Kapitalkontos in EUR	Kapitalkonto in EUR
Kapitalkonto am 31.12.2003				10.000,00
Verlust 2004	30.000,00			
Kapitalkonto am 31.12.2004			0,00	-20.000,00
Verlust 2005	30.000,00			
Kapitalkonto am 31.12.2005			0,00	-50.000,00
Erhöhung des Kommanditkapitals		15.000,00		
Verlust 2006	10.000,00			
Kapitalkonto 31.12.2006			5.000,00	-45.000,00
Verlust 2007	12.000,00			
Kapitalkonto 31.12.2007				-57.000,00

(1)

Bei Personengesellschaften wird der Gewinn bzw. der Verlust, welcher nach den steuerrechtlichen Vorschriften ermittelt worden ist, grundsätzlich nach dem handelsrechtlichen Gewinn- oder Verlustverteilungsschlüssel verteilt. Zudem kann handelsrechtlich mit den beschränkt haftenden Gesellschaftern vereinbart werden, dass auch diese Verluste nur insoweit zugewiesen werden sollen, wie sie nicht dazu führen, dass ein negatives Kapitalkonto entsteht. Wenn eine solche Vereinbarung getroffen ist, kommt § 15a EStG nicht zur Anwendung.

Wenn der Komplementär während des Wirtschaftsjahrs in die Rechtsstellung eines Kommanditisten wechselt, so ist die Verlustverwertungsbeschränkung des § 15 a EStG für das gesamte Wirtschaftsjahr zu beachten. Damit gilt dies auch für den dem Gesellschafter insgesamt zuzurechnenden Anteil am Gewinn der KG

(BFH Urteil vom BFH 14.10.2003, VIII R 81/02, BStBl. 2004 II S. 118). Allein auf Grund des Wechsels der Rechtsstellung eines Kommanditisten in diejenige eines unbeschränkt haftenden Gesellschafters ist der für ihn bisher festgestellte verrechenbare Verlust nicht in einen ausgleichsfähigen Verlust umzuqualifizieren (H 15a EStH 2007). Es gilt das so genannte Stichtagsprinzip. Die Folge dessen ist, dass der dem X für das Wirtschaftsjahr 2007 zustehende Verlustanteil insgesamt dem § 15 a EStG unterfällt und nicht entsprechend der Gesellschaftszugehörigkeit als Komplementär oder Kommanditist aufgeteilt wird. Es wird zur Ermittlung für die Verrechnung des Verlustes auf das Kapitalkonto zum Bilanzstichtag abgestellt.

Daraus ergibt sich, dass der Verlustanteil des X aus dem Wirtschaftsjahr 2005 in Höhe von 30.000,00 EUR nur verrechenbar gemäß § 15a Abs. 1 S. 1 EStG. Er ist demnach nicht ausgleichs- oder abzugsfähig, aber er muss gesondert festgestellt werden nach § 15a Abs. 4 EStG.

(1)

Für den Verlustanteil des Jahres 2006 gilt dies jedoch nicht. Dieser unterliegt nicht dem Ausgleichs- und Abzugsverbot des § 15a EStG. Durch den Verlust des Jahres 2006 in Höhe von 10.000,00 EUR erhöht sich gerade nicht das negative Kapitalkonto. Die Kommanditeinlage des X wurde in 2006 um 15.000,00 EUR erhöht und auch in voller Höhe erbracht. **(1)**

Der Verlustanteil des Jahres 2007 führt in Höhe von 12.000,00 EUR zu einer Erhöhung des negativen Kapitalkontos. Aus diesem Grund wäre der Verlust nur verrechenbar im Sinne des § 15 a Abs. 4 EStG.

Durch das Urteil vom 14.10.2003 hat der BFH⁴ entschieden, dass eine Einlage, die zum Ausgleich eines negativen Kapitalkontos geleistet und im Wirtschaftsjahr der Einlage nicht durch ausgleichsfähige Verluste verbraucht wird, zum Ansatz eines Korrekturpostens führt. Als Folge ergibt sich daraus, dass Verluste späterer Wirtschaftsjahre bis zum Verbrauch dieses Korrekturpostens auch dann als ausgleichsfähig einzustufen sind, wenn hierdurch wiederum ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Dies gilt abweichend vom Wortlaut des § 15 a Abs. 1 S. 1 EStG.

Für das Wirtschaftsjahr 2007 ergibt sich damit folgende Situation: Da die Einlage des Jahres 2006 nicht in voller Höhe durch den Verlust desselben Jahres aufgebraucht worden ist, sondern 5.000,00 EUR als Korrekturposten verblieben sind, kann der Verlust des X im Jahre 2007 bis zu dieser Höhe ausgeglichen werden im Sinne des § 15 a Abs. 1 S. 1 EStG. Der restliche Verlust in Höhe von 7.000,00 EUR ist hingegen nur verrechenbar. **(1)**

⁴, VIII R 32/01, BStBl. 2004 II S. 359

II. Gewerbesteuer

Aufgabe 1 – Voraussetzungen und Beginn der Gewerbesteuerpflicht

Der Beginn der Gewerbesteuerpflicht ist abhängig von der Form des Gewerbebetriebes. Bei Personengesellschaften beginnt die Gewerbesteuerpflicht in dem Zeitpunkt, in welchem erstmalig alle Voraussetzungen bejaht werden können, die zur Annahme eines Gewerbebetriebs erforderlich sind.

Nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG muss es sich zunächst um einen im Inland betriebenen stehenden Gewerbebetrieb handeln. Ferner ist darunter ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen gemäß § 2 Abs. 1 GewStG. Dazu ist zur Begriffsbestimmung der § 15 Abs. 2 EStG heranzuziehen.

Gemäß der GewStR 1998 R 11 (zu § 2 Abs. 1 GewStG) liegt ein Gewerbebetrieb vor, wenn folgende vier Voraussetzungen gegeben sind:

1. Selbständigkeit (vgl. Absatz 2, R 134 EStR und H 134 EStH),
2. Nachhaltigkeit der Betätigung (vgl. H 134 a EStH),
3. Gewinnerzielungsabsicht (vgl. H 134 b EStH),
4. Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr (vgl. H 134 c EStH).

Diese Voraussetzungen müssen sämtlich erfüllt sein, um die Gewerbesteuerpflicht zu begründen. Zudem darf es sich nicht

- um Land- und Forstwirtschaft (vgl. R 124 a, 135 EStR, H 124a, 135 EStH),
- um selbständige Arbeit (vgl. H 136 EStH) oder
- um Vermögensverwaltung (vgl. Absatz 3, R 137 EStR und H 137 EStH) handeln.

