

STEUERLEHRGÄNGE
DR. BANNAS

BERLINER SEMINAR 
FÜR STEUERRECHT, PRÜFUNGS- & TREUHANDWESEN

Skript

Steuerberaterexamen 2009

Lösungshinweise ErtragSt

Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung

Teil I Einkommensteuer/Gewerbsteuer

1. Teilaufgabe:

a) A war an der GmbH (§ 17 (1) S. 3 EStG) innerhalb der letzten 5 Jahre mit mehr als mind. 1 % beteiligt somit erzielt er aus dem Verkauf der Anteile Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 (1) S. 1 EStG, da er die Beteiligung auch im Privatvermögen gehalten hat. **(1)**

Die Einkünfte sind der Gewinn § 2 (2) S. 1 Nr. 1 EStG, der nach § 17 (2) EStG zu ermitteln ist. **(1)**

Da C für die Beteiligung nur einen Kaufpreis zahlt, der unter dem Verkehrswert liegt, liegt eine gemischt Schenkung vor. Nach § 7/3 Rz. 14 ESt-Erlasse ist in so einem Fall die Veräußerung nach dem Verhältnis der Gegenleistung zum Verkehrswert in einen entgeltlichen § 17 (1) S. 1 und Abs 2. S. 1 EStG und einen unentgeltlichen Teil § 17 (1) S. 4 EStG und § 17 (2) S. 5 EStG aufzuteilen. **(1)**

Da der Verkehrswert € 250.000,00 beträgt und der Kaufpreis € 100.000,00, beträgt der entgeltliche Teil 40 %.

Veräußerungserlös	100.000,00 €
./. steuerfrei § 3 Nr. 40 S. 1 C EStG	- 50.000,00 €
./. Veräußerungskosten, Ansatz mit 40 %	- 800,00 €
+ nicht abziehbarer Anteil § 3 C (2) EStG	+ 400,00 €
./. Anschaffungskosten, 40 %	- 40.000,00 €
+ nicht abziehbarer Anteil § 3 C (2) EStG	+ 20.000,00 €
Veräußerungsgewinn	29.600,00 € (2)

Der Freibetrag nach § 17 (3) EStG kommt nicht zum Ansatz. Nach § 17 (3) S. 2 EStG übersteigen 50 %, da C 50 % der Anteile hält, 50 % von 36.100,00 = 18.050,00, um mehr als das Doppelte, also 50 % von 9.060,00 = 4.530,00. So dass der Freibetrag nicht zum Ansatz kommt.

Die Veräußerung ist nach A 39 (1) S. 2 GewStR gewerbsteuerfrei. **(1)**

b) Mit der Überführung der Anteile in das Privatvermögen liegt bei B eine Entnahme § 4 (1) S. 2 EStG vor. Diese Entnahme erhöht den Gewinn des EU und führt daher zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 2 (1) S. 1 Nr. 2 EStG und § 15 (1) und 2 EStG. Diese Entnahme ist nach § 6 (1) Nr. 4 EStG mit dem Teilwert, hier € 250.000,00 anzusetzen. **(2)**

Nach § 3 Nr. 40 a) EStG ist die Entnahme des GmbH-Anteils zu 50 % steuerfrei. Da der Anteil in 1998, vor Einführung des Halbeinkünfteverfahrens, voll ergebniswirksam abgeschrieben wurde, gilt dies nach § 3 Nr. 40 a) S. 2 EStG nicht für diesen Teil. Diese Teilwertabschreibung in Höhe von € 20.000,00 wurde in 2003 bereits voll ergebniswirksam um € 5.000,00 korrigiert. Somit ist noch die restliche Teilwertabschreibung in Höhe von € 15.000,00 voll zu berücksichtigen. **(1)**

Entnahmewert	250.000,00
./. stfr § 3 Nr. 40 a EStG, 50 %	- 125.000,00
+ Aufholung Teilwertabschreibung § 3 Nr. 40 a S. 2 EStG	+ 7.500,00
./. Restbuchwert	- 85.000,00
+ § 3 C (2) EStG 50 %	+ 42.500,00
Entnahmegewinn	90.000,00 (1)

