

Die nachfolgende Lösung ist nicht die offizielle Lösung, sondern entspricht der Vorstellung, wie sie gemäß der Auffassung der Steuerlehrgänge Dr. Bannas aussehen sollte. Die hier vorgenommene Auspunktung wurde von uns erstellt und entspricht der Auspunktung, die wir bei diesen Sachverhalten im Rahmen der Erstellung von Übungsklausuren vorgenommen hätten.

Geprüfte Themenbereiche dieser Klausur:

### **Einkommensteuer:**

- Doppelbesteuerungsabkommen
- Beschränkte Steuerpflicht
- Halbeinkünfteverfahren und § 3c EStG
- Umqualifizierung von Einkünften
- Beteiligungseinkünfte nach § 15 EStG
- Betriebsaufspaltung
- Sonderbetriebsvermögen
- Umfang des Betriebsvermögens
- Verlustausgleichsbeschränkung nach § 15a EStG
- Veräußerungsgewinn nach § 16 EStG
- Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG
- Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG
- Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG
- Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit § 19 EStG
- Einkünfte aus Kapitalvermögen
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 21 EStG
- Tarifiermäßigungen nach § 34
- Anrechnung nach 35 EStG

### **Gewerbesteuer:**

- Hinzurechnungen - Dauerschuldzinsen
- Kürzungen - Einheitswerte
- Steuermessbetrag

### **Körperschaftsteuer:**

- Verdeckte Gewinnausschüttung
- verdeckte Einlage
- Gesellschafter
- Gesellschafter-Geschäftsführer
- beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer
- Nahestehende Personen
- Rückstellungen – Pension - Schadenersatz
- Ausländische Einkünfte aus Staaten ohne DBA
- Nicht abzf. Betriebsausgaben und Vorsteuerabzug

Sachverhalt 1 .....	2
Vorspann: .....	2
Persönliche Steuerpflicht: .....	2
Einkünfte: .....	3
Einkünfte aus Gewerbebetrieb: .....	3
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: .....	4
Ermittlung des z.v.E: .....	4
Sachverhalt 2 .....	5
Vorspann: .....	5
Einkünfte aus Gewerbebetrieb: .....	5
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung: .....	8
Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit: .....	9
Sachverhalt 3 .....	11
Vorspann: .....	11
Einkünfte aus Gewerbebetrieb: .....	12
Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags der Abbau GmbH & Co. KG.....	13
Vorspann: .....	13
Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags.....	14
Ermittlung der Einkünfte des Michael Abbau.....	15
Ermittlung der Einkünfte des Bernd Abbau.....	17
Sachverhalt 4 .....	17
Vorspann: .....	17
Einkunftsermittlung: .....	18
Körperschaftsteuer .....	19
Vorspann: .....	19
Ermittlung des zu versteuernden Einkommens: .....	19

## Sachverhalt 1

### ***Vorspann:***

### **Persönliche Steuerpflicht:**

Soweit Mike Kluge (MK) inländische Einkünfte erzielt, unterliegt er gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 EStG der beschränkten Steuerpflicht.

Er hat weder einen Wohnsitz nach § 8 AO noch seinen gewöhnlichen Aufenthalt nach § 9 AO im Inland inne.

Das DBA Deutschland – Kanada ist anwendbar, da er seinen Wohnsitz in Kanada hat. Nach Art. 4 Abs. 1 S. 1 Buchst. a des DBA hat er in Kanada seinen Wohnsitz inne und daher ist er in Kanada ansässig. **(1)**

**Einkünfte:**

**Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

**Beteiligung an der B-KG**

*lfd. Einkünfte aus der Beteiligung an der B-KG*

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a und § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 12 AO erzielt er aus seiner Beteiligung an der B-KG Einkünfte aus einer im Inland unterhaltenen Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA). **(1)**

Nach dem DBA obliegt Deutschland das Besteuerungsrecht für den lfd. Gewinn (vgl. Art. 7 Abs. 1 S 2 DBA) aus dieser Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA). **(1)**

Der lfd. Gewinn aus dieser Beteiligung beträgt 5.000 €. **(1)**

**Veräußerungsgewinn Beteiligung an der B-KG**

Aus der Veräußerung des MU-Anteils an der B-KG resultieren weitere beschränkt steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 und 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.

Nach Art. 13 Abs. 1 DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht für das Grundvermögen der KG und nach Art. 13 Abs. 2 DBA für das übrige Vermögen.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

	Euro	Euro
Veräußerungspreis		155.000,00
Kapitalkonto	100.000,00	
Veräußerungskosten	5.000,00	
	_____	-105.000,00
Veräußerungsgewinn		50.000,00
		=====

**(1)**

Der V-Gewinn gilt nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG in 2006 als bezogen.

Bei beschränkter Steuerpflicht ist der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG nicht zu gewähren (vgl. § 50 Abs. 1 S. 4 EStG). Darüber hinaus liegen die

persönlichen Voraussetzungen auch nicht vor, da MK das 55. LJ noch nicht vollendet hat. Aus diesem Grund ist ihm auch eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 3 i.V.m. § 50 Abs. 1 S. 4 EStG nicht zu gewähren. **(1)**

Eine Tarifiermäßigung ist nach § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren. **(1)**  
 Ebenso kommt nach § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG eine Anrechnung des 1,8-fachen Gewerbesteuerermessbetrags in Betracht. **(1)**

### **Beteiligung an der C-GmbH**

Da die C-GmbH ihren Sitz im Inland hat, unterliegt der Veräußerungsgewinn zunächst der beschränkten Steuerpflicht (vgl. §§ 17 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG). **(1)**

Das Besteuerungsrecht kommt jedoch nach Art. 13 Abs. 6 DBA nicht Deutschland zu. Nach Art. 13 Abs. 4 Buchst. a DBA kommt dies nur bei den Gesellschaften in Betracht, wenn deren Wert überwiegend auf in ihrem Ansässigkeitsstaat belegtem unbeweglichen Vermögen beruht. **(1)**

### **Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:**

Nach § 49 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG unterliegt die Vermietung der Immobilie in Chemnitz der beschränkten Steuerpflicht. Nach Art. 6 Abs. 1 und 3 DBA ergibt sich das Besteuerungsrecht für Deutschland. **(1)**

Die Einkünfte betragen – 20.000 €

### **Ermittlung des z.v.E:**

Ermittlung des z.v.E:		Euro	Euro	(begünstigt) Euro
Einkünfte aus Gewerbebetrieb:				
	§ 15 B-KG	5.000,00		
	§ 16 B-KG	<u>50.000,00</u>	55.000,00	50.000,00
Einkünfte aus VuV	§ 21		<u>-20.000,00</u>	
Summe der Einkünfte=zvE			<u>35.000,00</u>	

Nach § 50 Abs. 1 S. 4 EStG sind keine weiteren Abzüge zum Ansatz zu bringen. **(1) (insgesamt 12)**

## Sachverhalt 2

### **Vorspann:**

Rico und Klaus erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. **(1)**

### **Einkünfte aus Gewerbebetrieb:**

### **Betriebsaufspaltung**

Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn ein Unternehmen (Besitzunternehmen) eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine gewerblich tätige Personen- oder Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlässt (sachliche Verflechtung) und eine Person oder mehrere Personen zusammen (Personengruppe) sowohl das Besitzunternehmen als auch das Betriebsunternehmen in dem Sinne beherrschen, dass sie in der Lage sind, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (personelle Verflechtung).

