

# Schriftliche StB-Prüfung:

## 2. Prüfungstag – Ertragsteuerrecht

### Vorweggenommene Erbfolge/Erbaueinandersetzung und Beteiligungen nach § 8b KStG

Dr. Christian Baretti, Wolfgang Bauer, Michael Mayr und Jens Münch LL.M.\*

Die Ertragsteuerklausur des StB-Examens thematisierte in den letzten Jahren in bis zu sechs Sachverhalten zahlreiche Einzelprobleme. Im nachfolgenden Beitrag wird zunächst das einkommensteuerlich anspruchsvolle Problemfeld der innerfamiliären Vermögensübertragungen innerhalb des Generationenverbunds dargestellt. So ist die Vermögensübertragung unter Lebenden im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (Kap. I.) in den letzten Jahren fast zu einer Art „Dauerbrenner“<sup>1</sup> geworden. Im Gegensatz dazu ist die Vermögensübertragung im Wege einer einem Erbfall nachfolgenden Erbaueinandersetzung (Kap. II.) in den letzten zehn Jahren tatsächlich gar nicht explizit abgeprüft worden. Dies heißt allerdings nicht, dass Sie sich deshalb nicht genauso sorgfältig auf diese Thematik vorbereiten sollten – im Gegenteil! Die Systematik sowie die erwartete Lösungsdarstellung unterscheiden sich nicht wesentlich von der vorweggenommenen Erbfolge. Als Prüfungsschwerpunkt ist dieser Themenbereich daher aus „prüfungstaktischer“ Sicht genauso „attraktiv“ und auch geeignet, die „vorweggenommene Erbfolge“ adäquat zu „ersetzen“. In unserem Körperschaftsteuerrechtlichen Teil (Kap. III.) veranschaulichen wir sodann die in den letzten Jahren wohl am häufigsten abgeprüfte Thematik der Ertrags- bzw. Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b KStG. Hier wäre es ein absolutes „No-Go“, in die 2. Klausur zu gehen, ohne auf die zu dieser Vorschrift gehörenden Problemfelder sorgfältig und umfassend vorbereitet zu sein.

#### NWB Datenbank

Überprüfen Sie im Nachgang zu diesem Beitrag Ihren Lernstand und laden Sie die für Sie bereitgestellte **Übungsklausur aus dem Ertragsteuerrecht** aus der NWB Datenbank herunter, Beilage zu SteuerStud 6/2022 S. 33, NWB KAAAI-58477.

## I. Einkommensteuer:

### Vorweggenommene Erbfolge

#### 1. Ausgangslage

Für den Begriff „vorweggenommene Erbfolge“ gibt es keine konkrete zivilrechtliche Definition. In § 593a BGB wird er im Zusammenhang mit der Übergabe eines landwirtschaftlichen Betriebs zwar verwendet, ohne aber den Vorgang genauer zu beschreiben.

In der ertragsteuerlichen Diktion versteht man unter „vorweggenommener Erbfolge“ eine **Vermögensübertragung unter Lebenden mit Rücksicht auf die künftige Erbfolge**.<sup>2</sup> Der Übernehmer soll nach dem Willen der Beteiligten wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung erhalten.<sup>3</sup>

Im Gegensatz dazu handelt es sich um einen **Vermögensübergang durch entgeltliches Veräußerungsgeschäft**, wenn die Werte von Leistung und Gegenleistung wie unter Fremden nach kaufmännischen Gesichtspunkten gegeneinander abgewogen sind. Bei Vermögensübertragungen auf Abkömmlinge besteht allerdings eine Vermutung dafür, dass die familiäre Situation die Übertragungsparameter bestimmt und nicht eine kaufmännische Abwägung von Leistung und Gegenleistung.<sup>4</sup>

## 2. Arten der vorweggenommenen Erbfolge

Eine Vermögensübertragung i. R. der vorweggenommenen Erbfolge kann auf zwei verschiedene Arten vollzogen werden.

#### a) Voll unentgeltliche Übertragung

Eine Vermögensübertragung kann im Wege einer „**lupenreinen**“ **Schenkung** insgesamt unentgeltlich erfolgen. Diese Variante ist im ertragsteuerlichen Sinne eher unproblematisch, weil u. a. immer die Rechtsfolgen des **§ 6 Abs. 3 EStG** (Buchwertfortführung bei der Übertragung eines Betriebs), **§ 11d Abs. 1 EStDV** (Weiterführung der AfA des Rechtsvorgängers bei einem vermieteten Gebäude des Privatvermögens – PV) **oder** die Übernahme von AK nach **§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG** eintreten. Mangels Veräußerung werden beim

\* Dr. Christian Baretti, Steuerberater, Wolfgang Bauer, Dipl.Finanzwirt (FH), Michael Mayr, Jurist, und Jens Münch LL.M., Dipl.-Finanzwirt (FH), sind als Dozenten im Ertragsteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig.