Da diese Entnahme zum laufenden Gewinn des Gewerbebetriebs gehört ist diese nach § 2 (1) GewStG voll gewerbsteuerpflichtig. Da B zu mehr als mind. 15 % an der GmbH beteiligt ist, fällt die Beteiligung grundsätzlich unter die Kürzungsvorschrift § 9 Nr. 2 a GewStG. Nach A 61 (1) S. 9 GewStR sind aber Gewinne aus der Veräußerung bzw. Entnahme keine von der Kapitalgesellschaft ausgeschüttete Gewinne und somit gewerbsteuerpflichtig. **(2)**

2. Teilaufgabe:

Da C weder ihren Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland hat ist sie nicht nach § 1 (1) S. 1 EStG unbeschränkt steuerpflichtig. Somit ist sie nur mit ihren inländischen Einkünften nach § 49 EStG beschränkte steuerpflichtig §1 (4) EStG. (1)

Da es mit Bahrain kein DBA gibt sind sämtliche inländische Einkünfte in Deutschland nach den deutschen Gesetzen steuerpflichtig. (1)

1. Buch

Die journalistische Tätigkeit zur Bucherstellung ist eigentlich eine selbständige Tätigkeit nach § 18 EStG und unterliegt grundsätzlich der beschränkten Steuerpflicht, da sie im Inland in einer festen Einrichtung (Büro) ausgeübt werden § 49 (1) Nr. 3 EStG. (1)

Für die journalistische Tätigkeit beschränkt Steuerpflichtiger gilt nach § 50a (4) S. 1 Nr. 2 EStG das Steuerabzugsverfahren. Somit kann sie die damit zusammenhängenden Betriebsausgaben nicht abziehen § 50 a (4) S. 3 EStG. Nach § 50 (2) EStG ist auch ein Verlustabzug bzw. eine Verrechnung mit anderen Einkünften ausgeschlossen. (1)

2. Kolumne

Das Gleiche wie für das Buch gilt auch für die journalistische Tätigkeit der Erstellung der Kolumne. Somit ist für diese Einkünfte in Höhe von € 2.000,00 eine Abzugssteuer nach § 50a (4) S.1 Nr. 2 EStG in Höhe von 20 % § 50a (4) S. 4 EStG zu erheben. Hier also 20 % von € 2.000,00 = € 400,00 zzgl. Soli § 1 (1) + § 2 Nr.1 SolZG. (1)

Mit dieser Abzugssteuer ist die Einkommensteuer auf diese Einkünfte abgegolten. Die damit zusammenhängen Ausgaben können nach § 50 a (4) S. 3 EStG nicht abgezogen werden. Da die Ausgaben auch 50 % der Einnahmen nicht übersteigen kommt auch eine teilweise Steuererstattung nach § 50 (5) S. 2 Nr. 3 EStG nicht in Betracht. (1)

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen

Da die Kapitalanlage nicht mit inländischem Grundbesitz besichert ist, sondern nur die Refinanzierungsmittel, unterliegen die Zinseinkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht, Umkehrschluss § 49 (1) Nr. 5c aa) EStG. (1)

4. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Bahrain-Handelsgesellschaft hat in Deutschland eine Betriebsstätte und unterliegt mit dieser nach § 49 (1) Nr. 2 a EStG der beschränkten Steuerpflicht in Deutschland Somit erzielt C in Deutschland Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Die Verluste können mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden.

Einkünfte aus Gewerbebetrieb - 4.000,00 €(1)

5. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Mit der Vermietung des Grundstücks erzielt C Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 49 (1) Nr. 6 EStG. Die Einkünfte ermitteln sich daher nach § 2 (2) S.1 Nr. 2 EStG wie folgt:

Einnahmen § 8 EStG	14.000,00 €
./. Werbungskosten	- 6.000,00 €
Einkünfte aus V+V	8.000,00 €(1)

Nach § 50 (2) EStG Umkehrschluss ist ein Verlustausgleich nur zwischen den Einkünften aus Gewerbebetrieb und Vermietung zulässig. Somit ergibt sich folgendes zu versteuerndes Einkommen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 4.000,00 €
Einkünfte aus Vermietung	8.000,00 €
Zu versteuerndes Einkommen	4.000,00 €(1)

Grundsätzlich bemisst sich die ESt bei beschränkt Stpfl nach § 32 a (1) EStG, sie beträgt aber mindestens 25 %, § 50 (3) EStG. Hier also 25 % von € 4.000,00 = € 1000,00 (1)

3. Teilaufgabe:

Die Unterhaltsleistungen von D an seine geschiedenen Ehefrauen können als Sonderausgaben nach § 10 (1) Nr. 1 EStG abgezogen werden, wenn D dies jeweils mit Zustimmung seiner jeweils betroffenen EX-Frau beantragt. Dies ist für jede geschiedene Frau gesondert zu beurteilen. (1)

Frau E:

Für den Abzug der Unterhaltsleistungen liegt zwar ein Antrag von D, aber keine Zustimmung von E vor. Somit können diese nicht nach § 10 (1) Nr. 1 EStG als Sonderausgaben abgezogen werden.