Liegen die Voraussetzungen einer personellen und sachlichen Verflechtung vor, ist die Vermietung oder Verpachtung keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung oder Verpachtung. Das Besitzunternehmen ist Gewerbebetrieb (BFH vom 12.11.1985 - BStBl 1986 II S. 296 – vgl. H 15.7 Abs. 4 EStH).

Besitzunternehmen ist hier die Bruchteilsgemeinschaft, die aus Klaus und Rico besteht (vgl. §§ 741ff BGB). Nach H 15.7 Abs. 4 EStH ist zumindest davon auszugehen, dass sich die Miteigentümer konkludent zu einer GbR=Besitzpersonengesellschaft zusammengeschlossen haben (BFH vom 18.8.2005 - BStBl II S. 830) **(1)**

Durch die Überlassung des Ladengeschäfts besteht eine sachliche Verflechtung. Die personelle Verflechtung ist gegeben, weil beide sowohl die Bruchteilsgemeinschaft als auch die GmbH als identische Personengruppe beherrschen. **(1)**

Das Ladengeschäft ist eine wesentliche Betriebsgrundlage, weil hierin das Cafe betrieben wird. **(1)**

Das notwendige Betriebsvermögen umfasst das Ladengeschäft und die Anteile der beiden Gesellschafter an der X-GmbH, welche hier als Sonderbetriebsvermögen einzuordnen sind. **(1)**

Jedoch die Miteigentumsanteile an den vermieteten Wohnungen gehören nicht zum notwendigen Betriebsvermögen.

### Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Da Rico und Klaus die Wohnungseinheiten im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge teilentgeltlich erworben haben, ist die Ausgleichszahlung im Verhältnis der Verkehrswerte der übertragenen Wirtschaftsgüter zueinander aufzuteilen (vgl. BMF-Schreiben vom 13.1.1993 – BStBl. II S. 80 RZ 14). **(1)**

In Höhe der Ausgleichszahlung werden die Wirtschaftsgüter entgeltlich erworben.

	Verkehrswerte Euro 1/1	=>	Verkehrswerte Euro 1/1	Verkehrswerte (anteilig) Euro 2/3
Ladengeschäft	150.000	=>	150.000	
Wohnung 1	150.000	=>		100.000
Wohnung 2	150.000	=>		100.000
Wohnung 3	150.000	=>		100.000
	<u>600.000</u>		<u>150.000</u>	<u>300.000</u>
Verkehrswert der übertragenen Wirtschaftsgüter				450.000
Ausgleichszahlung				<u>150.000</u>
Entgeltlicher Teil				1/3
unentgeltlicher Teil		<b>(1)</b>		2/3

Soweit die Wirtschaftsgüter unentgeltlich erworben wurden, sind sie nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen einzulegen. Andere Wertansätze nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 2. HS EStG kommen nicht zum tragen, da die Anschaffung mehr als 3 Jahre zurückliegt. Da das Ladengeschäft vor der Einlage zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde, ist § 7 Abs. 1 S. 5 EStG zu beachten.

Soweit die Wirtschaftsgüter entgeltlich erworben wurden, sind die anteiligen Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage zu Grunde zu legen. Die auf den Grund und Boden entfallenden Anschaffungskosten sind soweit nicht in die BMG einzubeziehen. Lt. SV entfällt auf das Ladengeschäft ¼ des Verkehrswertes und der Grundstücksaufwendungen.

Berechnung der AfA-BMG und der AfA:

<b>Ladengeschäft</b>	<b>Euro</b>	
<u>Entgeltlicher Teil</u>		
Verkehrswert	150.000	
entgeltlicher Anteil	50.000	1/3
davon GuB	1/6	8.333
davon Gebäude	5/6	41.667
AfA-Satz	3% AfA	1.250 <b>(1,5)</b>
<u>Unentgeltlicher Teil</u>		
BMG für die AfA nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG		
Historische Anschaffungskosten	450.000	
AfA 1992-2005 (14 x 2% = 28%)	-126.000	
"Buchwert"/Restwert zum Einlagezeitpunkt	324.000	
unentgeltlicher Anteil	216.000	2/3
auf das Ladengeschäft entfallen	54.000	1/4
AfA-Satz	3% AfA	1.620 <b>(1,5)</b>

Da die GmbH-Anteile sich im Sonderbetriebsvermögen befinden, ist die Gewinnausschüttung in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einzubeziehen. Nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG unterliegt diese Gewinnausschüttung dem Halbeinkünfteverfahren.

	Euro	Euro	Euro
Mieteinnahmen (12 x 500 €)			6.000
AfA		1.250	
		1.620	-2.870
Grundstücksaufwand			
insgesamt	12.000		
davon 1/4			-3.000
Zwischensumme			130
Gewinnausschüttung	12.000		
davon HEK	-6.000		6.000
		<b>(1)</b>	6.130
davon entfallen	auf Rico		3.065
	auf Klaus		3.065

## Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Rico, Klaus und Maria erzielen gemeinschaftlich Einkünfte aus VuV. **(1)**

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist zu beachten, dass nur hinsichtlich der Nutzungsüberlassung der Wohnung an Klaus eine Vermietung vorliegt, soweit Rico und Maria ihre ideellen Anteile an dieser Wohnung an Klaus überlassen. Klaus kann nur soweit Einkünfte aus VuV erzielen, wie er das Gebäude nicht selbst nutzt. Die Nutzung seines ideellen Anteils erfolgt auf Grundlage eigenem Rechts. Nach H 21.6 Miteigentum EStH liegen insoweit keine Einkünfte aus VuV vor. **(1)**

Die AfA sind für den entgeltlich erworbenen Teil nach den Anschaffungskosten zu bemessen. Soweit die Wirtschaftsgüter unentgeltlich erworben wurden, führen sie entsprechend dem § 11d EstDV die AfA der Eltern weiter fort.