(1)

D.h. die Steuerpflicht beginnt erst, wenn der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist. Jedoch begründen bloße Vorbereitungshandlungen keine Gewerbesteuerpflicht. Auch die hier am 27.04.2002 erfolgte Handelsregistereintragung ist ohne Bedeutung. **(1)**

Unproblematisch können mit Ausnahme der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr alle Tatbestandsvoraussetzungen bejaht werden. Nur das zuvor benannte Merkmal bedarf genauer Erläuterung. Es muss also untersucht werden, wann eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegt. Nach dem BFH (BFH Urteil vom 17.4.1986, IV R 100/84, BStBl. 1986 II S. 527) muss das Unternehmen sich mit eigenen gewerblichen Leistungen am wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Denn erst hierdurch können gewerbliche Erträge erzielt werden, die zur Gewerbesteuer herangezogen werden können. Dies ergibt sich auch unmittelbar aus § 2 Abs. 4 GewStG. Aus dieser Norm ergibt sich, dass auch

dann keine Gewerbesteuerpflicht besteht, wenn die Tätigkeit unterbrochen wird. Dies gilt nur dann nicht, wenn es sich lediglich um eine vorübergehende Unterbrechung handelt, die durch die Art des Betriebs veranlasst ist. Somit reicht der Abschluss der Verträge mit den Outdoor- und Campingausrüstern im Jahre 2002 noch nicht aus. **(2)**

Es muss sich also erst eine nach außen gezeigte Leistung ergeben haben, um von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausgehen zu können. Dies ist durch das Anbieten einer Leistung folglich noch nicht erfüllt, sondern erst als Mitte Januar 2004 endlich die Sonnenkollektoren ausgeliefert werden konnten. **(2)**

Folglich können auch die in den Jahren 2001 bis 2003 entstandenen Verluste gewerbesteuerlich nicht berücksichtigt werden. Die Gewerbesteuer ist eine Realsteuer (Objektsteuer) im Sinne des § 3 Abs. 2 AO. Sie belastet damit das Objekt „laufender Gewerbebetrieb“. **(1)**

Auch im Hinblick auf die im § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG geregelte gewerblich geprägte Personengesellschaft können die Anlaufverluste der Jahre 2001 bis 2003 nicht anerkannt werden. Aus diesem Paragraphen lässt sich zwar entnehmen, dass auch in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft als Gewerbebetrieb einzuordnen ist, wenn sie keine Tätigkeit nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt und bei ihr ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind. Auch nach der so genannten Gepräge-Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.3.1966, IV 233/65 BStBl. 1966 III S. 171) war eine GmbH & Co.KG, die nachweislich keine gewerbliche Tätigkeit ausübte, trotzdem ein Gewerbebetrieb, wenn die geschäftsführende GmbH der alleinige persönlich haftende Gesellschafter war. Begründet wurde dies damit, dass die GmbH kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte haben könne und dies auf die KG durchschlage. Dies gilt aber nur dann, wenn die persönlich haftende GmbH dem Gesamtbild der GmbH & Co.KG das Gepräge gäbe. Vorliegt jedoch auch die KG eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG aus, sodass die erste Voraussetzung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht gegeben ist. Die GmbH gibt somit auch nicht dem Gesamtbild der GmbH & Co.KG das Gepräge. **(2)**

Aufgabe 2 – Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste

Bei der Ermittlung des Gewerbesteuerertrags nach § 5 GewStG kann der Steuerpflichtige den maßgebenden Gewerbesteuerertrag kürzen und zwar um die Fehlbeträge, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume ergeben haben. Dies gilt aber nur, soweit

sie nicht schon in den vorangegangenen Erhebungszeiträumen bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einkalkuliert worden sind. Aus dem zur Aufgabe 1 Gesagten ergibt sich, dass die Gewerbeverluste erst ab dem Erhebungszeitraum 2004 berücksichtigt werden können.

Somit ergeben sich nach § 10 a GewStG folgende vortragsfähige und gesondert festzustellende Verluste: **(1)**

Gewerbeverlust gemäß § 10a GewSt			
Wirtschaftsjahr	Gewerbeverlust in EUR	Gewerbeertrag in EUR	gesonderte Feststellung in EUR
2004	10.000,00		-10.000,00
2005	10.000,00		-20.000,00
2006		5.000,00	-15.000,00
2007		70.000,00	0,00

Aus dieser Tabelle ist erkennbar, dass die gesonderte Feststellung im Jahre 2007 auf 0,00 EUR lauten muss. **(1)**

Aufgabe 3 – Zeitpunkt der Berücksichtigung der gewerbsteuerlichen Verluste einer GmbH

Als Gewerbebetrieb gilt unter anderem gemäß § 2 Abs. 2 S. 1 GewStG stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften (insbesondere Europäische Gesellschaften, Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung). Es handelt sich bei einer GmbH demnach um einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform. D.h. die Gewerbsteuerpflicht ist nur an die Rechtsform geknüpft. Dies hat zur Folge, dass nicht nur die gewerbliche Tätigkeit, sondern jegliche Tätigkeit die Gewerbsteuerpflicht auslöst.

(1)

Bei der Kapitalgesellschaft beginnt die Gewerbsteuerpflicht spätestens mit der Eintragung im Handelsregister – hier am 27.04.2002. Sie kann aber auch bereits vor diesem Zeitpunkt beginnen, wenn sie durch die geschäftliche Tätigkeit nach außen in Erscheinung tritt. (z.B. den Wareneinkauf). Somit ist im vorliegenden Fall die Gewerbsteuerpflicht bereits im April 2002 eingetreten, GewStR 1998 R 18 Abs. 2 S. 1.

(1)

Im Falle der Gründung einer GmbH wären also die Verluste bereits ab 2002 vortragsfähig. **(1)**

Teil II – Körperschaftsteuer

A. Allgemeines

Die einen Buchhandel betreibende X-GmbH hat ihren Sitz in Frankfurt am Main. Ebenfalls in dieser Stadt ansässig ist der alleinige Geschäftsführer A. Da die X-GmbH ihren Sitz gemäß § 11 AO und ihre Geschäftsleitung gemäß § 10 AO im Inland hat, ist sie mit ihrem Einkommen körperschaftsteuerpflichtig, § 1 Abs. 1 KStG. Dabei erstreckt sich die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auf sämtliche Einkünfte gemäß § 1 Abs. 2 KStG. Eine Befreiung im Sinne des § 5 KStG kommt zudem nicht in Betracht. Gemäß § 7 KStG bemisst sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen. Was unter dem Begriff Einkommen zu verstehen und wie es zu ermitteln ist, bestimmt sich gemäß § 8 Abs. 1 KStG nach den Vorschriften des EStG und den Einzelsachverhältnissen des KStG.

Zur Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist das Einkommen darüber hinaus um bestimmte Beträge zu erhöhen oder zu mindern.

Bei der Körperschaftsteuer handelt es sich um eine Jahressteuer, sodass die Grundlagen für ihre Feststellung jeweils ein Kalenderjahr ist, § 7 Abs.3 KStG. **(1)**

B. Einzelsachverhalte

I. Körperschaftsteuerzahlung und Körperschaftsteuererstattung

Gemäß § 10 Nr. 2 KStG ist die Körperschaftsteuer bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht abziehbar. Die Grundlage der Erstattung ist das gleiche öffentlich-rechtliche Verhältnis, welches auch der Zahlung zugrunde lag. Dies ist auch der Grund, weshalb einer Erstattung der Körperschaftsteuer nicht dazu führen kann, dass das zu versteuernde Einkommen sich erhöht. Beide Vorgänge sind folglich außerbilanziell zu korrigieren.

Die als Betriebsausgabe erfasste Vorauszahlung zur Körperschaftsteuer 2007, welche am 01.04.2007 gezahlt worden ist, ist außerbilanziell hinzuzurechnen.

Jedoch unterbleibt die außerbilanzielle Korrektur der Körperschaftsteuererstattung vom 30.10.2007, da diese nicht als Einnahme behandelt wurde.

Im Ergebnis sind im Rahmen der Ermittlung der Körperschaftsteuer 10.000,00 EUR hinzuzurechnen.