Als außergewöhnliche Belastung können diese Zahlungen nach § 33a (5) EStG auch nicht abgezogen werden, da sie unter § 33a(1) S.1 EStG fallen, da D nach dem BGB E gegenüber unterhaltsverpflichtet ist und für E kein Anspruch auf Kindergeld besteht und es sich nicht um Betriebsausgaben, Werbungskosten oder Sonderausgaben handelt.

Da E nur geringes Vermögen besitzt § 33 a (1) S. 3 EStG können die Unterhaltsleistungen nach Anrechnung der eigenen Einkünfte und Bezüge § 33 a (1) S. 4 EStG wie folgt abgezogen werden: (1)

1. Einkünfte:

Bruttolohn	4.300,00 €
./. Werbungskosten-Pauschbetrag § 9a S.1 Nr. 1a EStG	<u>- 920,00 €</u>
Einkünfte	3.380,00 €

2. Bezüge

Die Leistungen aus der Unfallversicherung sind nach § 3 Nr.1 EStG Steuerfrei und gehören daher zu den Bezügen.

Einnahmen	2.520,00 €
./. Kostenpauschale R 32.10 (4) S. 1 EstR	<u>- 180,00 €</u>
Bezüge	2.340,00 €

Höchstbetrag		7.680,00 €
Einkünfte	3.380,00 €	
Bezüge	2.340,00 €	
./. unschädlicher Betrag	- 624,00 €	<u>- 5.096,00 €</u>
Abzugsfähige Unterhaltsleistungen		2.584,00 €

Somit können von den tatsächlichen Aufwendungen in Höhe von € 13.200,00 nur € 2.584,00 als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden. (2)

Frau F:

Sie hat auf der Anlage U unterschrieben und D somit die Zustimmung erteilt, somit können grundsätzlich die Sonderausgaben nach § 10 (1) Nr. 1 EStG abgezogen werden.

Weitere Voraussetzung für den Abzug ist aber die unbeschränkte Steuerpflicht. Die liegt bei F aber nicht mehr vor, da sie in Liechtenstein lebt. Nach § 1a (1) Nr. 1 EStG können Unterhaltsleistungen an Ehegatten im EWR abgezogen werden, wenn eine entsprechende Bescheinigung des Staates über die Besteuerung vorgelegt wird. Dies ist hier gegeben. (2)

Somit können die Unterhaltsleistungen bis zum Höchstbetrag von € 13.805,00 als Sonderausgaben abgezogen werden. Tatsächlich hat D € 14.400,00 geleistet. Der übersteigende Teil kann nicht nach § 33 a EStG abgezogen werden § 33 (2) S. 2 EStG. (1)

4. Teilaufgabe

Da AM seinen Wohnsitz in Deutschland § 8 AO hat ist er nach § 1 (1) S. 1 EStG unbeschränkt ESt-Pflichtig. Aus seiner oHG-Beteiligung bezieht er Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 (1) S.1 Nr. 2 EStG, zu denen nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG auch die Tätigkeitsvergütung und die private KfZ-Nutzung gehören. (1)

Da die oHG ein abweichendes WJ hat, gilt der Gewinn nach § 4a (2) Nr. 2 EStG als in 2008 bezogen, da in diesen Veranlagungszeitraum das WJ der oHG endet, hier 2/7-1/8. (1)

Ermittlung der Einkünfte für AM:

50 % Anteil am oHG Gewinn	50.000,00 €
Tätigkeitsvergütung 2007/2008	36.000,00 €
KfZ-Nutzung § 6 (1) Nr. 4 S. 2 EStG	
1 % für 12 Monate von € 50.000,00	<u>6.000,00 €</u>
Summe	92.000,00 €(1)