### Ermittlung der AfA:

Entgeltlicher Teil	<b>Euro</b>	
Verkehrswert	150.000	
entgeltlicher Anteil	50.000	1/3
davon GuB	8.333	1/6
davon Gebäude	41.667	5/6
AfA-Satz	2% AfA	833 <b>(1)</b>

### Unentgeltlicher Teil

BMG für die AfA nach § 7 Abs. 1 S. 5 EStG

Historische Anschaffungskosten	450.000	
unentgeltlicher Anteil	300.000	2/3
auf die Wohnungen entfallen	225.000	3/4
AfA-Satz	2% AfA	4.500
davon für Rico	1.500	1/3

### Ermittlung der Einkünfte aus VuV

Da eine Wohnung der Selbstnutzung durch Klaus unterliegt, sind die auf ihn entfallenden Werbungskosten zu seinen Lasten entsprechend zu kürzen. Von den 3 Wohnungen werden nur zwei vermietet. Somit betragen seine Einkünfte 2/3 von Ricos Einkünften.

**Rico:**

Einnahmen		Euro	Euro
500 x 12 Monate x 3			
Wohnungen x 1/3			6000
AfA		-833	
		-	-
		<u>1.500</u>	<u>2.333</u>
Grundstücksaufwand			
	-		
insgesamt	12.000		
davon 3/4	-9000		
			-
x 1/3			<u>3000</u>
<b>(1)</b>			<u><u>667</u></u>

**Klaus:**

667 Euro x 2/3 = 444 Euro. **(1)**

**Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit:**

Die Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit ermitteln sich für Rico, Klaus und Katja nach § 19 EStG i.V.m. § 9, 9a EStG als Überschuss der Einnahmen § 8 EStG über die Werbungskosten (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG).

**Rico:**

Einnahmen		Euro	Euro
12 x 2.000		24.000	
Werbungskosten-PB			
§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG		<u>-920</u>	
Einkünfte			23.080

**Klaus:**

wie oben.

**Katja:**

Einnahmen		Euro	Euro
12 x 1.500		18.000	
Werbungskosten-PB			
§ 9a S. 1 Nr. 1 EStG		<u>-920</u>	
Einkünfte			17.080

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte

	<b>Rico</b>	<b>Klaus</b>	<b>Katja</b>	<b>Klaus &amp; Katja</b>
	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>	<b>Euro</b>
Einkünfte aus Gewerbebetrieb § 15	3.065	3.065		
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung § 21	667	444		
Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit § 19	<u>23.080</u>	<u>23.080</u>	<u>17.080</u>	
Summe der Einkünfte/Gesamtbetrag der Einkünfte	<u>26.812 (1)</u>	<u>26.589</u>	<u>17.080 (1)</u>	43.669
	<u><u>          </u></u>	<u><u>          </u></u>		

insgesamt (18)

## Sachverhalt 3

### **Vorspann:**

Sowohl die KG als auch die Gesellschafter als Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG) erzielen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, da es für die Einordnung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (gewerblich geprägte Personengesellschaft) ausreicht, dass eine (bzw. mehrere) Kapitalgesellschaft(en) persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese zur Geschäftsführung befugt sind. Die Grundstücksverpachtung als vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 15 Abs. 2 EStG ist somit nicht mehr maßgebend für die Einkunftsbeurteilung. **(1)**

Die Gesellschafter sind als Mitunternehmer der KG zu beurteilen, da durch den Gesellschaftsvertrag keine wesentlichen Abweichungen zu den Regelungen des HGB ersichtlich ist und sie somit die Tatbestände „Mitunternehmerisiko“ und „Mitunternehmerinitiative“ erfüllen (vgl. H 15.8 EStH). **(1)**

### **Umfang des Betriebsvermögens:**

In das Betriebsvermögen sind die Anteile des Bernd Abbau an der GmbH einzubeziehen, da die Beteiligung betriebsnotwendig ist. Es handelt sich hier um notwendiges SBV II. **(1)**

Bei Veräußerungen nach § 16 EStG ist das Sonderbetriebsvermögen mit einzubeziehen.

Es ist zu beachten, dass die Veräußerung der GmbH-Anteile dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. b EStG unterliegt. Nach § 3c Abs. 2 S. 1 EStG sind damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen (Anschaffungskosten/Veräußerungskosten) nur zur Hälfte in die Einkunftsermittlung einzubeziehen.

### **Umqualifizierung von Einkünften:**

Gewinnausschüttungen sind somit nicht mehr als Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren. Soweit Einkünfte des § 20 Abs. 1 und 2 EStG bezeichneten Art zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören, sind sie diesen Einkünften zuzurechnen. Damit sind die Gewinnausschüttungen den Einkünften aus Gewerbebetrieb einzuordnen.

Die im WJ 2006 erhaltene Gewinnausschüttung für Bernd Abbau unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und ist hälftig hinzuzurechnen.

### Einkünfte aus Gewerbebetrieb:

Ausgangspunkt ist der Handelsbilanzgewinn lt. GuV	140.000,00 €
Anpassungen nach § 60 Abs. 2 EStG:	
Die von der KG an die GmbH gezahlten Vergütungen für die Geschäftsführung der KG gehören zum Gewinn aus Gewerbebetrieb (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG) Gewinnerhöhung <b>(1)</b>	60.000 €
Im Rahmen der Gewinnfeststellung sind die Sonderbetriebsausgaben, die der GmbH für die Geschäftsführung entstanden sind, zu berücksichtigen Gewinnminderung <b>(1)</b>	- 60.000 €
Die an den Geschäftsführer der GmbH (Kommanditist Bernd Abbau) gezahlten Vergütungen stellen Sondervergütungen nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dar. Gewinnerhöhung <b>(1)</b>	30.000 €
Die im WJ 2006 erhaltene Gewinnausschüttung für Bernd Abbau unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG und ist hälftig hinzuzurechnen. Gewinnerhöhung <b>(1)</b>	10.000 €
Zwischensumme:	180.000 €

Bernd Abbau scheidet am 31.12.2006 aus der KG aus. Nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG ist ein Veräußerungsgewinn nach Maßgabe des § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Dieser ist auch Bestandteil der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 1 und 2 AO. Durch das Ausscheiden aus der KG ist er auch folglich kein Mitunternehmer mehr. Somit sind auch die GmbH-Anteile in die Ermittlung des Veräußerungsgewinns mit einzubeziehen. **(1)**

### Gewährung des Freibetrags

Nach R 16 Abs. 13 EStR wird über die Gewährung des Freibetrags bei der Veranlagung zur Einkommensteuer entschieden. Dies gilt auch im Falle der Veräußerung eines Mitunternehmeranteiles; in diesem Fall ist im Verfahren zur gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung nur die Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden Veräußerungsgewinns festzustellen. Hier ist auch festzuhalten, ob eine Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zur Anwendung kommt.

## Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 2 EStG

### Gesamthandsvermögen

Veräußerungspreis	735.000,00 €		
Buchwert Kapitalkonto	-500.000,00 €		
Veräußerungskosten	-20.000,00 €		
<hr/>			
Veräußerungsgewinn			
Gesamthandsvermögen	<u>215.000,00 €</u>	<b>(1)</b>	215.000,00 €

<b>Sonderbetriebsvermögen</b>	<b>100%</b>	<b>50%</b>	
Veräußerungspreis	60.000,00 €	30.000,00 €	
Anschaffungskosten	-12.500,00 €	-6.250,00 €	
Veräußerungskosten	-4.000,00 €	-2.000,00 €	
<hr/>			
Veräußerungsgewinn SBV	<b>(1)</b>	<u>21.750,00 €</u>	<u>21.750,00 €</u>
Veräußerungsgewinn insgesamt:	<b>(1)</b>		<u>236.750,00 €</u>

Berichtigter Gewinn s.o.	180.000 €
Veräußerungsgewinn insgesamt	236.750 €
Steuerlicher Gewinn	416.750 € <b>(1)</b>

Gewinnverteilung:	KG	Abbau GmbH	Bernd Abbau	Renova AG
lt. Erklärung	140.000 €	10.000 €	65.000 €	65.000 €
Sondervergütungen	90.000 €	60.000 €	30.000 €	
Sonderbetriebsausgaben	-60.000 €	-60.000 €		
Sonderbetriebseinnahmen	10.000 €		10.000 €	
Veräußerungsgewinn	236.750 €		236.750 €	
	<u>416.750 €</u>	<u>10.000 €</u>	<u>341.750 €</u>	<u>65.000 €</u>
			<b>(1)</b>	

Nach der **Bruttomethode** erhöht der steuerfreie Anteil des Veräußerungsgewinns auf den GmbH-Anteil den Betrag in der Gewinnverteilung

	416.750 €	10.000 €	341.750 €	65.000 €
	21.750 €		21.750 €	
<b>(Alternative Darstellung)</b>	<u>438.500 €</u>	<u>10.000 €</u>	<u>363.500 €</u>	<u>65.000 €</u>

insgesamt (13)

## Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags der Abbau GmbH & Co. KG

### Vorspann:

Die Abbau GmbH & Co. KG ist nach § 2 Abs. 1 S. 1 und 2 GewStG als gewerbliches Unternehmen i.S.d. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbesteuerpflichtig.

## **Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags**

Nach § 7 Abs. 1 S. 1 GewStG ist der nach den Vorschriften des EStG gesondert und einheitlich festgestellte Gewinn Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags. Die von der KG an die Gesellschafter gezahlten Vergütungen gehören nach A 39 Abs. 2 S. 1 GewStR ebenfalls zu diesem Gewinn.

416.750 €

Nach A 39 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 GewStR bleibt der Veräußerungsgewinn (kein laufender Gewinn) außer Ansatz  
Zwischensumme/Gewinn nach § 7 GewStG **(1)**

-236.750 €  
180.000 €

### **Hinzurechnungen:**

Nach § 8 Nr. 1 GewStG sind die Hälfte der Dauerschuldzinsen (Entgelte für Schulden, die wirtschaftlich nicht nur der vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen) hinzuzurechnen.

In der GuV sind Dauerschuldzinsen in Höhe von 120.000 € ausgewiesen.

Hinzurechnung **(1)**

60.000 €

### **Kürzungen:**

Nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG eine Kürzung in Höhe von 1,2% des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes zu kürzen. Eine erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2ff GewStG ist nicht einschlägig. Der Grundbesitz dient dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters. **(1)**

Der Einheitswert von 800.000 € ist nach § 121a BewG mit 140% anzusetzen.

Kürzung  $1,2\% \times 800.000 \text{ €} \times 140\%$  **(1)**

-13.440 €

Zu kürzen sind auch die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens ein Zehntel des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind.

Kürzung

-10.000 €

§ 10 Abs. 1 GewStG Maßgebender Gewerbeertrag

216.560 €

Abrundung § 11 Abs. 1 S. 2 GewStG

216.500 €

Freibetrag nach § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG

-24.500 €

Zwischensumme

192.000 €

5%

9.600 €

Kürzung wg. Staffeltarif § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG

-1.200 €

Gewerbesteuermessbetrag **(1)**

8.400 €

## **Ermittlung der Einkünfte des Michael Abbau**

### **Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit**

Die für die Geschäftsführertätigkeit vereinnahmte Vergütung des Michael Abbau gehört zu den Einkünften aus Nichtselbständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 S. 1 EStG. Eine Umqualifizierung in die gewerblichen Einkünfte ist nicht vorzunehmen, da er kein Gesellschafter der KG ist.

Die Einkünfte werden ermittelt als der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten §§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. 8;9 EStG. Es gilt das Zufluss-/Abfluss-Prinzip nach § 11 EStG

Einnahmen	30.000 €	
Werbungskosten (Pauschbetrag § 9a Nr. 1 Buchst. a EStG)	<u>-920 €</u>	
Einkünfte aus Nichtselbständiger Arbeit		29.080 €
		<b>(1)</b>

### **Einkünfte aus Kapitalvermögen**

Die Gewinnausschüttung gehört zu den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Im Zeitpunkt des Zuflusses der Gewinnausschüttung am 27.7.2006 befanden sich die Anteile im Privatvermögen.

Die Einkünfte werden ermittelt als der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten §§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. 8;9 EStG. Es gilt das Zufluss-/Abfluss-Prinzip nach § 11 EStG  
 Weiterhin ist das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. d EStG anzuwenden.

Einnahmen	20.000 €	
steuerfrei, da Halbeinkünfteverfahren	<u>-10.000 €</u>	
Steuerpflichtige Einnahme	10.000 €	
Werbungskosten (Pauschbetrag § 9a Nr. 2 EStG)	-102 €	
Sparer-Freibetrag nach § 20 Abs. 4 EStG erhöht sich auf den doppelten Betrag, da verheiratet	<u>-2.740 €</u>	
Einkünfte aus Kapitalvermögen		6.340 €
		<b>(1)</b>

## Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung (mehr als 1% innerhalb der letzten 5 Jahre ist hier bei einer Beteiligung mit 50% gegeben) unterliegt den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 S. 1 EStG

Die Einkünfte werden nach § 17 Abs. 2 S. 1 EStG ermittelt, indem vom Veräußerungspreis die Anschaffungskosten und die Veräußerungskosten abgezogen werden.