1 Lesen Sie die Themenauswertungen der StB-Prüfungsklausuren der letzten zehn Jahre in SteuerStud 3/2022; hier: Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2022 S. 195 NWB PAAAI-00263. Alle SteuerStud-Lernmaterialien finden Sie darüber hinaus im PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung NWB GAAAH-44658. Diese Übersicht wird von uns fortlaufend ergänzt!

2 Im allgemeinen Sprachgebrauch häufig als „Geben mit warmer Hand“ bezeichnet.

3 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 1.

4 Vgl. BFH, Urteil v. 29.1.1992 - X R 193/87 NWB UAAAA-94090.

Übergeber **keine stillen Reserven aufgedeckt** und mangels Anschaffung entstehen beim Übernehmer **keine AK**.

**b) Teilentgeltliche Übertragung**

Die Übertragung wird (als Examensthematik) aber sofort interessanter, wenn der Erwerber des Vermögens eine Gegenleistung aufwendet, diese aber wertmäßig niedriger ist als der Wert des übernommenen Vermögens.<sup>5</sup>

Für die Beantwortung der Frage, was als „relevante“ Gegenleistung anzusehen ist, hat der **Große Senat des BFH**<sup>6</sup> die folgenden Grundsätze aufgestellt:

- (1) Überträgt ein Vermögensinhaber der Einkünfteerzielung dienendes Privatvermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, so stellen vom Vermögensübernehmer zugesagte Versorgungsleistungen weder Veräußerungsentgelt noch AK dar.
- (2) Sagt der Vermögensübernehmer im Hinblick auf die Vermögensübergabe sog. Gleichstellungsgelder an Angehörige zu, führt dies zu einem Veräußerungsentgelt des Übergebers und zu AK des Übernehmers.
- (3) Zum Veräußerungsentgelt und zu den Anschaffungskosten gehören auch die Übernahme von Verbindlichkeiten und die Zusage einer Abstandszahlung.

**Zu (1) Versorgungsleistungen**

Versorgungsleistungen, i. d. R. in Form von lebenslangen wiederkehrenden Leistungen, werden nicht als Gegenleistung angesehen, weil sie vom Wesen her auf dem Versorgungsbedürfnis des Übergebers beruhen und damit ihre Ursache in der familienrechtlichen Beziehung der Beteiligten haben.<sup>7</sup> Sie werden ertragsteuerlich vom Wesen her als **Unterhaltszahlungen** angesehen, die der Geber gem. **§ 12 Nr. 2 EStG nicht abziehen** kann, aber damit korrespondierend der Empfänger sie auch **nicht versteuern** muss (vgl. **§ 22 Nr. 1 Satz 2 EStG**).

Eine **Ausnahme** besteht aber gem. **§ 10 Abs. 1a Nr. 2 EStG**, wenn **qualifiziertes Vermögen**<sup>8</sup> übertragen wird. In diesem Fall erhält der Geber den (unbeschränkten) Sonderausgabenabzug i. H. der von ihm gezahlten Versorgungsleistungen. Im Gegenzug muss der Empfänger diese aber auch gem. **§ 22 Nr. 1a EStG versteuern**. Die Versorgungsleistungen werden als vorbehaltene Vermögenserträge angesehen und führen weder zu AK noch zu einem Veräußerungserlös.<sup>9</sup>

**Zu (2) und (3) Gleichstellungsgelder, Schuldübernahme, Abstandszahlung**

Als Veräußerungsentgelt bzw. AK werden somit nur die folgenden (Gegen-)Leistungen behandelt:

- **Gleichstellungsgelder**, die im Regelfall vom Vermögensübernehmer direkt an seine Geschwister ausgezahlt werden. Zugerechnet werden sie aber tatsächlich den „Eltern“, die diese gedanklich „sofort“ weiterleiten. Es handelt sich also nur um einen abgekürzten Zahlungsweg.
- **Abfindungszahlungen** erfolgen direkt an den Vermögensübergeber und/oder an dessen Ehegatten.
- Im Zusammenhang mit der Übertragung einer (vermieteten) Immobilie oder von Anteilen an KapGes kommt es durch den Vermögensübernehmer regelmäßig zur Übernahme von noch nicht vollständig getilgten Finanzierungs-

darlehen.<sup>10</sup> Auch diese **Schuldübernahme** stellt Veräußerungsentgelt bzw. AK dar. Dies wäre aber ebenfalls gegeben, wenn eine Schuld übernommen wird, die mit dem übertragenen Vermögen in keinem Zusammenhang steht.<sup>11</sup> Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit der Übertragung von Betrieben besitzen hingegen eine eigene Dynamik, die durch die Art der übernommenen Verbindlichkeit bestimmt wird.<sup>12</sup>