Umwandlung

Die oHG wird nach § 190 UmwG und § 25 UmwStG in eine GmbH umgewandelt, somit liegt nach § 1 (3) Nr. 3 UmwStG ein Formwechsel vor. Der Ausschluss nach § 1 (4) UmwStG greift nicht, da an den Gesellschaften ausschließlich natürliche Personen mit Wohnsitz in Deutschland beteiligt sind. (1)

Nach § 25 S.1 UmwStG i.v.m. § 20 (2) S. 2 UmwStG kann die Umwandlung gewinnneutral erfolgen, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. (1)

Die GmbH ist voll Körperschaftsteuerpflichtig, da Sie Ihren Sitz in Deutschland hat § 1 (1) Nr. 1 KStG, § 20 (29) S. 1 Nr. 1 UmwStG. Die Kapitalkonten der oHG sind auch positiv § 20 (2) S. 2 Nr. 2 UmwStG und das Besteuerungsrecht der BRD ist auch nicht beschränkt bzw. ausgeschlossen § 20 (2) S.2 Nr. 2 UmwStG. Somit kann dem Antrag entsprochen werden und die Buchwertfortführung durchgeführt werden. (3)

Nach § 20 (3) S. 1 UmwStG gilt daher der Buchwert der Anteile als Veräußerungspreis und es entsteht kein Veräußerungsgewinn. Der Buchwert gilt gleichzeitig als Anschaffungskosten der GmbH-Anteile. (1)

Nach § 25 i.v.m. § 9 S. 2 + 3 UmwStG kann die Umwandlung auch rückwirkend erfolgen, da nicht mehr als 8 Monate zwischen dem Umwandlungstichtag (31.01.2008) und dem Vertragsabschluss liegen (01.07.2008). (1)
Nach § 20 (5) S.1 UmwStG i.v.m. § 25 UmwStG gilt der Gewinn der oHG vom 01.02.-30.06.2008 als von der GmbH bezogen und ist nicht einheitlich und gesondert festzustellen. (1)

Die Geschäftsführervergütung des AM stellt ab 01.02.2008 nach Tz 20.21. des UmwSt-Erlasses keine Vergütung nach § 15 (1) S. 1 Nr. 2 EStG mehr da. Sie führt ab diesem Zeitpunkt zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. (1)

Die Zahlung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen durch die oHG führte bei ihr nach § 4 (1) S. 2 EStG zu Entnahmen. Diese führen nach § 20 (5) S. 3 UmwStG zu einer Minderung der Anschaffungskosten des AM. Hier also € 500.000,00 \cdot 2 x 11.000,00 = 478.000,00 €. (1)

Einkünfte aus der Veräußerung des GmbH-Anteils

1. § 16 EStG

Da AM seine Anteile innerhalb von 7 Jahren nach der Umwandlung veräußert ist nach § 22 (1) S.1 UmwStG sein Gewinn aus der Umwandlung rückwirkend mit dem gemeinen Wert nach § 16 EStG zu versteuern. (2)

Dieser Gewinn ermittelt sich nach § 22 (1) S. 3 UmwStG wie folgt:

Gemeiner Wert des oHG Anteils	750.000,00 €
./. Kapitalkonto	<u>- 500.000,00 €</u>
Gewinn	250.000,00 €

Eine Siebtel-Kürzung findet nicht statt, da noch kein Zeitjahr abgelaufen ist. (1)

Nach § 22 (1) S. 1 UmwStG erhält AM für diesen Gewinn keinen Freibetrag nach § 16 (4) EStG und auch keinen ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG. Sein normal zu versteuernder Gewinn aus Gewerbebetrieb beträgt daher € 92.000,00 + € 250.000,00 = 342.000,00 €(1)

2. Private Veräußerungsgeschäfte § 22, 23 (1) S. 1 Nr. 2 EStG

Da nach § 20 (3) S. 1 UmwStG die Umwandlung als Anschaffung der GmbH Anteile gilt und zwischen der Umwandlung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr liegt, handelt es sich hierbei um ein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 (1) S. 1 Nr. 2 iVm § 22 Nr. 2 EStG. (1)

§ 23 hat nach § 23 (2) S. 2 EStG Vorrang vor § 17 EStG. (1)

Nach § 3 Nr. 40 j EStG greift hier das Halbeinkünfteverfahren und 50 % des Gewinns sind steuerfrei. (1)