Weiterhin ist das Halbeinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 S. 1 Buchst. c EStG anzuwenden. Die Anschaffungskosten und die Veräußerungskosten sind im Gegenzug ebenfalls nur zur Hälfte abzugsfähig (vgl. § 3c Abs. 2 S. 1 EStG)

				<b>(1)</b>
Veräußerungspreis	60.000 €			
steuerfrei, da				
Halbeinkünfteverfahren	<u>-30.000 €</u>			
Steuerpflichtige Einnahme			30.000 €	
Veräußerungskosten	-4.000 €			
	<u>2.000 €</u>			
			-2.000 €	
Anschaffungskosten	-12.500 €			
	<u>6.250 €</u>			
			<u>-6.250 €</u>	
			21.750 €	<b>(1)</b>
Nach § 17 Abs. 3 EStG ist ein Freibetrag in Höhe von 9.060 Euro zu gewähren. Dieser ist jedoch nur in Höhe der Beteiligungsquote zu gewähren.		50%	50%	
Freibetrag	9.060 €		4.530 €	
Der Veräußerungsgewinn übersteigt die maßgebende Grenze von	36.100 €	18.050 €		
um		3.700 €		
Daher ist der Freibetrag in dieser Höhe zu kürzen			<u>-3.700 €</u>	
Es ergibt sich ein Freibetrag von Steuerpflichtiger			<u>-830 €</u>	
Veräußerungsgewinn			<b>(1)</b> 20.920 €	

### ***Ermittlung der Einkünfte des Bernd Abbau***

Er bezieht lt. gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 341.750 €.

Die Einkünfte sind zu unterscheiden in laufender Gewinn/Einkünfte 105.000 € und den Veräußerungsgewinn in Höhe von 236.750 €, der außerordentliche Einkünfte i.S.d. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG darstellt. **(1)**

Es ist eine Steuerermäßigung des § 35 EStG zu gewähren, da es sich hier um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt. **(1)**

Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung ist zu prüfen, ob von dem Veräußerungsgewinn ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG abzuziehen ist. Hier sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, da Bernd Abbau das 55. LJ noch nicht vollendet hat.

Auf den Veräußerungsgewinn ist die Tarifiermäßigung nach § 34 Abs. 1 ist zu gewähren.

## **Sachverhalt 4**

### ***Vorspann:***

Zum 31.12.2003 hat der Kommanditist X ein positives Kapitalkonto.

Die Verlustanteile der Jahre 2004 und 2005 führen bei ihm trotz § 167 Abs. 3 HGB zu einem negativen Kapitalkonto. Grundstätzlich nimmt der Kommanditist am Verlust nur bis in Höhe seines Kapitalanteils teil (vgl. § 167 Abs. 3 HGB). **(1)**

Der einem Kommanditisten zuzurechnende Anteil am Verlust der Kommanditgesellschaft darf nach § 15a Abs. 1 EStG weder mit anderen Einkünften aus Gewerbebetrieb noch mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden, soweit ein negatives Kapitalkonto des Kommanditisten entsteht oder sich erhöht; er darf insoweit auch nicht nach § 10d abgezogen werden.

Nach § 15a Abs. 2 EStG mindert der Verlust nach Absatz 1, soweit er nicht ausgeglichen oder abgezogen werden darf, die Gewinne, die dem Kommanditisten in späteren Wirtschaftsjahren aus seiner Beteiligung an der Kommanditgesellschaft zuzurechnen sind.

Der nach Absatz 1 nicht ausgleichs- oder abzugsfähige Verlust eines Kommanditisten, vermindert um die nach Absatz 2 abzuziehenden und

vermehrt um die nach Absatz 3 hinzuzurechnenden Beträge (verrechenbarer Verlust), ist jährlich gesondert festzustellen. Dabei ist von dem verrechenbaren Verlust des vorangegangenen Wirtschaftsjahres auszugehen.

Zuständig für den Erlass des Feststellungsbescheids ist das für die gesonderte Feststellung des Gewinns und Verlustes der Gesellschaft zuständige Finanzamt.

**Einkunftsermittlung:**

**Entwicklung des Kapitalkontos und Übersicht der ausgleichsfähigen und verrechenbaren Verluste:**

		Ausgleichs- fähig	Verrechen- bar nach § 15a Abs. 4 EStG
Kommanditeinlage 2003	150.000 €		
Verlust 2003	<u>-140.000 €</u>	-140.000 €	
Kapitalkonto zum 31.12.2003	10.000 €		
Verlust 2004	<u>-50.000 €</u>	-10.000 €	<u>-40.000 €</u>
Kapitalkonto zum 31.12.2004	-40.000 €		-40.000 €
Verlust 2005	<u>-75.000 € (1)</u>		<u>-75.000 €</u>
Kapitalkonto zum 31.12.2005	-115.000 €		-115.000 €
Verlust 2006	<u>0 €</u>		
Kapitalkonto zum 31.12.2006	-115.000 € (1)		<u>-115.000 €</u>

**Einkünfte des Jahres 2006**

Scheidet ein Kommanditist oder ein anderer Mitunternehmer, dessen Haftung der eines Kommanditisten vergleichbar ist und dessen Kapitalkonto in der Steuerbilanz der Gesellschaft auf Grund von ausgleichs- oder abzugsfähigen Verlusten negativ geworden ist, aus der Gesellschaft aus oder wird in einem solchen Fall die Gesellschaft aufgelöst, so gilt der Betrag, den der Mitunternehmer nicht ausgleichen muss, nach § 52 Abs. 33 EStG als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG. In Höhe der nach Satz 3 als Gewinn zuzurechnenden Beträge sind bei den anderen Mitunternehmern unter Berücksichtigung der für die Zurechnung von Verlusten geltenden Grundsätze Verlustanteile anzusetzen. Bei der Anwendung des § 15a Abs. 3 sind nur Verluste zu berücksichtigen, auf die § 15a Abs. 1 anzuwenden ist.

Durch diese Regelung erzielt X im VAZ einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 115.000 €. Da dieser Gewinn jedoch als Gewinn i.S.d. § 15a Abs. 2

EStG handelt, sind die verrechenbaren Verluste in Höhe von 115.000 € ausgleichsfähig, so dass sich ein Gewinn von 0 € ergibt. Dieser Gewinn unterliegt nach A 39 Abs. 1 Nr. 1 GewStR nicht der Gewerbesteuer (kein laufender Gewinn). **(1)**

Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG ist daher nicht anzusetzen. Ebenso entfällt die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG.

## Körperschaftsteuer

### ***Vorspann:***

Die Z-GmbH ist Formkaufmann § 13 Abs. 3 GmbHG i.V.m. § 6 HGB und daher zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet (vgl. §§ 238; 242 HGB). **(1)**

Die GmbH ist nach § 1 Abs. 1 S. 1 KStG im Inland unbeschränkt steuerpflichtig, weil sie ihren Sitz und die Geschäftsleitung (§§ 11; 10 AO) in Deutschland inne hat.

### ***Ermittlung des zu versteuernden Einkommens:***

**Ausgangspunkt ist der Handelsbilanzgewinn lt. GuV                      4.000.000 €**

### **Sondervergütung:**

Die Sondervergütung könnte eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen.

Eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Dies ist auch dann gegeben, wenn die

Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Die beherrschende Stellung muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen.

Da A als alleiniger Gesellschafter die Mehrheit der Stimmrechte auf sich vereint, ist er ein beherrschender Gesellschafter.