(1)

+ 10.000,00 EUR

II. Darlehen der X-GmbH an die Z-GmbH

Als erstes könnte aufgrund der Beteiligung des A sowohl an der X-GmbH als auch an der Z-GmbH in der Zinszahlung eine Vergütung für Fremdkapital zu sehen sein gemäß § 8a Abs. 1 S. 1 und 2 KStG. Zum Gesellschafter-Fremdkapital gehören grundsätzlich alle als Verbindlichkeiten passivierungsfähige Kapitalzuführungen in Geldesform, die nach steuerrechtlichen Grundsätzen nicht zum Eigenkapital gehören. Darunter sind beispielsweise auch fest- oder variable verzinsliche Darlehen zu verstehen. Jedoch kann hier – ohne dass auf die Beteiligungsrechte des A im Einzelnen eingegangen wird – die Anwendung des § 8 a Abs. 1 KStG abgelehnt werden. Die Zinszahlung betrug hier 10% von 1.000.000,00 EUR, mithin 100.000,00 EUR. Folglich ergibt sich hieraus keine Vergütung von mehr als 250.000,00 EUR im Sinne des § 8 a Abs. 1 KStG. **(1)**

Ferner ist zu diskutieren, ob es sich hierbei aber um eine verdeckte Gewinnausschüttung oder eine verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG handelt. Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder anders gesagt, eine verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen. Diese muss durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein, sich außerdem auf die Höhe des Einkommens auswirken oder darf nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung stehen. Sie darf demnach nicht auf einem Gesellschafter-Beschluss beruhen. Da eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen nicht mindern darf nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, muss sie bei der Einkommensermittlung wieder hinzugerechnet werden (KStR R 36 Abs. 1 KStR 2004).

Gemäß KStR R 40 Abs. 1 KStR 2004 liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Da sich verdeckte Einlagen nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfänger-Körperschaft auswirken dürfen, ist sie soweit verdeckte Einlagen den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen (KStR R 40 Abs. 2 S. 1 und 2 KStR 2004). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist auch dann gegeben, wenn die Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Körperschaft zugunsten einer nahe stehenden Person erfolgt (KStR R 36 Abs. 1 S. 3 KStR 2004).

Zur Begründung des Nahe Stehens reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst. Dieser Beziehungen können rein tatsächlicher Art sein, aber auch familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher bzw. schuldrechtlicher. (KStH H 36 „Nahe stehende Person“ KStH 2006).

Zum Kreis der dem Gesellschafter nahe stehenden Personen können nicht nur natürliche Personen, sondern auch juristische Personen gehören. Zu den nahe stehenden Personen können jedoch auch so genannte verbundene Unternehmen gehören, unter die auch die Schwestergesellschaften fallen. Als Schwestergesellschaften werden Kapitalgesellschaften bezeichnet, an denen ein und derselbe Gesellschafter maßgeblich beteiligt ist. Sie sind dem Gesellschafter, d.h. der Muttergesellschaft, nahe stehende Personen⁵.

(1)

Vorliegend ist A zu 100% an der Z-GmbH und 100% an der X-GmbH beteiligt. Somit ist die X-GmbH eine dem Gesellschafter A nahe stehende Person. **(1)**

Damit muss weiterhin untersucht werden, ob die Z-GmbH der nahe stehenden X-GmbH einen Vermögensvorteil zugewendet hat, der einem Dritten bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters nicht in dieser Art und Weise gewährt worden wäre.

Im vorliegenden Fall war die Zinszahlung in Höhe von 10% von 1.000.000,00 EUR (dies entspricht: 100.000,00 EUR) nur in Höhe von 6% laut Sachverhalt angemessen. Das bedeutet im Ergebnis, dass nur die Zinszahlung in Höhe von 60.000,00 EUR angemessen gewesen ist, denn unter Fremden wäre schließlich auch nur dieser Zinsbetrag vereinbart worden. Letztendlich führt dies dazu, dass die restlichen 40.000,00 EUR (dies entspricht 4% (=10% - 6%) bzw. 40.000,00 EUR (= 100.000,00 EUR - 60.000,00 EUR) eine Vermögensminderung darstellen, die auch gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. Somit stellt der Unterschiedsbetrag in Höhe von 40.000,00 EUR eine verdeckte Gewinnausschüttung der Z-GmbH an A dar. Bei der X-GmbH ist dies als eine verdeckte Einlage des A in die X-GmbH zu bewerten. **(1)**

Ferner hätte die X-GmbH die bisher nicht gebuchte Zinszahlung von 100.000,00 EUR handelsrechtlich als Einnahme erfassen müssen. Gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG erhöhen verdeckte Einlagen das Einkommen nicht. Somit sind die 40.000,00 EUR steuerlich wieder in Abzug zu bringen.

(1)

Soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat, erhöht sich jedoch das Einkommen. Dies muss auch auf eine verdeckte Einlage übertragen werden, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und die somit bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt worden ist. Dies gilt jedoch dann nicht, wenn die verdeckte Gewinnausschüttung bei der leistenden Kapitalgesellschaft nicht zur Minderung des Einkommens führt, § 8 Abs. 3 S. 4 und 5 KStG. **(1)**

⁵ (Jäger/Lang, Körperschaftsteuer, 17.Aufl., 2005, 3.6.10.10., S. 293)

Durch die durch die Z-GmbH geleistete verdeckte Gewinnausschüttung kommt es bei A zu Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Diese sind bei A aufgrund der Tatsache, dass § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG zur Anwendung kommt, zur Hälfte, d.h. in Höhe von 20.000,00 EUR steuerfrei.

Nach § 3 Satz 1 Nr. 40 Buchst. d EStG sind grundsätzlich alle Bezüge i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zur Hälfte steuerfrei. Fließen dem Gesellschafter nach dem **18.12.2006** verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu (vgl. § 52 Abs. 4 b Satz 3 EStG), so sind diese nach § 3 Satz 1 Nr. 40 Buchst. d Satz 2 EStG nur dann hälftig steuerfrei, wenn sie auch auf Ebene der leistenden Kapitalgesellschaft als solche qualifiziert wurden und das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht gemindert haben. Die Worte "gemindert haben" bedeuten, dass die Veranlagung zur Körperschaftsteuer bereits durchgeführt sein muss. Steht die Veranlagung zur Körperschaftsteuer noch aus, so kann das Halbeinkünfteverfahren nicht angewendet werden. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist in diesem Fall in voller Höhe als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung zu unterwerfen (OFD Frankfurt 9.1.2008, S 2252 A - 78 - St 219). Diese Kapitaleinkünfte sind im Einkommensteuerbescheid für den VZ 2007 nicht berücksichtigt. **(1)**

Auch in den Körperschaftsteuerbescheid 2007 der Z-GmbH ist die verdeckte Gewinnausschüttung nicht einbezogen worden.

Es ist jedoch an dieser Stelle anzumerken, dass die Steuerbescheide der Z-GmbH und des A für den VZ 2007 bereits bestandskräftig und auch nicht mehr abänderbar sind. Eine Änderung gemäß § 173 Abs. 1 AO kommt nicht in Betracht. Es handelt sich hier weder bei dem Darlehensvertrag noch bei seiner Durchführung um eine neue Tatsache im Sinne der vorbenannten Vorschrift. Diese Tatsachen waren der Finanzbehörde im Zeitpunkt des Erlasses der Steuerbescheide bereits bekannt.