**3. Übertragung von Privatvermögen**

**a) Grundstruktur**

Die Übertragung wird bei PV<sup>13</sup> in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufgeteilt, wenn der Vermögensempfänger ein (ertragbringendes) WG erhält und eine oben unter Kap. I.2.b) aufgeführte Gegenleistung erbringt, die aber den Wert des übernommenen Vermögens nicht erreicht.<sup>14</sup> Das Verhältnis der beiden Teile zueinander wird durch die Gegenüberstellung des Werts des übertragenen Vermögens zur Höhe der zu erbringenden Gegenleistung ermittelt.<sup>15</sup>

**FALL 1** ► **Grundfall:** Vater V überträgt ein vermietetes Mehrfamilienhaus im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seine Tochter T. Das Grundstück hat einen Wert von 800.000 €. Im notariell beurkundeten Übernahmevertrag ist bestimmt, dass die Tochter an ihren Vater eine Abstandszahlung i. H. von 100.000 € und an ihren Bruder ein Gleichstellungsgeld i. H. von 200.000 € zahlt. Außerdem übernimmt sie die noch nicht getilgte Darlehensschuld i. H. von 100.000 €, die V zur Finanzierung des Objekterwerbs aufgenommen hatte.

**Aufgabe:** Welche ertragsteuerlichen Folgen ergeben sich für V und T?

**LÖSUNG** ► T erhält Vermögen im Wert von 800.000 €. Dafür wendet sie eine Gegenleistung i. H. von insgesamt 400.000 € auf. Die Übertragung erfolgt somit zu 50 % entgeltlich und zu 50 % unentgeltlich.

Für V ist der Vorgang ertragsteuerlich grds. irrelevant, außer er hätte das Grundstück innerhalb von zehn Jahren vor der Übertragung angeschafft. In diesem Fall würde es sich, auf den entgeltlichen Teil bezogen, um ein privates Veräußerungsgeschäft i. S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG handeln. Er müsste also im Ergebnis 50 % der stillen Reserven versteuern.

Bei T hat der teilentgeltliche Erwerb insbesondere Auswirkungen auf die Ermittlung der AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG:

- Soweit sie unentgeltlich erwirbt, setzt sie gem. § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV die AfA ihres Vaters fort („Fußstapfentheorie“). Sie übernimmt also 50 % der Bemessungsgrundlage (BMG) des Vaters (AK bzw. HK Gebäude) und führt dessen AfA-Satz fort.

5 Der Vorgang wird im zivilrechtlichen Kontext als „gemischte Schenkung“ bezeichnet.  
 6 Vgl. BFH, Beschluss v. 5.7.1990 - GrS 4-6/89, BStBl 1990 II S. 847 NWB DAAAA-93413.  
 7 Gemäß § 160 BGB sind Verwandte gerader Linie verpflichtet, einander Unterhalt zu gewähren.  
 8 Einzelheiten s. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB JAAAF-77877, Rz. 7 ff.  
 9 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB JAAAF-77877, Rz. 3.  
 10 Die hierfür gem. § 415 Abs. 1 Satz 1 BGB erforderliche Genehmigung durch den Gläubiger (Bank) wird im Klausursachverhalt häufig gar nicht erwähnt und gilt somit als erteilt.  
 11 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 9 Satz 2.  
 12 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 27 ff.  
 13 In Klausuraufgaben ist das regelmäßig eine vermietete (Wohn-)Immobilie. Kapitalvermögen wäre grds. auch denkbar; da fehlt aber die eigentlich „interessante“ Problematik „AfA“.  
 14 Diese Aufteilung wird häufig auch als „Trennungstheorie“ bezeichnet.  
 15 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 14 Satz 1 und 2.

► Soweit sie entgeltlich erwirbt, generiert sie ihre „eigene“ AfA aus den von ihr aufgewendeten AK (hier 400.000 € abzgl. des Anteils für den Grund und Boden<sup>16</sup>). Dabei dürfen von ihr aufgewendete Anschaffungsnebenkosten in vollem Umfang dem entgeltlichen Teil zugeordnet werden.<sup>17</sup> Der AfA-Satz bestimmt sich dann regelmäßig gem. § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG.

**b) Baumaßnahmen nach der Übernahme einer Immobilie**  
Eine besondere „Dynamik“ bzw. Komplexität entwickelt sich (in einer Examensaufgabe), wenn der Übernehmer eines vermieteten (bebauten) Grundstücks unmittelbar nach der Übernahme Baumaßnahmen durchführt und die hierfür getätigten Aufwendungen in die **AfA-BMG des Gebäudes** „eingreifen“.