Fraglich ist, ob die Sondervergütung dem Dritt-/Fremdvergleich standhält. Hierzu muss sie eindeutig und klar im Voraus vereinbart worden sein und die Höhe der Vergütung darf nicht bei Vertragserfüllung durch Ermessensakte durch die Geschäftsführung oder die Gesellschafterversammlung beeinflusst werden. Die Sondervergütung wurde mit 20% des Gehalts festgelegt. Da vereinbart wurde, dass sie auch unter dem Vorbehalt der Gesellschafterversammlung stand, ist eine auflösende Bedingung vereinbart worden. Die soweit den Regelungen nach klar und eindeutig vereinbarte Sondervergütung könnte somit durch die Gesellschafterversammlung einseitig geändert werden.

Damit verstößt diese Vergütungsvereinbarung gegen das Gebot einer eindeutig und klar im Voraus getroffenen Vereinbarung, das bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern zu beachten ist. In der Folge ist diese Vergütung steuerlich nicht anzuerkennen. Auch der Verzicht des A am 1.4.2007 auf einen Teilbetrag von 10.000 € hat keinen Einfluss auf die Annahme der verdeckten Gewinnausschüttung.

Es ist bereits ein Anspruch in Höhe von 30.000 € entstanden. Und zwar mit Gesellschafterbeschluss vom 31.12.2006. Ein später ausgesprochener Verzicht bewirkt einen Anspruch auf Rückgewähr der vGA. Dieser Anspruch ist als Einlage zu bewerten.

Einlagezeitpunkt ist der 1.4.2007. Dieser liegt nach dem Bilanzstichtag (31.12.2006) und vor dem Zeitpunkt der Bilanzerstellung.

Der Einlagezeitpunkt ist das wertbegründende Ereignis. Da dieses Ereignis nicht vor dem Bilanzstichtag stattfand, ist es keiner Werterhellung zugänglich. Die Höhe der

Verbindlichkeiten zum 31.12.2006 wird hiervon nicht berührt. Dies ist ein Vorgang, der dem Jahr 2007 zuzuordnen ist.

**Außerbilanzielle Gewinnerhöhung (5)**

**30.000 €**

**Schadensersatzanspruch**

Nach § 249 Abs. 1 S. 1 HGB sind Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten zu bilden.

Voraussetzung ist, dass mit einer hinreichenden Inanspruchnahme gerechnet werden muss. Dies erfordert eine Abwägung, ob mehr Gründe für oder gegen eine Inanspruchnahme sprechen.

Die Gründe müssen vor dem Bilanzstichtag bereits existieren und bis spätestens zur Bilanzerstellung erkennbar sein.

Die Beurteilung dieses Vorgangs muss aus den Ansprüchen eines sorgfältigen und gewissenhaften Kaufmanns entsprechen.

Werden Schadensersatzansprüche über den Klageweg geltend gemacht, dann droht die Inanspruchnahme dem Grunde nach solange, wie die Möglichkeit besteht, dass der Kaufmann auch in einer späteren Instanz unterliegen könnte. Sobald der Prozessgegner von seinem Recht kein Gebrauch mehr macht oder ein unzulässiges Rechtsmittel einlegt, ist die mögliche Inanspruchnahme nicht mehr gegeben.

Mit Ablehnung der Berufungsentscheidung im April 2006 ist die Rückstellung noch nicht aufzulösen.

Mit Beschluss, die zulässige Revision nicht mehr anzunehmen, fällt die Möglichkeit der Inanspruchnahme am 23.12.2006 weg. Eine Revision gegen diese Entscheidung ist nicht gegeben. Dieser Beschluss ist das wertbegründende Ereignis. Es ist nicht erheblich, dass die GmbH erst nach dem 31.12.2006 Kenntnis erlangte. Es ist ausreichend, dass der Zugang der Entscheidung vom 10.1.2007 vor Bilanzerstellung im Mai 2007 erfolgte.

**Die Rückstellung ist in der Bilanz Gewinn erhöhend aufzulösen (4)**

**500.000 €**

**Ausländische Betriebsstätte**

Der Gewinn der ausländischen Betriebsstätte gehört auf Grund des Welteinkommensprinzips mit zu dem zu versteuernden Einkommen der Z-GmbH

Die ausländischen Einkünfte sind in dem Staat zu besteuern, aus dem sie stammen.

Es gilt. § 26 Abs. 6 S. 1 i.V.m. S. 2 KStG.

Eine Anrechnung auf die deutsche Einkommensteuer gem. § 26 Abs. 1 und Abs. 6 KStG i.V.m. § 34c Abs. 1 S. 2 bis 5 EStG entfällt, weil die ausländische Steuer nicht der deutschen Körperschaftsteuer entspricht (vgl. § 26 Abs. 1 KStG).

Auch ohne Antrag ist nach § 34c Abs. 3 EStG die ausländische Steuer entsprechend den Regelungen des Abs. 2 als Betriebsausgabe abzugsfähig. § 34 Abs. 6 EStG ist nicht einschlägig, da kein DBA besteht.

**Gewinnerhöhung**

**100.000 €**

**Gewinnminderung (ausländische Steuer) (2)**

**-40.000**

### **Darlehen an K-GmbH**

Fraglich ist, ob hier eine vGA nach § 8a Abs. 1, Abs. 6 oder § 8 Abs. 3 S. 2 KStG vorliegt.

Der Darlehensvertrag genügt den Anforderungen des Fremd-/Drittvergleichs. Der Marktzins von 6% wurde hier der Vereinbarung zu Grunde gelegt. Eine nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG zu beurteilende vGA ist hier nicht gegeben.

**(1)**

Vergütungen für Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft nicht nur kurzfristig von einem Anteilseigner erhalten hat, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, sind auch verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn die Vergütungen insgesamt mehr als 250 000 Euro betragen

Die Laufzeit von 6 Monaten ist kurzfristig. Weiterhin erreicht die Vergütung von 30.000 € nicht die maßgebliche Grenze von 250.000 €. Daher ist hier keine vGA nach § 8a Abs. 1 KStG gegeben.

**(1)**

Zu prüfen ist eine vGA nach § 8a Abs. 6 KStG  
Abweichend von Absatz 1 sind Vergütungen für die Überlassung von Fremdkapital, das eine Kapitalgesellschaft erhalten hat, verdeckte Gewinnausschüttungen, wenn

1. das Fremdkapital zum Zwecke des Erwerbs einer Beteiligung am Grund- oder Stammkapital an einer Kapitalgesellschaft aufgenommen wurde und
2. der Veräußerter der Beteiligung sowie der Geber des Fremdkapitals der Anteilseigner, der zu einem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich am Grund- oder Stammkapital beteiligt war, eine dem Anteilseigner nahe stehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 des

Außensteuergesetzes oder ein Dritter im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 ist.

Die Voraussetzungen der Nr. 1 sind erfüllt, da das Darlehen von der Z-GmbH der K-GmbH gewährt wurde, um Stammkapital der Y-GmbH zu erwerben.