Somit ermittelt sich der Gewinn wie folgt:

Veräußerungspreis	800.000,00 €
./. steuerfrei 50 %	- 400.000,00 €
./. Anschaffungskosten	
§ 20 (3) S.1 UmwStG	- 500.000,00 €
§ 22 (1) S. 4 UmwStG	- 250.000,00 €
Minderung der AK durch die Entnahme § 20 (5) S.3 UmwStG	22.000,00 €
§ 3 c (2) EStG	364.000,00 €
Veräußerungskosten	- 2.000,00 €
§ 3 c (2) EStG	<u>1.000,00 €</u>
Veräußerungsgewinn	35.000,00 €(3)

3. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG

Mit seiner Geschäftsführertätigkeit erzielt AM ab 01.02. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. Einkünfte sind der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten § 2 (2) S.1 Nr. 2 EStG.

Einnahmen § 8 EStG	
Gehalt 8 x 3.000 €	24.000,00 €
Pkw-Nutzung vom 01.02.2008-31.07.2008	
BLP 50.000 x 1 % x 6 Monate	3.000,00 €(1)

./. Werbungskosten § 9 EStG

Nach § 12 Nr. 4 EStG ist die Geldstrafe nicht als Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn sie mit einer beruflichen Fahrt zusammenhängt. (1)

Da die Rechtsanwaltskosten mit der beruflichen Tätigkeit zusammenhängen sind sie als Werbungskosten abzugsfähig. - 1.500,00 €(1)

Einkünfte 25.500,00 €(1)

3. Renteneinkünfte

Das Verletztengeld aus der Berufsgenossenschaft ist nach § 3 Nr. 1 a EStG steuerfrei. Es unterliegt aber in voller Höhe 3 x € 1.500,00 dem Progressionsvorbehalt nach § 32 b (1) Nr. 1 b EStG. (1)

Bei der Berufsunfähigkeitsrente handelt es sich um sonstige Einkünfte nach § 22 Nr. 1 S. 3 a bb EStG die mit dem Ertragsanteil, hier laut Tabelle 25 %, steuerpflichtig sind.

Einnahmen	3.000,00 €	
Anzusetzen mit 25 %		750,00 €
./. Werbungskostenpauschbetrag § 9a S.1 Nr. 3 EStG		<u>-102,00 €</u>
Einkünfte		648,00 €(2)

Ermittlung der Summe der Einkünfte von AM	
§ 15, 16 EStG	342.000,00 €
§ 19 EStG	25.500,00 €
§ 22 EStG	648,00 €
§ 23 EStG	<u>35.000,00 €</u>
Summe, Gesamtbetrag der Einkünfte	403.148,00 €
Progressionsvorbehalt	4.500,00 €(1)

Teil II Körperschaftsteuer

Da die GmbH ihren Sitz im Inland hat ist sie nach § 1 (1) Nr. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig. Die unbeschränkte Steuerpflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte § 1 (2) KStG. Da sie eine GmbH ist bezieht sie ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 8 (2) KStG. Die KSt bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen § 7 (1) KStG, dass nach dem KStG und dem EStG zu ermitteln ist § 8 (1) KStG. Da sie nach § 238 HGB zur Führung von Büchern bestimmt ist ermittelt sich ihr Gewinn nach § 5 (1) EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen unter Berücksichtigung steuerlicher Vorschriften § 5 (6) EStG. Die GmbH hat wirksam von ihrem Wahlrecht nach § 60 (2) EStDV Gebrauch gemacht und ermittelt ihren steuerlichen Gewinn durch einen Korrekturbetrag zur Handelsbilanz. **(1)**

1. Steuern

Die Gewerbesteuer ist nach § 4 (5b) keine Betriebsausgabe. Die Körperschaftsteuer ist nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abziehbar. Somit sind € 10.000,00 und € 15.000,00 dem Gewinn hinzuzurechnen. **(1)**

2. Ingangsetzungskosten

In der Handelsbilanz konnte zulässigerweise diese Bilanzierungshilfe nach § 269 HGB gebildet werden. In der Steuerbilanz kann dieser Ansatz nicht übernommen werden, da es sich hierbei weder um ein Wirtschaftsgut nach § 6 (1) EStG noch um einen Rechnungsabgrenzungsposten nach § 5 (5) EStG handelt. Daher wurden in der Steuerbilanz 2007 diese Aufwendungen voll berücksichtigt. Die nach § 282 HGB vorgeschriebene Auflösung um ¼ je Jahr muss daher gewinnerhöhend in Höhe von € 30.000,00 hinzugerechnet werden. **(1)**