**aa) Erweiterungen**

Erweiterungen sind dabei noch relativ unproblematisch. Als Erweiterung gilt z. B. ein Anbau oder die Aufstockung eines Gebäudes.<sup>18</sup> Die hierfür getätigten Aufwendungen<sup>19</sup> stellen **nachträgliche HK** dar und werden „einfach“ in die **AfA-BMG einbezogen**,<sup>20</sup> wobei ein Rückbezug auf den Erwerbszeitpunkt erfolgt.<sup>21</sup> Dabei ist natürlich zu beachten, dass eine Aufteilung entsprechend der Entgeltlichkeitsquote zu erfolgen hat.

**FALL 1A** ► In Fortsetzung von Fall 1 wären also 50 % in die (vom Übergeber gem. § 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV übernommene) AfA-BMG des unentgeltlichen Teils und 50 % in die AfA-BMG des entgeltlichen Teils (eigene AK) einzubeziehen.

**bb) Anschaffungsnahe Herstellungskosten**

Die Umqualifizierung von Aufwendungen für Instandsetzungs- und/oder Modernisierungsmaßnahmen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, wenn innerhalb von drei Jahren nach dem Erwerb mehr als 15 % der AK aufgewendet werden, gilt gem. § 9 Abs. 5 Satz 2 EStG auch bei VuV-Einkünften. Die Umqualifizierung erfolgt in **nachträgliche HK** wie oben unter Kap. I.3.b)aa) beschrieben. Da aber im **unentgeltlichen Teil** keine Anschaffung gegeben ist,<sup>22</sup> kann insoweit auch **keine Umqualifizierung** erfolgen.<sup>23</sup>

**FALL 1B** ► In Fortsetzung von Fall 1 hieße das, dass im entgeltlichen Teil eine Umqualifizierung von 50 % der Aufwendungen (wenn diese im Beobachtungszeitraum höher sind als 15 % der AK) in nachträgliche HK erfolgt, und die restlichen 50 % „sofort“ (also bei Abfluss gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG) als WK abgezogen werden könnten.

**cc) Herstellung der Funktionstüchtigkeit**

Auch die vom BFH entwickelten Grundsätze der Behandlung von Instandsetzungsaufwendungen wegen Herstellung der Funktionstüchtigkeit als AK („in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen“ i. S. des § 255 Abs. 1 Satz 1 HGB) sind in diesem Zusammenhang zu beachten.<sup>24</sup>

**FALL 1C** ► In Fortsetzung von Fall 1 wäre dies z. B. dann zu beachten, wenn V das Gebäude mit defekter Heizungsanlage an T übergeben würde. Auch dann ergeben sich AK nur im entgeltlichen Teil.<sup>25</sup> Die restlichen 50 % der Aufwendungen stellen sofort abziehbare WK dar.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang noch, dass nach Auffassung des BFH die **anschaffungsnahe HK als lex specialis** den AK wegen Herstellung der Funktionstüchtigkeit vorgehen.<sup>26</sup>

Im Falle der defekten Heizungsanlage wäre also zunächst zu prüfen, ob (zusammen mit sämtlichen anderen Instandsetzungs- und Modernisierungsaufwendungen innerhalb des Beobachtungszeitraums) die Aufgriffsgrenze des § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG überschritten ist. Erst wenn dies ausgeschlossen wird, kommt ein Ansatz als AK zur Herstellung der Funktionstüchtigkeit in Betracht.

**c) Schuldzinsenabzug**

Schuldzinsen, die aufgrund einer Schuldübernahme anfallen, sind in voller Höhe als WK gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG abziehbar, da sie ausschließlich durch den Anschaffungsvorgang veranlasst sind. Das gilt auch für Verbindlichkeiten, die beim Übergeber in keinem Zusammenhang mit der übertragenen Immobilie standen. Durch die Übernahme und Qualifizierung als AK ergibt sich eine entsprechende Umwidmung.

**4. Übertragung von Betriebsvermögen**

**a) Übertragung eines Einzelwirtschaftsguts**

Bei der Übertragung eines Einzel-WG, das aus einem Betriebsvermögen (BV) des Übergebers stammt, gilt ebenfalls die oben unter Kap. I.3.a) dargestellte **Trennungstheorie**:

- Hinsichtlich des **entgeltlichen Teils** erfolgt eine direkte Veräußerung aus dem BV des Übertragenden mit der anteiligen Aufdeckung der stillen Reserven.<sup>27</sup>
- Hinsichtlich des **unentgeltlichen Teils** erfolgt eine Entnahme aus dem BV mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG), ebenfalls unter Aufdeckung der anteiligen stillen Reserven.<sup>28</sup>

Beim Erwerber (unter der Annahme, dass er das WG ebenfalls betrieblich nutzt) ergibt sich entsprechend eine originäre Anschaffung ins BV (entgeltlicher Teil) sowie eine Einlage, und zwar mit dem Teilwert, zu dem der Übertragende das WG entnommen hat.