(1)

A ist der Veräußerer der Beteiligung an der Y-GmbH. Er ist an der K-GmbH unmittelbar zu 25% beteiligt. Im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG ist er eine **nahe stehende Person** mit einer **wesentlichen Beteiligung**.

(1)

Eine wesentliche Beteiligung liegt nach § 8a Abs. 3 KStG vor, wenn der Anteilseigner am Grund- oder Stammkapital der Kapitalgesellschaft zu mehr als einem Viertel unmittelbar oder mittelbar – auch über eine Personengesellschaft – beteiligt ist.

(1)

Es ist hier notwendig, dass die maßgebende Beteiligung mehr als 25% beträgt. Dies ist zunächst nicht der Fall. Jedoch ist in die Betrachtung auch die mittelbare Beteiligung einzubeziehen.

Die Beteiligungsquote wird errechnet, indem die eigenen Anteile der K-GmbH vom Nennkapital abgezogen werden. Diese Vorgehensweise entspricht dem BMF vom 15.12.1994 (BStBl I S. 25). Resultat ist, dass die Beteiligungsquote von 25% dem Nennwert der frei verfügbaren Anteile (90%) angepasst wird. An den 10% der eigenen Anteile der GmbH ist er ja auch mittelbar beteiligt. Somit ergibt sich eine Beteiligungsquote von  $25\% : 90\% = 27,77777\%$ . Gerundet ergibt das eine Quote von 27,78%. Und die liegt über 25%.

(1)

Ergebnis: Eine wesentliche Beteiligung des A an der K-GmbH liegt vor.

Die Z-GmbH ist nicht an der K-GmbH beteiligt. Auch wenn sie nicht beteiligt ist, könnte sie eine nahe stehende Person sein. Dies wäre dann gegeben, wenn eine andere Person an beiden Gesellschaften wesentlich beteiligt ist bzw. mittelbar oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (vgl. §1 Abs. 2 Nr. 2 AStG).

(1)

An der K-GmbH ist A wesentlich beteiligt. An der Z-GmbH ist er als Alleingesellschafter ebenfalls wesentlich beteiligt. Die Grenzen des § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG und des § 8a Abs. 3 KStG werden bei beiden Gesellschaften überschritten.

Daher sind die von der K-GmbH an die Z-GmbH gezahlten Zinsen in Höhe von 30.000 € als vGA zu behandeln.

(1)

Die vGA gilt als von der K-GmbH an A erbracht. Im Gegenzug ist diese vGA ein einlagefähiger Vermögensvorteil, der im Rahmen einer verdeckten Einlage in die Z-GmbH gelangt. Die verdeckte Einlage hat keine Auswirkung bei der aufnehmenden Gesellschaft. Das Einlagenkonto ist zu erhöhen (vgl. § 27 Abs. 2 und 3 KStG)

Verdeckte Einlage	- 30.000 €	- 30.000 €
Einlagenkonto	+ 30.000 €	(1)

**Bildschenkung:**

Diese Zuwendung hatte das Ziel, die Geschäftsbeziehungen mit dem Großkunden zu verbessern. Steuerlich handelt es sich um eine nicht abzf. Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG

(1)

Nach § 15 Abs. 1a Nr. 1 UStG ist der Vorsteuerabzug bei diesen Aufwendungen nicht möglich. Die Kürzung des Vorsteuerabzugs hat die Wirkung, dass eine Verbindlichkeit in Höhe von 3.200 € entsteht. Nach § 9b EStG gehören die nicht abzugsfähigen Vorsteuern zu den Anschaffungskosten des Geschenks. Auch die Vorsteuer unterliegt dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG (vgl. § 10 Nr. 2 KStG).

(1)

Eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 1b UStG ist nicht einschlägig, da hier vorausgesetzt wird, dass der Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat. Dies ist nicht der Fall.

(1)

**Außerbilanzielle Gewinnerhöhung**

23.200 €

Haufe Steuer Office Professional Kanzlei-Edition, Version 3.4.0.0, HaufeIndex 889979 (Stand: 15.02.2005) **Rz. 177a** „Sind aus den in § 15 Abs. 1a Nr. 1 genannten Aufwendungen zunächst die Vorsteuern abgezogen worden, so ist dieses seit dem 1.4.1999 nach Abs. 2 Nr. 5 in sinngemäßer Anwendung des Abs. 1 zu berichtigen. Das ist z. B. der Fall, wenn ein Gegenstand aus dem Warenbestand des Unternehmens als Geschenk im Wert von mehr als 40 EUR hingegeben wird, für den beim Erwerb Vorsteuern abgezogen worden sind. In diesem Fall ist im Übrigen entgegen *Rondorf* (DStR 1999, 576) nicht § 3 Abs. 1b Nr. 3 anzuwenden, weil der Vorsteuerauschluss der fiktiven Besteuerung vorgeht, und zwar auch in Form der entsprechenden Berichtigung nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 mit Abs. 1 (siehe zu den unterschiedlichen Auswirkungen *Widmann*, UR 2000, 19). Entsprechendes wie für Geschenke gilt u. a. für die unter § 12 Nr. 1 EStG fallenden Aufwendungen.“

**Pensionsrückstellung**

Der Verzicht des A vom 30.12.2006 wurde Gewinn erhöhend gebucht. Fraglich ist, ob dieser Verzicht eine Einlage darstellt.

(1)

Eine Einlage ist dann gegeben, wenn Wirtschaftsgüter aus dem Vermögen des Gesellschafters dem Vermögen der Gesellschaft zugeführt werden § 4 Abs. 1 S. 1 und 5 EStG; §§ 8 Abs. 1 und 2; 5 Abs. 5 KStG.

Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese

(1)

Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.

Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfängerkörperschaft auswirken. Soweit verdeckte Einlagen den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens in Abzug zu bringen. Die Vorschriften der § 4 Abs. 1 Satz 1 , § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG finden gem. § 8 Abs. 1 KStG auch auf Kapitalgesellschaften Anwendung, obwohl hier Einlegender und Empfänger der Einlage verschiedene Rechtsträger sind (finaler Einlagebegriff).

Voraussetzung für die Annahme einer verdeckten Einlage ist stets, dass die Zuwendung des Gesellschafters oder einer ihm nahe stehende Person durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses ist nur dann gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte, was grundsätzlich durch Fremdvergleich festzustellen ist.

Die Bewertung verdeckter Einlagen hat grundsätzlich mit dem Teilwert zu erfolgen

Die Ursache für den Verzicht ist in der Bereitschaft des Gesellschafters A zu sehen, um der Z-GmbH die Möglichkeit weiterer Expansionen zu geben. Ein fremder Geschäftsführer hätte diesen Verzicht nicht ausgesprochen. Somit handelt es sich hier um eine verdeckte Einlage, die mit dem Teilwert zu bewerten ist. Der Teilwert wurde hier mit 200.000 € ermittelt. A besitzt eine werthaltige Forderung mit einem Nennwert von 200.000 € zum Bilanzstichtag. Der außerordentliche Ertrag ist außerbilanziell zu korrigieren, da die Einlage keine Auswirkung auf das Einkommen der Empfängergesellschaft haben darf.