(1)

Gemäß § 32 a Abs. 1 KStG ist die verdeckte Gewinnausschüttung bei der Z-GmbH nicht mehr aufgrund einer Änderung des Körperschaftsteuerbescheides erfassbar. Zunächst handelt es sich bei § 32 a Abs. 1 KStG um eine Änderungsvorschrift, die auch für die Veranlagung eines Gesellschafters zur Einkommensteuer bzw. für ein Feststellungsverfahren anwendbar sein kann.

Ist der korrespondierende Körperschaftsteuerbescheid vor dem 19.12.2006 erlassen, geändert bzw. aufgehoben worden, dann kommt eine Änderung des Einkommensteuerbescheids nach § 32 a Abs. 1 KStG nicht in Betracht. In diesen Fällen sind dann die Änderungsvorschriften der Abgabenordnung maßgeblich.

§ 32 a Abs. 1 KStG ist jedoch anwendbar, wenn der Körperschaftsteuerbescheid nach dem 18.12.2006 erlassen, geändert oder aufgehoben worden ist. Dies ergibt sich aus der Schlussvorschrift des § 34 Abs. 13 c KStG (bis zum 17.08.2007:

§ 34 Abs. 13b KStG). Dabei ist unerheblich ist, für welchen Veranlagungszeitraum die erstmalige Festsetzung, Änderung oder Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheids erfolgt.

Wenn und soweit ein Körperschaftsteuerbescheid hinsichtlich der Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung erlassen, geändert oder aufgehoben wird, kann der Feststellungs- oder Einkommensteuerbescheid des Gesellschafters, dem die verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen ist, geändert werden. § 32 a Abs. 1 KStG erstreckt sich demnach auch auf Fälle, in denen zunächst unzutreffend eine verdeckte Gewinnausschüttung beim Erlass des Körperschaftsteuerbescheids berücksichtigt und der Körperschaftsteuerbescheid anschließend insoweit geändert wurde. Eine Änderungsmöglichkeit ergibt sich darüber hinaus für den Steuerbescheid einer dem Gesellschafter nahestehenden Person, der eine verdeckte Gewinnausschüttung zugeflossen ist. Die Festsetzungs- bzw. Feststellungsfrist für den Feststellungs- bzw. Einkommensteuerbescheid endet nicht vor Ablauf eines Jahres nach Unanfechtbarkeit des (geänderten) Körperschaftsteuerbescheids.

Der Körperschaftsteuerbescheid wird durch § 32 a KStG nicht zum Grundlagenbescheid. Das für die Einkommensteuerfestsetzung /das Feststellungsverfahren zuständige Finanzamt hat daher selbstständig zu prüfen, ob und ggf. in welcher Höhe eine verdeckte Gewinnausschüttung zu Gunsten des Gesellschafters vorliegt (OFD Frankfurt 9.1.2008, S 2252 A - 78 - St 219).

Für den Fall bedeutet dies, dass die unanfechtbare Bestandskraft des Einkommensteuerbescheides des VZ 2007 für A auch bei ihm es nicht gestattet, dass die verdeckte Gewinnausschüttung in voller Höhe, d.h. mit 40.000,00 EUR, erfasst werden kann, § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG.

Zudem sind auch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 32 a Abs. 2 KStG nicht erfüllt. **(1)**

In Bezug auf die X-GmbH ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass noch kein Körperschaftsteuerbescheid für den VZ 2007 erlassen worden ist. Die sich bei der X-GmbH als verdeckte Einlage darstellenden 40.000,00 EUR beruhen auf der verdeckten Gewinnausschüttung der Z-GmbH an A. Diese hat bei der Z-GmbH das Einkommen gemindert. Hinzukommt, dass dieser Vorgang bei der Besteuerung des Gesellschafters A auch nicht berücksichtigt worden ist. Aus diesem Grund ist die verdeckte Einlage bei dem zu versteuernden Einkommen der X-GmbH für den VZ 2007 zu erfassen. **(1)**

Da die X-GmbH bisher die Zinseinnahme noch nicht als Einnahme verbucht hat, muss in Höhe der angemessenen Zinszahlung von 60.000,00 EUR eine den Gewinn erhöhende Einnahme gebucht werden. Ferner ist der unangemessene Teil in Höhe von 40.000,00 EUR dem zu versteuernden Einkommen gemäß § 8 Abs. 3 S. 4 und 5 KStG außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen.

Daraus ergeben sich folgende Hinzurechnungen: **(1)**

Hinzurechnungen aus Tz. 2		Betrag in EUR
angemessener Teil als Zinseinnahme	+	60.000,00
Hinzurechnung gemäß § 8 Abs. 3 S. 4 und 5 KStG	+	40.000,00
		(1)

3. Finanzierung einer Geliebten

In dieser Tz. kommt nun eine verdeckte Gewinnausschüttung der X-GmbH an den Gesellschafter A in Betracht.

Zwar ergibt sich aus dem Sachverhalt, dass die 20.000,00 EUR nicht dem A selbst, sondern dem Angestellten S zugeflossen sind. Jedoch handelt es sich bei dem S um den Sohn des A und mithin um eine diesem nahe stehende Person. Eine verdeckte Gewinnausschüttung der X-GmbH an den A ist auch in diesem Fall möglich. Das setzt aber voraus, dass damit ein Vorteil für den Gesellschafter selbst verbunden ist. Somit kann auch ohne tatsächlichen Zufluss beim Gesellschafter eine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, wenn der Vorteil dem Gesellschafter mittelbar in der Weise zugewendet wird, dass eine ihm nahe stehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Verschafft sich aber jemand, der zwar nicht selbst Gesellschafter der GmbH aber Familienangehöriger eines Gesellschafters ist, widerrechtlich Geldbeträge aus dem Vermögen der GmbH, so ist dem Gesellschafter keine mittelbare verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen, wenn ihm die widerrechtlichen eigenmächtigen Maßnahmen des anderen – hier des Angestellten Sohnes S – nicht bekannt waren und auch nicht in seinem Interesse erfolgt sind (BFH 19.6.2007, VIII R 54/05, BStBl. 2007 II S. 830). **(1)**

Hier kommt der Beweis des ersten Anscheins zum Tragen. Dieser liegt vor, wenn ein Sachverhalt nach der Lebenserfahrung auf einen bestimmten typischen Lebenslauf hinweist. Hier spricht der Anschein für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Der Anscheinsbeweis kann durch die Feststellung erschüttert werden, dass die Zuwendung des Vorteils ihre Ursache ausschließlich in einer vom Gesellschaftsverhältnis zum nahe stehenden Gesellschafter unabhängigen Beziehung der Kapitalgesellschaft zum Empfänger der Zuwendung hat (BFH-Urteile vom 27.11.1974 I R 250/72, BFHE 114, 236, BStBl. II 1975, 306; in BFH/NV 2005, 1266).