**b) Übertragung eines ganzen Betriebs**

Wird ein ganzer Betrieb mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen<sup>29</sup> im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen, gilt nicht die Trennungstheorie, sondern die „**Einheitstheorie**“. Die Übertragung kann also im Ganzen nur entweder entgeltlich oder unentgeltlich sein. Maßstab ist dabei das Eigenkapital einer zum Übertragungstag zu erstel-

16 Vgl. H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH.  
 17 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 13.  
 18 Weitere Einzelheiten s. BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743, Rz. 19 ff.  
 19 „Netto oder brutto“ entsprechend der Berechtigung zum VoSt-Abzug gem. § 9b Abs. 1 EStG i. V. mit § 15 UStG.  
 20 Vgl. H 7.3 Nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten EStH.  
 21 Vgl. R 7.4 Abs. 9 Satz 3 EStR.  
 22 Eine „unentgeltliche Anschaffung“ gibt es nicht!  
 23 Vgl. R 6.4 Abs. 1 Satz 2 EStR.  
 24 Einzelheiten s. BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743, Rz. 5 ff.  
 25 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.7.2003 - IV C 3 - S 2211 - 94/03, BStBl 2003 I S. 386 NWB IAAAA-81743, Rz. 16.  
 26 Vgl. BFH, Urteil v. 14.6.2016 - IX R 15/15, BStBl 2016 II S. 996 NWB HAAAF-82842.  
 27 Bei einem Grundstück wäre insoweit – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – die Bildung einer Rücklage nach § 6b EStG möglich.  
 28 Diesbezüglich wäre eine Rücklage gem. § 6b EStG nicht möglich, vgl. H 6b.1 Entnahme EStH.  
 29 Der Begriff der „wesentlichen Betriebsgrundlagen“ ist ausschließlich anhand der „funktionalen Betrachtungsweise“ zu bestimmen, vgl. Brandis/Heuermann/Ehmcke, 159. Erg.-Lfg., EStG § 6 Rz. 1222e (Stand: Oktober 2021).

lenden Schlussbilanz (bzw. das steuerliche Kapitalkonto bei Übertragung eines Mitunternehmeranteils).

#### aa) Entgeltliche Übertragung

Ist das Entgelt<sup>30</sup> höher als das Eigenkapital (Kapitalkonto), ist die Übertragung insgesamt als entgeltlich anzusehen. Es kommt zu einer **Betriebsveräußerung i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG**.<sup>31</sup> Veräußerungspreis i. S. des **§ 16 Abs. 2 Satz 1 EStG** ist das vom Übernehmer aufgewendete Entgelt. Der Freibetrag gem. **§ 16 Abs. 4 EStG** kann in voller Höhe (unter Anwendung der Abschmelzungsregeln) und nicht nur im Verhältnis des aufgewendeten Entgelts zum Verkehrswert des Betriebs zum Ansatz kommen.<sup>32</sup> Auf den Veräußerungsgewinn wird der besondere Steuersatz gem. **§ 34 EStG** angewendet.

Der **Erwerber** übernimmt anteilig die Buchwerte; seine AK werden im Wege einer Buchwertaufstockung in der Eröffnungsbilanz aktiviert.<sup>33</sup>

#### bb) Unentgeltliche Übertragung

Erreicht das Entgelt das Eigenkapital (Kapitalkonto) nicht, ist die Übertragung **insgesamt als unentgeltlich** anzusehen. Beim Übertragenden werden keine stillen Reserven aufgedeckt (**§ 6 Abs. 3 Satz 1 EStG**). Der Übernehmer übernimmt die Buchwerte (**§ 6 Abs. 3 Satz 3 EStG**) und führt die AfA-Linien des Übergebers fort. Das aufgewendete Entgelt „fällt ins Nichts“.

### 5. Übertragung von mehreren Wirtschaftsgütern/ Mischvermögen

Werden i. R. der vorweggenommenen Erbfolge mehrere WG (z. B. Mietwohngrundstück und Anteile an einer GmbH) oder Mischvermögen (z. B. ein WG des PV und ein ganzer Betrieb) übertragen, ist das dafür gezahlte **Entgelt**<sup>34</sup> grds. auf die WG im Verhältnis der Verkehrswerte aufzuteilen.<sup>35</sup> Allerdings besteht für die Vertragsparteien die Möglichkeit, aufgrund einer **eindeutigen Zuordnungsentscheidung**, das Entgelt auch steuerlich wirksam vorweg bestimmten WG zuzuteilen.<sup>36</sup>

Diese Zuordnungs- bzw. Aufteilungsmöglichkeit muss denkllogisch auch i. V. mit wiederkehrenden Leistungen, die z. T. als Versorgungsleistungen – und damit **nicht** als Entgelt – zu behandeln sind, gelten.