Da in 2007 das handelsrechtliche Ergebnis höher als das steuerrechtliche Ergebnis war, war die GmbH in 2007 nach § 274 (1) HGB verpflichtet eine Rückstellung für latente Steuern zu bilden. Da in 2008 die Bilanzierungshilfe teilweise aufgelöst wurde ist auch die Rückstellung nach § 274 (1) S. 2 HGB anteilig, hier in Höhe von ¼ aufzulösen, also € 10.000,00. In der Steuerbilanz muss diese Position wieder vom Gewinn abgezogen werden. **(1)**

3. Bungalow

Durch die unentgeltliche Errichtung des Bungalows von X wurde eine Vermögensmehrung der GmbH verhindert bzw. deren Vermögen gemindert, der Gewinn nach § 4 (1) EStG gemindert. Dies wurde durch das Gesellschaftsverhältnis des X veranlasst, da einem fremden 3. die GmbH nicht unentgeltlich ein Gebäude errichtete hätte und es beruht nicht auf einem Gewinnverteilungsbeschluss, somit sind alle Voraussetzungen nach R 36 (1) KStR erfüllt und es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 (3) S. 2 KStG vor, die den Gewinn der GmbH nicht mindern darf. **(1)**

Diese vGa ist nach H 37 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStR mit dem gemeinen Wert zu bewerten. **(1)**

Umsatzsteuerlich liegt eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 (1b) Nr. 1 UStG vor, die da im Inland ausgeführt § 3 f UStG, nach § 1 (1) Nr. 1 UStG steuerbar und auch steuerpflichtig ist. Diese wird wie eine Werklieferung § 3 (4) S. 2 UStG behandelt A 24 b (5) S. 1 UStR. **(1)**

Bemessungsgrundlage sind für diesen Umsatz nach § 10 (4) S. 1 Nr. 1 UStG die angefallenen Selbstkosten, also Material-, Fertigungs- und Verwaltungseinzel sowie – gemeinkosten. **(1)**

Somit ergibt sich folgende Berechnung:

Materialeinzelkosten	40.000,00 €
Materialgemeinkosten 10 %	4.000,00 €
Fertigungslöhne	20.000,00 €
Fertigungsgemeinkosten	<u>30.000,00 €</u>
	94.000,00 €
davon 5 % Verwaltungskosten	4.700,00 €
davon 5 % Vertriebskosten	<u>4.700,00 €</u>
umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage	103.400,00 €
davon 19 % Umsatzsteuer	19.646,00 €(1)

Der ertragssteuerliche Wert der verdeckten Gewinnausschüttung berechnet sich wie folgt:

Selbstkosten	103.400,00 €
20 % Gewinnzuschlag	20.680,00 €
+ tatsächliche Umsatzsteuer	<u>19.646,00 €</u>
Wert verdeckte Gewinnausschüttung	143.726,00 €(1)

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist außerhalb der Bilanz in Höhe von € 143.726,00 hinzuzurechnen. **(1)**

Die tatsächliche Umsatzsteuer muss als Verbindlichkeit passiviert werden und mindert so in Höhe von € 19.646,00 den Gewinn. Somit wurde der Gewinn in Höhe des Nettoerlöses erhöht. (1)

Eine Hinzurechnung der Umsatzsteuer nach § 10 Nr. 2 KStG unterbleibt, da die vGA Umsatzsteuer ausgelöst hat. R 37 KStR. (1)

Behandlung bei X:

Da X die GmbH-Anteile in seinem Betriebsvermögen hält, führt die vGA bei ihm zu Betriebseinnahmen in Höhe von € 147.655,00 und führt zu Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 15 (1) S. 1 Nr. 1 EStG iVm § 20 (1) Nr. 1 S. 2 EStG iVm § 20 (8) EStG. Diese Gewinnausschüttung ist in seiner Bilanz als Entnahme nach § 4 (1) S. 2 EStG zu erfassen, da der Bungalow ausschließlich privat genutzt wird. Der Ansatz der Gewinnausschüttung in seiner Bilanz erfolgt in Höhe des gemeinen Wertes, weil er einen Wertvorteil in dieser Höhe erhalten hat. (1)
Diese vGA ist nach § 3 Nr. 40 d EStG in Höhe von 50 % steuerfrei. (1)