Aufgrund der Tatsache, dass S sich in der Vergangenheit als zuverlässig und korrekt arbeitend erwies, gab es für A keine Anhaltspunkte, die darauf hinwiesen, dass S die ihm zugewiesenen Aufgaben als Prokurist weiterhin in der Art und Weise erfüllt. Dem A waren diese eigenmächtig von S fingierten Rechnungen

nicht bekannt. Ihm sind diese trotz Einhaltung seiner als Geschäftsführer bestehenden Organisations- und Überwachungspflicht aus § 43 Abs. 1 GmbHG nicht aufgefallen. Dass er auch kein eigenes Interesse an der Auszahlung der 20.000,00 EUR hatte, lässt sich schon daraus ableiten, dass er Anfang September 2008 den S zur Rückzahlung des vorbenannten Betrages an die X-GmbH aufforderte. Zudem kam er auch seinen in § 46 GmbHG geregelten Kontrollpflichten nach. Somit trifft den A kein Verschulden an den auf Grundlage der fingierten Rechnungen getätigten Überweisungen. Sie beruhen allein auf dem widerrechtlichen Verhalten des Prokuristen S. Schließlich sind sie auch nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst gewesen, weshalb der Beweis des ersten Anscheins erschüttert ist und folglich eine verdeckte Gewinnausschüttung abzulehnen ist. **(1)**

Aufgrund der Tatsache, dass S durch das beschriebene Verhalten eine Pflicht aus dem Prokuristenverhältnis rechtswidrig und schuldhaft verletzt hat, hat er eine unerlaubte Handlung im Sinne des § 823 Abs. 1 BGB begangen. Somit hat die X-GmbH gegenüber dem S einen Anspruch aus § 823 Abs. 1 BGB und aus ungerechtfertigter Bereicherung gemäß § 812 Abs. 1 S. 11. Alt. BGB auf Zahlung von 20.000,00 EUR. Diesen Anspruch muss sie sowohl in der Buchhaltung als auch in der Bilanz ausweisen.

Zu beachten ist hier, dass die Geldentnahmen im Jahr 2007 erfolgt sind, aber erst im ersten Halbjahr 2008 im Rahmen der Bilanzerstellung aufgedeckt werden. Die Geldentnahmen sind hier als das wertbegründende Ereignis anzusehen. Im Rahmen der Wertaufhellung ist diese Forderung in der zum 31.12. 2007 erstellten Bilanz zu erfassen. Dies gilt unabhängig davon, dass die Forderung erst zu einem späteren Zeitpunkt tatsächlich bekannt geworden und im September 2008 geltend gemacht wird.

Es ergibt sich somit folgende Hinzurechnung: **(1)**

Hinzurechnungen aus Tz. 3	
	Betrag in EUR
Erfassen der Forderung gegenüber dem S	+ 20.000,00

4. Ausländische Einkünfte

Da die X-GmbH unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist im Sinne des § 1 Abs.1 KStG, unterliegen sämtliche weltweit erzielten Einkünfte gemäß § 1 Abs. 2 KStG der Körperschaftsteuerpflicht. Somit zählen hierzu auch die Einkünfte der X-GmbH, die aus der Verkaufsfiliale in dem Staat A stammen, der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht. Es gilt das so genannte Global- oder auch Welteinkommensprinzip, §§ 1, 8 Abs. 1 KStG und §§ 1 und 2 EStG. **(1)**

Es besteht aber die Möglichkeit der Anrechnung der im Staat A gezahlten Körperschaftsteuer für den VZ 2007 in Höhe von 120.000,00 EUR.

Gemäß § 26 Abs. 1 KStG ist die im Ausland gezahlte Körperschaftsteuer auf die inländische anzurechnen (direkte Steueranrechnung), wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich zunächst – was hier bereits bejaht worden ist – um eine unbeschränkt steuerpflichtige Person handeln.
- Des Weiteren muss die im Ausland gezahlte Steuer der inländischen Steuer entsprechen.

(1)

Zu beachten sind insoweit gemäß § 26 Abs. 6 S. 1 KStG i.V.m. § 34 c Abs. 1 S. 2 – 5 und Abs. 2 bis 7 EStG und R 34 c Abs. 3 EStR 2005. Und als letzte Voraussetzung darf die ausländische Steuer nur in der Höhe auf die inländische Körperschaftsteuer angerechnet werden, wie sie auf die betreffenden ausländischen Einkünfte entfällt, § 68 a EStDV. **(1)**

Ferner darf entweder gemäß § 34 c Abs. 6 S. 1 EStG kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat bestehen. Andernfalls kann die Anrechnung nur nach Maßgabe des Doppelbesteuerungsabkommens erfolgen.

Vorliegend haben Deutschland und der Staat A kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen. Demzufolge greift die Einschränkung des § 34 c Abs. 6 S. 2 EStG nicht. **(1)**

Was ausländische Einkünfte sind bestimmt § 34 d EStG. Diese Norm ist gemäß § 8 Abs. 1 S. 1 KStG und R 32 Abs. 1 Nr. 1 KStR 2004 auch im Rahmen der Ermittlung der Körperschaftsteuer heranzuziehen. Bei der im Staat A gelegenen Verkaufsfiliale handelt es sich um eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte gemäß § 34 d Nr. 2 Buchst. a 1. Alt. EStG. Es bleiben hierbei jedoch die entstandenen Erstattungsansprüche in Bezug auf die Körperschaftsteuer unberücksichtigt. Somit ist die festgesetzte Steuer von 120.000,00 EUR (30% \times 400.000 Euro) nicht zu kürzen. **(1)**

Zu berücksichtigen ist in diesem Fall aber, dass eine Anrechnung der ausländischen Steuer gemäß § 68 a EStDV nur bis zur Höhe der deutschen Steuer anzurechnen ist, die auf die Einkünfte aus diesem ausländischen Staat entfällt.

Die Körperschaftsteuer beträgt gemäß § 23 Abs. 1 KStG 25% in Deutschland. Somit beträgt die auf den im Staat A erzielten Gewinn entfallende Körperschaftsteuer nur 100.000 EUR

Deutsche Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt:		
Gewinn im Staat A in EUR	Körperschaftsteuer in Prozent	darauf entfallende inländische KSt in EUR
400.000,00	25%	100.000,00

Daraus ergibt sich, dass die festgesetzte Steuer von 120.000,00 EUR nur in Höhe von 100.000,00 EUR anrechenbar ist.

Für den Restbetrag in Höhe von 20.000,00 EUR entfällt eine Anrechnung. **(1)**

Berechnung der anrechenbaren Steuer		
Körperschaftsteuer im Staat A in EUR	anrechenbare inländische KSt in EUR	verbleibender Betrag
120.000,00		
./.	1.000.000,00	
		20.000,00

Der verbleibende Betrag in Höhe von 20.000,00 EUR kann auch nicht mit dem Gesamtbetrag der Einkünfte verrechnet werden. Zwar kann grundsätzlich statt der Anrechnung die ausländische Steuer auf einen entsprechenden Antrag hin bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen werden gemäß § 34 c Abs. 2 EStG i.V.m. § 26 Abs. 6 KStG. Hierbei handelt es sich um ein Wahlrecht, welches von der X-GmbH aber nicht ausgeübt worden ist. Laut Sachverhalt ist ein solcher Antrag nicht gestellt worden. Nach § 34 c Abs. 3 EStG gibt es zwar auch die Möglichkeit, dass ein solcher Abzug auch ohne einen dahingehenden Antrag vorgenommen werden kann. Jedoch liegen die Voraussetzungen dafür gerade nicht vor. Hier handelte es sich bei der ausländischen Steuer gerade um eine solche, die der deutschen Steuer entspricht. Ferner wird sie auch in dem Staat erhoben, aus dem die Einkünfte stammen, nämlich in dem Staat A und sie unterfallen – wie oben bereits gesehen- nach § 34 d Nr. 2 Buchst. a 1. Alt. EStG auch der deutschen Steuer. **(1)**

Daraus ergibt sich folgendes Zwischenergebnis:

Erhöhungen und Kürzungen aus Tz. 4		Betrag in EUR
im Staat A erzielte Gewinn	+	400.000,00
Anrechnung der ausländischen KSt	./.	100.000,00

C. Die Organschaft

Das Einkommen der O-GmbH ist der X-GmbH zuzurechnen, wenn die Voraussetzungen einer wirksamen Organschaft nach § 14 ff. KStG vorliegen. Die X-GmbH könnte Organträger und die O-GmbH Organgesellschaft sein. **(1)**

Für das Wirksamwerden einer körperschaftsteuerlichen Organschaft muss zunächst der Organträger eine unbeschränkt steuerpflichtige Person bzw. eine nicht steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse mit einer Geschäftsleitung im Inland gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG oder aber eine Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG gemäß § 14 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG sein. Hier handelt es sich zunächst bei der X-GmbH um eine nicht von der Steuer befreite Körperschaft gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Deren Geschäftsleitung betreibt der A in Frankfurt am Main. Somit hat die Geschäftsführung dieser Körperschaft ihren Sitz im Inland. Es handelt sich bei der X-GmbH auch um eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Person gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 /Nr. 5 KStG und § 3 Abs. 1 KStG.