## II. Einkommensteuer: Erbfall, Erbengemeinschaft und Erbauseinandersetzung

### 1. Erbfall

Der Erbfall ist ein „einmaliger Vermögensanfall“ und daher **in ertragsteuerlicher Hinsicht nicht steuerbar**. Dogmatisch gesehen fehlt es an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr i. S. des **§ 15 Abs. 2 EStG**. Deshalb können sich auf der Seite des/der Erben weder AK noch BA oder WK ergeben. Sämtliche Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erbfall, wie z. B.

- ▶ die Bezahlung von Erbschaftsteuer,
- ▶ Gerichtskosten für den Erbschein, das Nachlassverfahren etc. sind **Kosten der privaten Lebensführung gem. § 12 Nr. 1 und Nr. 3 EStG** und daher nicht abziehbar.<sup>37</sup>

Der Erbe tritt bzw. die Erben treten nach **§ 1922 BGB** (Gesamtrechtsnachfolge) bzw. **§ 45 AO** (steuerverfahrensrechtlich) vollumfänglich in die Rechtsposition des Erblassers ein, d. h. Folgendes wird übernommen:

- ▶ die Zuordnung von WG zum BV oder PV, so dass ein WG des BV, das an einen Vermächtnisnehmer herauszugeben ist, vorher (durch den/die Erben) entnommen werden muss, weil die Erfüllung eines Vermächtnisses einen mit dem Erbfall verbundenen Vorgang der Privatsphäre darstellt,<sup>38</sup>
- ▶ Besitzzeiten bei privaten Veräußerungsgeschäften (durch den/die Erben) gem. **§ 23 Abs. 1 EStG** oder bei Rücklagen gem. **§ 6b Abs. 4 Nr. 2 EStG** bzw. **Abs. 3 EStG**,
- ▶ der Beobachtungszeitraum gem. **§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG**,
- ▶ bestehende AfA-Linien gem. **§ 6 Abs. 3 EStG** (BV) und **§ 11d Abs. 1 EStDV** (PV),
- ▶ AK über die Fortführung der Rechtsposition des Erblassers nach **§ 17 Abs. 2 Satz 5, § 20 Abs. 4 Satz 6 EStG**.

### 2. Erbengemeinschaft

Bei mehreren Erben entsteht gem. **§ 2032 Abs. 1 BGB** eine Erbengemeinschaft, die den gesamten Nachlass gemeinschaftlich, d. h. **gesamthänderisch**, übernimmt.

Die **Miterben** verwalten gem. **§ 2038 Abs. 1 BGB** den Nachlass gemeinschaftlich. Geschäftsführungs- bzw. Vertretungsregeln enthält das BGB nicht;<sup>39</sup> aus der vorgesehenen Gemeinschaftsverwaltung ist aber abzuleiten, dass Beschlüsse im Innenverhältnis einstimmig gefasst werden müssen, und im Außenverhältnis ein gemeinsames Auftreten erforderlich ist.<sup>40</sup> Die Bevollmächtigung eines oder mehrerer Miterben durch die Gemeinschaft ist aber möglich.

Ein Miterbe kann über ein einzelnes WG oder eine Sachgesamtheit („Betrieb“) des Nachlasses nicht einzeln verfügen (vgl. **§ 2040 BGB**). Auch steuerlich kann damit bis zur Erbauseinandersetzung kein WG bzw. kein „BV“ einem bestimmten Erben zugeordnet werden. Daraus ergeben sich **steuerlich** die folgenden **Konsequenzen**:

- ▶ **BV („Betrieb“)**: Es entsteht eine Mitunternehmerschaft, weil davon auszugehen ist, dass aufgrund der Grundstruktur einer Erbengemeinschaft jeder einzelne Miterbe

30 Das Entgelt unterscheidet sich nicht zur Übertragung von PV, nur dass eine Schuldübernahme ausschließlich hinsichtlich Privatschulden möglich ist (BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 24, 25 und 27). Diese werden aber – da AK – nach der Übernahme zu Betriebsschulden des Übernehmers.

31 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 35.

32 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.12.2005 - IV B 2 - S 2242 - 18/05, BStBl 2006 I S. 7 NWB WAAAB-73362, Tz. III.

33 Eine „grobe Darstellung“, wie das gehen soll, findet sich in der Rz. 35 des BMF-Schreibens v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082.

34 Zum Umfang vgl. oben Kap. I.2.b).

35 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 14 (für die Übertragung mehrerer WG) und Rz. 47 (für die Übertragung von Mischvermögen).

36 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 14 (für die Übertragung mehrerer WG) und Rz. 47 (für die Übertragung von Mischvermögen).

37 Eine Ausnahme besteht nur für Bestattungskosten, die von Erben als außergewöhnliche Belastungen nach **§ 33 Abs. 1 EStG** abziehbar sind, wenn der Nachlass für die Begleichung nicht ausreicht, H 33.1–33.4 Bestattungskosten EStH.

38 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 60.