4. Beteiligung an der T-GmbH

Da eine steuerlich anzuerkennende Organschaft nach § 14 KStG besteht ist das Einkommen der T nach § 14 (1) S. 1 KStG der X zuzurechnen, soweit die T nicht nach § 16 KStG Einkommen selbst zu versteuern hat. (1)

Da die Bildung der Gewinnrücklage für eine wirtschaftlich sinnvolle Investition gemacht wurde, steht dies nach § 14 (1) S. 1 Nr. 4 KStG der Zurechnung des Einkommens der X nicht entgegen. (1)

Da die T an die Minderheitsgesellschafterin eine Ausgleichszahlung leistet muss sie diese Zahlung als Einkommen nach § 16 KStG in Höhe von $20/17$ selbst versteuern, hier $8.500/17 \cdot 20 = 10.000,00 \text{ €}$. (1)
Die Ausgleichszahlung ist nach § 4 (5) S.1 Nr. 9. EStG eine nichtabzugsfähige Betriebsausgabe. Die Körperschaftsteuer ist nach § 10 Nr. 2 KStG nichtabziehbarer Aufwand. (1)

Ermittlung des zu versteuernden bzw. der X-GmbH zuzurechnenden Einkommens der T GmbH:

Jahresüberschuss	40.000,00 €
+ abzuführender Gewinn	50.000,00 €
+ Körperschaftsteuer	1.500,00 €
+ Ausgleichszahlung	8.500,00 €
Summe der Einkünfte	100.000,00 €
davon sind der T zuzurechnen	10.000,00 €
davon sind der X zuzurechnen	90.000,00 €

zu versteuerndes Einkommen der T 10.000,00 €
darauf entfallende Körperschaftsteuer 15 % § 23 (1) KStG 1.500,00 €(2)
Diese wurde bereits zutreffend bei der T erfasst.

Nach § 2 (2) S. 2 GewStG gilt die T als Betriebsstätte der X-GmbH. (1)

Der Gewerbeertrag ist nach A 41 (3) S. 1 GewStR so zu ermitteln, als wenn T selbst Steuergegenstand wäre. Da es keine Hinzurechnungen bzw. Kürzungen nach § 8 bzw. 9 GewStG gibt ist der X € 100.000,00 als Gewerbeertrag zuzurechnen. (1)

Durch die Einstellung in die Gewinnrücklage bei der T entsteht eine Minderabführung, die bei der X zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos in Höhe von € 40.000,00 führt § 27 (6) KStG.(1)

Behandlung der Organschaft bei der X-GmbH

Die körperschaftsteuerliche Zurechnung des Einkommens der T beträgt bei der X nach § 14 iVm 16 KStG € 90.000,00. Gewerbesteuerlich sind es wie oben erläutert € 100.000,00. Da bereits € 50.000,00 aktiviert wurden, ist der KSt-Gewinn außerbilanziell um € 40.000,00 und der GewSt-Gewinn außerbilanziell um € 50.000,00 zu erhöhen. (1)

Da eine Minderabführung vorliegt ist in der Steuerbilanz ein aktiver Ausgleichsposten nach § 14 (4) KStG zu bilden. Diese Position ist eigentlich in einer Steuerbilanz gewinnerhöhend zu bilden, aber einkommensneutral zu belassen, was durch eine außerbilanzielle Kürzung erfolgt. Da hier keine Steuerbilanz erstellt wird, erfolgt eine Hinzurechnung und Kürzung in gleicher Höhe. (1)

Da die X zu 95 % an der T beteiligt ist, werden ihr nach § 13 (4) S.1 KStG 95 % der Gewinnrücklage als Ausgleichsposten zugerechnet, hier also 95 % von 40.000,00 = 38.000,00 €. (1)

Es ergeben sich also folgende außerbilanzielle Hinzurechnungen bzw. Kürzungen bei der X-GmbH:
Gewinn Organgesellschaft 90.000,00 €

Neutralisierung des bereits in der Bilanz enthaltenden Gewinnanteils	- 50.000,00 €
Ausgleichsposten Minderabführung	38.000,00 €
Neutralisierung des Ausgleichspostens	<u>- 38.000,00 €</u>
Summe Hinzurechnungen und Kürzungen	40.000,00 €(1)