Folglich kann die X-GmbH Organträger sein. **(1)**

Organgesellschaft wiederum kann eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland sein gemäß § 14 Abs. 1 S. 1 KStG. Gemäß § 17 Abs. 1 KStG wird der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 1 S. 1 KStG auch auf eine andere als die in diesem Paragraphen bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz im Inland ausgedehnt. Somit kann auch eine GmbH unter diese Norm subsumiert werden. Zudem befindet sich der Sitz der O-GmbH in Kassel und mithin im Inland. Zudem geht aus dem Sachverhalt hervor, dass der alleinige Geschäftsführer F in Kassel lebt und arbeitet. Dem ist entnehmbar, dass auch der Sitz der Geschäftsführung sich im Inland befindet. **(1)**

Weitere Voraussetzung für eine körperschaftsteuerliche Organschaft ist die finanzielle Eingliederung, § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Der Organträger muss in die Organgesellschaft vom Beginn des Wirtschaftsjahres an ununterbrochen und unmittelbar in einem solchen Maß beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Auch eine mittelbare Beteili-

gung ist ausreichend, wenn jede der Beteiligungen, auf denen die mittelbare Beteiligung beruht, die Mehrheit der Stimmrechte innehat.

Im zu untersuchenden Fall entsprechen zunächst die Stimmrechte den Beteiligungsrechten. Die X-GmbH ist aufgrund des am 01.02.2007 geschlossenen Vertrags seit dem 01.01.2007 an der O-GmbH zu 70%, und damit mehrheitlich, beteiligt. Eine finanzielle Eingliederung ist somit seit Beginn des VZ 2007 zu bejahen. **(1)**

Weiterhin muss ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen worden sein gemäß §§ 14 Abs. 1 Nr. 3, 17 S. 2 Nr. 1 KStG. D.h. er muss auf mindestens fünf Jahre bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft abgeschlossen und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres wirksam geworden sein. Hier fand eine vertragliche Einigung am 01.02.2007 statt. Aus dem schriftlichen Vertrag geht hervor, dass dieser bis zum 31.12.2006 wirksam sein soll. Somit läuft dieser Vertrag über mehr als 5 Jahre nach § 14 Abs. 1 Nr. 3 KStG. Ferner ist dieser Vertrag mit der Eintragung ins Handelsregister in Kassel am 15.11.2007 wirksam geworden. Somit sind die oben benannten Voraussetzungen erfüllt. **(1)**

Zudem ist innerhalb dieses Vertrages auch eine Verlustübernahme vereinbart worden, §§ 17 S. 2 Nr. 2 KStG, 302 Abs. 1 AktG. **(1)**

In dem Vertrag sind auch Regelungen über die Zuführung des Jahresgewinnes anzufinden, § 14 Abs. 1 Nr. 4 KStG. **(1)**

Des Weiteren muss der Gewinnabführungsvertrag auch durchgeführt werden. In diesem Zusammenhang lässt sich aus dem Sachverhalt entnehmen, dass die O-GmbH am 01.05.2008 der X-GmbH einen Betrag in Höhe von 1.820.000,00 EUR aus handelsrechtlicher Gewinnabführung 2007 überweist. Hierbei ist es auch unerheblich, dass der Betrag erst im Jahre 2008 zugeflossen ist (BFH 5.4.1995, I R 156/93 DB 1995 S. 1593). **(1)**

Maßgeblich für den Umfang der Gewinnabführungspflicht ist allein der sich aus der Handelsbilanz ergebenden Jahresüberschuss, vermindert um einen Verlustabzug aus dem Vorjahr und den Betrag, der nach § 300 AktG in die gesetzliche Rücklage einzustellen ist, § 301 S. 1 AktG. Somit war es auch korrekt, dass die O-GmbH den handelsrechtlichen Verlust des Jahres 2006 in Höhe von 100.000,00 EUR in Abzug gebracht hat. (BFH Urteil vom 18.12.2002, I R 51/01, BStBl 2005 II S. 49) Ansonsten wäre eine Organschaft hier abzulehnen. **(1)**

Als Ergebnis lässt demnach festhalten, dass die Organschaft zwischen der O-GmbH als Organgesellschaft und der X-GmbH als Organträger als körperschaftsteuerlich wirksam anzusehen ist.

Die Steuerpflicht beginnt bei Kapitalgesellschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht erst mit der Erlangung der Rechtsfähigkeit durch die Eintragung in das Handelsregister nach den §§ 41, 278 AktG, § 11 GmbHG, sondern erstreckt sich auch auf die mit Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrags (§ 2 GmbHG) oder durch notarielle Feststellung der Satzung (§ 23 Abs. 1, § 280 Abs. 1 AktG) errichtete Vorgesellschaft, d. h. die Kapitalgesellschaft im Gründungsstadium (BFH vom 13.12.1989, BStBl. 1990 II S. 468; BFH vom 14.10.1992, BStBl. 1993 II S. 352). (H 2 KStH 2006) Im Gegensatz hierzu ist die Vorgründungsgesellschaft weder mit der Vorgesellschaft noch mit der später entstehenden Kapitalgesellschaft identisch. Sie erstreckt sich auf die Zeit zwischen der Vereinbarung über die Errichtung einer Kapitalgesellschaft bis zur notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrags bzw. der Satzung. Es handelt sich, von Ausnahmen abgesehen, nicht um ein körperschaftsteuerpflichtiges Gebilde (BFH vom 8.11.1989, BStBl 1990 II S. 91).

In der Zeit zwischen der notariellen Beurkundung des Gesellschaftsvertrages am 01.07.2006 und der Eintragung ins Handelsregister am 01.10.2006 bestand hier somit eine Vorgesellschaft. Da sie steuerlich identisch mit der durch die Eintragung ins Handelsregister entstehenden O-GmbH ist, musste auch der gesamte Verlust des Jahres 2006 als Verlust der O-GmbH eingestuft werden. **(1)**

Es liegt eine Minderabführung in Höhe von 100.000,00 EUR vor. Jedoch sind die Voraussetzungen des § 14 Abs. 3 S. 2 KStG nicht erfüllt. Die Minderabführungen müssten ihre Ursache zunächst in vororganschaftlicher Zeit haben. Dies setzt aber eine abweichende Bewertung von Positionen in Handels- zur Steuerbilanz in der Zeit vor dem Vertragsschluss (hier im Jahre 2006) voraus, die Auswirkungen ab dem Zeitpunkt des Bestehens der Organschaft – dem 01.01.2007 – haben. Da vorliegend aber Handels-, Steuerbilanz und zu versteuerndes Einkommen der O-GmbH in 2006 identisch sind, liegen keine Abweichungen in der Steuerbilanz einer vororganschaftlichen Periode vor. **(1)**

Die Minderabführung in Höhe von 100.000,00 EUR ergibt sich aus der handelsrechtlichen Verpflichtung gemäß § 301 AktG, nur den Jahresüberschuss abzuführen, nach Abzug des vorvertraglichen Verlustes. Diese Minderabführung erhöht das Einlagekonto der O-GmbH nach § 27 Abs. 6 S. 1 KStG, da sie ihre Ursache in der organschaftlichen Zeit hat. Beim Organträger ist dafür ein aktiver Ausgleichsposten zu bilden. Dieser muss dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entsprechen (R 63 Abs. 2 KStR 2004; BFH 24.7.1996, I R 41/93, BStBl. 1996 II S. 614).