39 Eine Erbengemeinschaft ist durch das BGB als temporäre Gemeinschaft (bis zur Auseinandersetzung) konzipiert.

40 Vgl. MüKo BGB/Gergen, 8. Aufl. 2020, BGB, § 2038 Rz. 24.

sowohl Mitunternehmerinitiative entfaltet als auch Mitunternehmerisiko trägt.<sup>41</sup> Damit erzielen die einzelnen Erben jeweils

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei gewerblicher Tätigkeit gem. § 15 Abs. 2 i. V. mit Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG oder
- freiberufliche Einkünfte gem. § 18 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 4 EStG. Dies gilt aber nur, wenn jeder einzelne Miterbe die jeweilige Freiberuflerqualifikation erfüllt. Bereits ein berufs fremder Miterbe bewirkt, dass nicht nur er, sondern auch alle anderen Miterben gewerbliche Einkünfte erzielen.<sup>42</sup>

- ▶ **PV:** Erträge aus der privaten Vermögensverwaltung (also aus Kapitalanlagen bzw. aus vermieteten Grundstücken) führen zu gemeinschaftlichen Einkünften gem. § 20 und § 21 EStG. Die Zurechnung beim einzelnen Miterben erfolgt entsprechend seiner Erbquote.<sup>43</sup>

### MERKE

Um z. B. eine ungünstige Qualifikation als gewerbliche Einkünfte bei einem „Freiberuflerbetrieb“ zu vermeiden (weil zumindest ein Miterbe nicht über die erforderliche Qualifikation nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG verfügt, s. o.), kann die **Auseinandersetzung** auch **rückwirkend auf den Todestag** erfolgen, wenn

- ▶ sie innerhalb von sechs Monaten ab dem Erbfall erfolgt und
- ▶ die Rückwirkung auch tatsächlich vereinbart wurde.<sup>44</sup>

## 3. Erbauseinandersetzung

### a) Ohne Abfindungszahlungen

#### aa) Betriebsvermögen

Im Rahmen einer Erbauseinandersetzung über BV sind **zwei Grundkonstellationen** denkbar:

**FALL 2A** ▶ Das Geschwisterpaar A und B erbt das Einzelunternehmen ihres verstorbenen Vaters V. Die Erbquote beträgt jeweils 50 %.

**Aufgabe:** Welche Handlungsoptionen haben A und B?

**LÖSUNG** ▶ Für die beiden Miterben ergeben sich daraus die folgenden Handlungsmöglichkeiten:

- a) Sie führen den Betrieb fort.<sup>45</sup> Damit bleibt die Mitunternehmerschaft (dauerhaft) bestehen, und die Miterben erzielen jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Jedem sind 50 % der Einkünfte zuzurechnen.
- b) Sie veräußern den Betrieb oder geben ihn gemeinschaftlich auf. Damit erzielen sie jeweils Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (i. V. mit Abs. 3 Satz 1 EStG).
- c) Einer der beiden Miterben übernimmt im Zuge der Erbauseinandersetzung den Betrieb zu Alleineigentum und „zahlt den anderen Miterben aus“, d. h. er leistet eine Abfindungszahlung i. H. des halben gemeinen Werts des Betriebs (also inkl. aller stiller Reserven). Der **abgefundene Miterbe** erzielt Einkünfte gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; der **abfindende Miterbe** wendet AK i. H. der Abfindungszahlung auf, die er im Wege einer **Buchwertaufstockung** auf der **Aktivseite** seiner **Eröffnungsbilanz** abbildet.

- d) Der Betrieb wird in zwei Einzelunternehmen aufgeteilt. Es handelt sich um eine „Realteilung“ gem. § 16 Abs. 3 Satz 2–4 EStG.<sup>46</sup>

**FALL 2B** ▶ A und B erben zwei wertgleiche Betriebe. Im Zuge der Erbauseinandersetzung erhält A den Betrieb 1 und B den Betrieb 2. Eine Ausgleichs- oder Abfindungszahlung ist somit nicht erforderlich.

**Aufgabe:** Welche ertragsteuerlichen Auswirkungen hat dies für A und B?

**LÖSUNG** ▶ Auf den ersten Blick müsste man hier von einem Tausch von Mitunternehmeranteilen ausgehen. Damit wäre die Auseinandersetzung aber entgeltlich, d. h. in jedem der beiden Betriebe würden (über § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) 50 % der stillen Reserven aufgedeckt werden.