**Außerbilanzielle Gewinnminderung**

Einlagenkonto + 200.000 €  
 Einlage - 200.000 €

(1)  
**-200.000 €**  
 (1)

**Geburtstagsfeier**

Die Geburtstagsfeier könnte eine vGA der Z-GmbH an den A darstellen. Die Aufwendungen von 5.000 € sind Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Da die Kapitalgesellschaft keine Privatsphäre (außerbetriebliche Sphäre) haben kann, bleibt es bei dem Gewinn mindernden

(1)

Abzug.

Aber auch Betriebsausgaben müssen einen sachlichen Bezug zu einer betrieblichen Veranlassung besitzen. Fehlt dieser Bezug, dann ist eine vGA anzunehmen.

Die Ausrichtung einer Geburtstagsfeier könnte der Imagepflege dienen. Adressatenkreis waren vorwiegend Geschäftsleute. Anlass und Thema der Veranstaltung war jedoch der 40. Geburtstag des A. Die Einladungen wurden auf seinem persönlichen Briefbogen versandt. Andere Inhalte, wie Vorträge, die betrieblichen Charakter haben könnten, sind aus dem Sachverhalt nicht ersichtlich. Die GmbH übernahm lediglich die Organisation und Finanzierung der Veranstaltung. Somit bleibt es bei dem privaten Charakter der Veranstaltung.

Eine Aufteilung in einen privaten und betrieblichen Anteil entfällt, da die GmbH durch Zuordnung zu ihrem Vermögen kundtat, dass sie den Aufwand trägt. Einladender war A und nicht die GmbH. Daher entfällt eine Aufteilung, da es bereits an einer betrieblichen Veranlassung fehlt.

Eine Weiterbelastung in Form der Berücksichtigung einer Forderung entfällt aus diesem Grund ebenfalls.

Die Aufwendungen wurden auch nicht über die Gehaltsabrechnung als geldwerter Vorteil versteuert. Es bleibt somit bei einer vGA, die den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen ist.

**Außerbilanzielle Hinzurechnung(3)**

**5.000 €**

### **Grundstücksübertragung**

Der unentgeltliche Übertragungsvorgang zwischen der Z-GmbH und an S könnte eine vGA darstellen.

Eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.

Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen,

klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Dies ist auch dann gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft dem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte. Die beherrschende Stellung muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen.

Die Ursache für die Entnahme ist in der beherrschenden Stellung des Gesellschafters zu sehen und dass A den Vorteil einem engen Verwandten (nahe stehende Person S) zuwenden wollte. Ein anderer Geschäftsführer hätte S diesen Vorteil nicht gewährt und auch nicht die entstehende Erbschaftsteuer übernommen. Somit liegt sowohl bei der Grundstücksübertragung als auch bei der Übernahme der Erbschaftsteuer eine vGA vor. Die vGA ist dem A zuzurechnen.

### **Zeitpunkt der vGA:**

Die Schenkungsverträge wurden nach § 311b BGB notariell beurkundet. Soweit ist dieser Vorgang ordnungsgemäß dokumentiert.

Neben der Einigung der Beteiligten über den Eintritt der Rechtsänderung gehört zum Eigentumsübergang nach dem BGB auch die Eintragung der Rechtsänderung im Grundbuch (vgl. § 873 Abs. 1 BGB). Zivilrechtlich ist das Eigentum am 1.3.2006 mit Eintragung im Grundbuch auf S übergegangen.

Nach § 242 und 246 HGB hat der Kaufmann in seiner Bilanz sein Vermögen auszuweisen. Die Aufstellung der Bilanz erfolgt nach der wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Diese gilt auch für die Beurteilung hinsichtlich des Ausscheidens von Wirtschaftsgütern. Wirtschaftlich gesehen hat die GmbH das Grundstück in dem Augenblick nicht mehr in ihrem Betriebsvermögen zu bilanzieren, wenn der Beschenkte wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann. Dies ist regelmäßig zum Zeitpunkt des Übergangs Nutzen und Lasten (Besitz und Gefahr) der Fall. Am 30.12.2005 erfolgten somit die Entnahmehandlung und insoweit auch die vGA.

Die Übernahme der Schenkungsteuer erfolgte am 1.2.2006. Der Zeitpunkt des Abflusses ist auch der Zeitpunkt der 11.11.2006. Dies ist auch der Zeitpunkt der

vGA.

Der Zeitpunkt der Umschreibung im Grundbuch am 1.3.2006 sowie die Festsetzung der Schenkungsteuer am 15.10.2006 bewirken lediglich die Entstehung bzw. Festsetzung der Schenkungsteuer und noch keine Vermögensminderung.

Da das Grundstück bereits in 2005 das Betriebsvermögen verlassen hat, wäre im Steuerbescheid 2005 ein entsprechender Abgang des Anlagevermögens zu berücksichtigen und der Steuerbescheid insoweit zu ändern.

Da der Bescheid 2005 vom 10.9.2005 bereits bestandskräftig ist und eine Änderung auf Grund nachträglich bekannt gewordener Tatsachen Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht möglich ist (die Verträge wurden der Steuererklärung 2005 beigelegt und waren dem Finanzamt im Zeitpunkt der Schlusszeichnung bereits bekannt) kann der Steuerbescheid 2005 nicht mehr korrigiert werden. Auch eine Bilanzberichtigung nach § 4 Abs. 2 EStG scheidet aus diesem Grund aus.

Die Grundstücke waren bereits zum 31.12.2005 nicht mehr zu bilanzieren. Der Bilanzzusammenhang wurde gewahrt, jedoch befinden sich die Buchwerte unzutreffend in dem Anlagevermögen zum 1.1.2006.

Die Buchwerte sind in 2006 auszubuchen i.H.v. 1 Mio €, erfolgsneutral über das Eigenkapital, da es sich um einen Buchungsfehler des Steuerpflichtigen handelt, der im ersten änderbaren Jahr zu berichtigen ist. Für 2006 wurde noch kein Steuerbescheid erlassen.

Außerbilanzielle Hinzurechnung

Zu versteuerndes Einkommen

Steuersatz 25% nach § 23 Abs. 1 KStG**(1)**

<b>(6)</b>
100.000 €
4.488.200 €
1.122.050 €

Note	Punkte
6	0 - 19
5,5	20 - 29
5	30 - 39
4,5	40 - 49
4	50 - 58
3,5	59 - 66
3	67 - 73
2,5	74 - 80
2	81 - 87
1,5	88 - 94
1	95 - 100