Das bedeutet für den vorliegenden Fall:

Beteiligung der X-GmbH am Nennkapital der O- GmbH	Minderabführung in EUR	aktiver Ausgleichsposten in EUR
70%	100.000,00	70.000,00

Der Ausgleichsposten in Höhe von 70.000,00 EUR ist vom zu verstehenden Einkommen des VZ 2007 abzuziehen und wirkt sich im VZ 2007 bei der X-GmbH als Organträger nicht aus.

Es ist aber ein bilanztechnischer Erinnerungsposten außerhalb der Steuerbilanz des Organträgers festzuhalten. Damit wird eine spätere Doppel- bzw. Keimmalbesteuerung vermieden (BFH 7.2.2007, I R 5/05, BStBl. 2007 II S. 796 m. w. N.). **(1)**

Vertretbar ist es auch, in dem Fall, in dem der Verlust gemäß § 301 AktG mit einem positiven Ergebnis ausgeglichen wird, in der Steuerbilanz dieser Einlagebetrag (Verlustübernahme) auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren. In diesem Fall erfolgt dann keine Berücksichtigung in der Handelsbilanz. Der wegen der handelsrechtlichen Minderabführung gebildete aktive Ausgleichsposten wird somit gegenstandslos.

Die Verlustübernahme stellt hier zusätzliche Anschaffungskosten auf den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der O-GmbH dar. Diese sind nach der Verwaltungsauffassung auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren (BFH vom 8.3.1955, I 73/54 U, BStBl. 1955 III S. 187, H 64 KStH 2006)

Diese 100.000,00 EUR sind in der X-GmbH als Organträger zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft schon enthalten. Das ist der Saldo, der sich ergibt, wenn die Zahlungen an die Minderheitsgesellschafter und die Gewinnabführungsverpflichtung an die X-GmbH abgezogen werden.

Darstellung des Rechenweges			
	Beteiligung in %	jährliche Ausgleichs- zahlung entsprechend der Be- teiligung am Stamm- kapital i.H.v. 200.000,00 EUR	
laufender Gewinn			2.000.000,0
Ausgleichzahlung an die M-GmbH	20%	40.000,00 €	+ 0 €
Ausgleichszahlung an P	10%	20.000,00 €	./.
Steuer für Ausgleichzahlungen			40.000,00 €
handelsrechtliche Gewinnabführung an die X-GmbH		1.820.000,00 €	./.
			20.000,00 €
			1.820.000,0
			0 €
			100.000,00
			€

Es würde es bei der X-GmbH im VZ 2007 zu einer Doppelbesteuerung kommen. Somit darf sich hier eine Aktivierung bei dem Organträger X-GmbH nicht gewinnerhöhend auswirken. Folglich sind bei der steuerlichen Ermittlung des Gewinns der X-GmbH zivilrechtliche Gewinnabführungsansprüche und Verlustübernahme-

verpflichtung außen vor zu lassen. Diese Nichtberücksichtigung kann nicht über den Beteiligungsansatz in die Gewinnermittlung eingeführt werden (BFH 24.7.1996, I R 41/93, BStBl. 1996 II S. 614). Ein gewinnerhöhendes Ergebnis, welches aus der Aktivierung auf dem Beteiligungskonto resultiert, müsste aber zumindest außerhalb der Bilanz wieder neutralisiert werden.

Als Ergebnis lässt sich festhalten, dass die Minderabführung mit einem Wert von 100.00,00 EUR bei der X-GmbH keinen Einfluss auf das zu versteuernde Einkommen des VZ 2007 hat (BFH 29.10.1974, I R 240/72, BStBl. 1975 II S. 126).

Für den Fall der Veräußerung der Beteiligungsrechte des Organträgers an der Organgesellschaft ist jedoch umstritten, ob der bei dem Organträger als besonderer passiver Ausgleichsposten nun erfolgsneutral (BFH 7.2.2007, I R 5/05 BStBl 2007 II S. 796) oder aber erfolgswirksam (BMF 5.10.2007, IV B 7 - S 2770/07/0004 BStBl 2007 I S. 743; R 63 Abs. 3 KStR 2004) aufzulösen ist. Dieser Streit muss vorliegend nicht entschieden werden, da im hier zu begutachtenden VZ 2007 eine solche Veräußerung nicht erfolgt ist.

Mit der Neuregelung des § 14 Abs. 4 KStG durch das Jahressteuergesetz 2008 wird die bisherige Verwaltungsansicht, die sich aus dem oben genannten BMF-Schreiben ergibt gesetzlich normiert. Gemäß der Schlussvorschrift § 34 Abs. 9 Nr. 5 KStG findet die Neuregelung des § 14 Abs. 4 KStG auch Anwendung für Veranlagungszeiträume, die vor 2008 liegen. **(1)**

Grundsätzlich sind die Voraussetzungen für die Zurechnung des Einkommens der Organgesellschaft – O-GmbH – zum Einkommen des Organträgers prinzipiell zu bejahen. Zu erörtern ist jedoch, ob das Einkommen, was letztendlich der X-GmbH zugerechnet wird, der O-GmbH auch richtig ermittelt worden ist.

Zunächst sind die Ausgleichszahlungen an die beteiligte M-GmbH und den Privatmann P richtig ermittelt worden. Bei diesen Ausgleichszahlungen handelt es sich eigentlich um Gewinnausschüttung der Organgesellschaft, die somit den Gewinn nicht mindern dürfen, § 4 Abs. 5 Nr. 9 EStG. Diese gehen allerdings zu Lasten der Gewinnabführung.

Die M-GmbH besitzt eine Beteiligung von 20% am Stammkapital von 200.000,00 EUR. Dementsprechend beträgt die an ihn zu leistende Ausgleichszahlung 40.000,00 EUR. Die Beteiligung des P beträgt nur 10% am Stammkapital. Folglich erhält er eine Ausgleichszahlung von 20.000,00 EUR. In diesem Zusammenhang bestimmt § 16 S. 1 KStG, dass sie in Höhe von 4/3 der getätigten Ausgleichszahlungen als eigenes Einkommen von der Organgesellschaft selbst zu versteuern sind. Nur das „restliche“ Einkommen wird dem Organträger zugerechnet. Für diesen Fall bedeutet das, dass die O-GmbH 80.000,00 EUR selbst versteuern muss (R 65 KStH).