Behandlung der Ausgleichszahlung bei W:

Die Ausgleichszahlung führt bei W zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 (1) Nr. 1 EStG. Da der Zufluss in 2009 erfolgt, fällt die Ausgleichszahlung unter die Abgeltungssteuer, die nach § 32 d (1) S. 2 EStG 25 %, hier also 25 % von 8.500,00 = 2.125,00 €, beträgt. Damit ist die Einkommensteuer bei W abgegolten § 43 (5) S. 1 EStG. (1)

5. Beteiligung Kalksandstein-GmbH

Die Beteiligung an der K-GmbH ist ein Vermögensgegenstand. Dieser wird der X GmbH durch X unentgeltlich übertragen, was bei der GmbH zu einer Vermögensmehrung führt. Somit sind die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage nach R 40 (1) KStR erfüllt, da ein Nichtgesellschafter diese Einlage nicht getätigt hätte und diese somit auf dem Gesellschaftsverhältnis beruht. (1)

Die verdeckte Einlage wird nach R 40 (4) S. 1 KStR iVm § 6 (1) Nr. 5 Satz 1 EStG mit dem Teilwert, hier € 50.000,00 bewertet. Der Bilanzansatz ist also korrekt. (1)

Diese Einlage darf nach R 40 (2) S. 1 KStR den Gewinn der GmbH nicht erhöhen. Dieser ist somit um € 50.000,00 außerbilanziell zu kürzen. (1)

Die verdeckte Einlage erhöht das steuerliche Einlagekonto in Höhe von € 50.000,00 nach § 27 (1) S. 1 und 2 KStG, das entsprechend fortzuschreiben ist. (1)

Behandlung im Einzelunternehmen des X:

Die verdeckte Einlage der Anteile in die X-GmbH ist einer Veräußerung der Anteile gleichzustellen, § 17 (1) S. 2 EStG iVm R 40 (4) S. 2 KStR. Somit ist ein Ertrag von € 50.000,00 zu erfassen. Der Buchwert der Anteile an der K GmbH ist als Aufwand auszubuchen, so dass insgesamt stille Reserven in Höhe von € 22.000,00 aufgedeckt werden. (1)

Die Beteiligung an der X GmbH ist in der Bilanz um € 50.000,00 aufzustocken § 6 (6) S. 2 EStG. (1)

Nach § 3 Nr. 40 S. 1 a Satz 1 EStG sind 50 % der Einnahmen, also € 25.000,00, steuerfrei. (1)

Gleichzeitig sind 50 % der damit zusammenhängenden Ausgaben, Buchwertabgang, nach § 3 C (2) EStG und Übertragungskosten nicht abzugsfähig, also € 28.000,00 + € 500,00 = € 28.500 * 50% = 14.250,00 €. Somit sind insgesamt € 10.750,00 im Einzelunternehmen zu versteuern. (1)

Auswirkungen der Anteilsübertragung bei der Kalksandstein GmbH:

Die Anteile an der K GmbH werden von X auf die X GmbH übertragen. X war zu mehr als 25 %, 28 %, an der K-GmbH beteiligt. Somit greift § 8c KStG und nach § 8c S. 1 KStG können 28 % der bis zum 15.01.2008 aufgelaufenen Verluste von der K GmbH nicht mehr abgezogen werden. (1)

Die bis zum 31.12.2007 nach § 10 d (4) EStG und § 10a S. 6 GewStG gesondert festzustellenden Verluste für die K-GmbH ermitteln sich wie folgt:

	KSt	GewSt
Verlust 2004	- 160.000,00 €	- 140.000,00 €
Verlust 2005	- 125.000,00 €	- 110.000,00 €
Verlustabzug 2006	2.000,00 €	12.000,00 €
Verlustabzug 2007	<u>3.000,00 €</u>	<u>8.000,00 €</u>
Verbleibender Verlustvortrag 31.12.2007	- 280.000,00 €	- 230.000,00 €(1)

Somit können hiervon jeweils 28 %

nicht mehr abgezogen werden

verbleibender ausgleichsfähiger Verlust

<u>78.400,00 €</u>	<u>64.400,00 €</u>
201.600,00 €	165.600,00 €(1)

Gesamtpunktzahl

(100)