	Ausgleichs- zahlungen	davon 4/3 gemäß § 16 S. 1 KStG in EUR	Betrag insge- samt in EUR
an die M-GmbH	40.000,00	53.333,33	
an P als Privatmann	20.000,00	<u>26.666,67</u>	
			80.000,00

Folglich hat die O-GmbH den gemäß § 301 AktG abzuführenden Jahresüberschuss richtig ermittelt. **(1)**

	Betrag in EUR	Betrag insgesamt in EUR
laufender Gewinn	2.000.000,00	
Verlust des VZ 2006	100.000,00	
zu versteuernde Ausgleichszahlungen an die M-GmbH und an den P	<u>80.000,00</u>	
		<u>1.820.000,00</u>

Bei der dem Sachverhalt zu entnehmenden Gewinnermittlung hat die O-GmbH die Gewinnabführungsverpflichtung des VZ 2007 in Abzug gebracht. Bei Organträger jedoch gehören sowohl der Ertrag aus der handelsrechtlichen Gewinnabführungsverpflichtung als auch die Aktivierung einer Verlustübernahme auf dem Beteiligungskonto nicht zum Einkommen. Somit ist es korrekt gewesen, dass die X-GmbH diese Positionen nicht angesetzt hat (BFH 29.10.1974, I R 240/72, BStBl. 1975 II S. 126). Im Umkehrschluss kann dann die Verpflichtung der O-GmbH zur Gewinnabführung auch nicht deren Einkommen reduzieren. Somit ist diese Verpflichtung im Rahmen der Einkommensermittlung bei der O-GmbH nicht zu berücksichtigen.

Ferner lässt sich dem Sachverhalt entnehmen, dass die O-GmbH einen handelsrechtlichen Verlust aus dem Jahre 2006 in Höhe von 100.000,00 EUR besitzt. Zudem besteht auch ein negatives zu versteuerndes Einkommen in gleicher Höhe. Maßgebender Zeitpunkt ist hierbei der Abschluss des notariellen Gesellschaftsvertrages vom 01.07.2006. Erst zu diesem Zeitpunkt beginnt eine Vorgesellschaft zu existieren. Somit hat die O-GmbH vorliegend einen Betrag in Abzug gebracht, der aus der vororganschaftlicher Zeit stammt. Die Organschaft hatte erst mit dem 01.01.2007 ihre Wirkung entfaltet. **(1)**

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist ein Verlustabzug gemäß § 10d EStG bei der Organgesellschaft nicht zulässig. Folglich muss das bei der Ermittlung des steuer-

lichen Einkommens der O-GmbH berücksichtigte negative Einkommen des VZ 2006 wieder hinzugerechnet werden. **(1)**

Letztendlich muss noch die Veräußerung der Beteiligung der O-GmbH an der T-GmbH mit Sitz in Köln noch erörtert werden. Die O-GmbH erzielte hierbei einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 40.000,00 EUR. Dieser ist in dem laufenden Gewinn in voller Höhe enthalten.

Die Gewinnausschüttungen der T-GmbH gehören bei dem Empfänger zu den Bezügen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Sie unterliegen jedoch dem Freistellungsverfahren bei der O-GmbH nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG, folglich bleiben sie außer Ansatz. Dies gilt dann auch für den Gewinn aus der Veräußerung in Höhe von 40.000,00 EUR gemäß § 8b Abs. 2 S. 1 KStG. Aus § 8b Abs. 3 S. 1 KStG ergibt sich jedoch, dass 5% von dem Gewinn als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe einzuordnen sind. Somit wären diese 5% von 40.000,00 EUR hinzuzurechnen und auch zu versteuern.

bei der Gewinnermittlung gemäß § 8b Abs. 2 S. 1 KStG bleiben außer Ansatz in EUR	nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG in Prozent	nicht abzugsfähige Betriebsausgabe gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG in EUR
40.000,00	5,00%	2.000,00

Da es sich hier um das Einkommen der Organgesellschaft handelt, ist der § 8b Abs. 1 bis 6 KStG nicht anwendbar. Dies ergibt sich aus § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 KStG. Da aber dieser Veräußerungsgewinn zu dem Einkommen der Organgesellschaft gehört, dass dem Organträger zuzurechnen ist, führt dies dazu, dass § 8b Abs. 1 bis 6 KStG doch zur Anwendung gelangt, § 15 Abs. 1 Nr. 2 S. 2 KStG.

Aus dem Dargestellten ergibt sich nun ein der X-GmbH zuzurechnende Einkommen der O-GmbH in Höhe von:

	Einzelbeträge in EUR	Betrag in EUR
Einkommen der O-GmbH lt. Sachverhalt	120.000,00	
Steuer in Bezug auf die Ausgleichszahlungen	./.	20.000,00
handelsrechtliche Gewinnabführung	+ 1.820.000,00	
endgültiges Einkommen der O-GmbH		1.920.000,00

Alternativ könnte auch wie folgt gerechnet werden: **(1)**

	Einzelbeträge in EUR	Betrag in EUR
laufender Gewinn der O-GmbH	2.000.000,00	
Ausgleichszahlungen an die Gesellschafter	./.	60.000,00
Steuer in Bezug auf die Ausgleichszahlungen	./.	20.000,00
endgültiges Einkommen der O-GmbH		1.920.000,00

Dieses Einkommen muss der X-GmbH zugerechnet werden. Hinzukommend führt die Anwendung des § 8b Abs. 2 S. 1 und Abs. 3 S. 1 KStG dazu, dass nicht der gesamte Gewinn der O-GmbH aus der am 01.04.2007 erfolgten Veräußerung der Beteiligung an der T-GmbH zu versteuern ist. Demnach sind statt der 40.000,00 EUR nur 2.000,00 EUR zu versteuern.

	Einzelbeträge in EUR	Betrag in EUR
Einkommen	1.920.000,00	
aus der Beteiligung an der T-GmbH		
resultierender Veräußerungsgewinn	./.	40.000,00
nichtabzugsfähige Betriebsausgabe gemäß § 8b Abs. 3 S. 1 KStG	+	2.000,00
das bei der X-GmbH zu versteuernde Einkommen		1.882.000,00

Abschließend ergibt sich folgendes Ergebnis: **(1)**

	X-GmbH	O-GmbH
zu versteuerndes Einkommen	+ 1.882.000,00	+ 80.000,00
bisher berücksichtigtes Einkommen		
der O-GmbH	./.	20.000,00
Zu versteuerndes Einkommen	+ 1.862.000,00	+ 80.000,00

D. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens und der Steuer für den VZ 2007 der X-GmbH

Das zu verstehende Einkommen und die festzusetzende Körperschaftsteuer sind wie folgt zu berechnen: **(1)**

	Einzelbeträge in EUR	Gesamtbeträge in EUR
Jahresüberschuss		+ 4.000.000,00
B. Einzelsachverhalte		
Tz. 1: Steuerzahlungen und -erstattungen	+ 10.000,00	
Tz. 2: Darlehen der X-GmbH an die Z-GmbH	+ 100.000,00	
Tz. 3: Finanzierung einer Geliebten	+ 20.000,00	
Tz. 4: Ausländische Einkünfte	+ 400.000,00	
C. Organschaft		+ 530.000,00
bisher berücksichtigtes Einkommen der O-GmbH	+ 20.000,00	
	+ 1.862.000,00	
		+ 1.882.000,00
zu versteuerndes Einkommen		6.412.000,00
Steuer gemäß § 23 Abs. 1 KStG i.H.v. 25%		1.603.000,00
abzgl. Anrechenbare ausländische Steuer, § 26 Abs. 1 KStG	./.	100.000,00
festzusetzende Körperschaftsteuer		1.503.000,00

Punkte

EST 43

GewST 14

KSt 43

insgesamt 100