Da aber die **Erbengemeinschaft eine auf Auseinandersetzung ausgelegte Zufallsgemeinschaft** ist und jeder Miterbe gem. § 2042 Abs. 1 BGB jederzeit die Auseinandersetzung verlangen kann, wird vom **BFH kein Tausch von Mitunternehmeranteilen**, sondern die „Erfüllung des durch die Auseinandersetzungsvereinbarung konkretisierten gesetzlichen Auseinandersetzungsanspruchs“ angenommen. Damit handelt es sich also lediglich um die **Umsetzung eines einseitig durchsetzbaren Auseinandersetzungsverlangens**.<sup>47</sup>

Damit erfolgt die geschilderte Auseinandersetzung **unentgeltlich**, so dass beide Miterben den jeweils zu Alleineigentum übernommenen Betrieb **ohne Aufdeckung der stillen Reserven** (d. h. unter Buchwertfortführung gem. § 6 Abs. 3 EStG) erhalten. Es entstehen weder Veräußerungserlöse noch AK.

### bb) Privatvermögen

Hier gelten dieselben Grundsätze wie zuvor unter Kap. I.3.a)aa) (Fall 2B) beschrieben. Werden verschiedene WG des PV **ohne Abfindungszahlungen** auseinandergesetzt, können sich weder Veräußerungserlöse (im Hinblick auf § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 Abs. 1 EStG) noch AK ergeben.

### cc) Mischvermögen

Auch hier können sich bei einer Auseinandersetzung von BV gegen PV (s. o.) **ohne Abfindungszahlungen** weder Veräußerungserlöse noch AK ergeben.

### dd) Freie Verteilung der Nachlassgegenstände

In allen von Kap. I.3.a)aa)–cc) abweichenden Fällen kann eine Abfindungszahlung dadurch vermieden werden, dass **teilbare WG** (z. B. Geld, Wertpapierpakete, Aktien, Verbindlichkeiten) **disquotale im noch ungeteilten Nachlass auf die einzelnen Miterben verteilt** werden, wodurch eine Wertangleichung erreicht werden kann.

41 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 3.

42 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 5.

43 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 6.

44 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 8.

45 Zum Beispiel unter dem Firmennamen „V Erben“ gem. § 22 Abs. 1 HGB.

46 Die Realteilung soll in diesem Beitrag aus Platzgründen nicht weiter thematisiert werden.

47 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 10.

**FALL 3** Ein Nachlass der Miterben C und D (Erbquote je 50 %) besteht aus:

	Wert
Betrieb (Einzelunternehmen)	1.000.000 €
Mietwohngrundstück	+ 500.000 €
Wertpapiere	+ 200.000 €
GmbH-Beteiligung (im PV)	+ 100.000 €
Bargeld	+ 50.000 €
Nachlassverbindlichkeiten (keine „Betriebsschulden“)	- 650.000 €
<b>Summe</b>	<b>1.200.000 €</b>

**Aufgabe:** Stellen Sie beispielhaft dar, wie der Nachlass zwischen C und D ertragsteuerlich möglichst günstig aufgeteilt werden kann.

**LÖSUNG** Es ergeben sich theoretisch „unendlich“ viele verschiedene Möglichkeiten einer unentgeltlichen Auseinandersetzung. Eine davon könnte z. B. wie folgt aussehen:

C übernimmt:	
Betrieb	1.000.000 €
GmbH-Beteiligung	+ 100.000 €
Bargeld (anteilig)	+ 30.000 €
Schulden (anteilig)	- 530.000 €
<b>Summe</b>	<b>600.000 €</b>

  

D übernimmt:	
Mietwohngrundstück	500.000 €
Wertpapiere	+ 200.000 €
Bargeld (anteilig)	+ 20.000 €
Schulden (anteilig)	- 120.000 €
<b>Summe</b>	<b>600.000 €</b>

Die Auseinandersetzung erfolgt insgesamt **unentgeltlich**, da aufgrund der Verteilung der WG eine Abfindungszahlung zwischen den beiden Miterben nicht erforderlich ist.

Hinsichtlich der **überquotalen Übernahme der Schulden**<sup>48</sup> ist keine „Übernahme nach außen“, verbunden mit einer erforderlichen Zustimmung durch den/die Gläubiger gem. § 415 Abs. 1 Satz 1 BGB, erforderlich. Vielmehr reicht eine von C im Innenverhältnis abgegebene Freistellungserklärung, um einen bestimmten Anteil überquotal (also mehr als 325.000 €) zu übernehmen.

**b) Mit Abfindungszahlungen (Wert- oder Spitzenausgleich)**  
**aa) Grundsatz**

Durch eine Abfindungszahlung – von außerhalb des Nachlasses durch einen Miterben „persönlich finanziert“ – zum Zweck einer Wertangleichung der auseinandergesetzten Nachlassgegenstände ergibt sich ein **entgeltlicher Vorgang**. Das hat folgende **steuerliche Konsequenzen**:

- Beim **Miterben, der die Abfindungszahlung erhält**, entsteht ein Veräußerungserlös, der nach § 16, § 17, § 20 Abs. 2 oder § 23 Abs. 1 EStG steuerbar sein kann.
- Beim **Miterben, der die Abfindungszahlung leistet**, entstehen entsprechende AK.

**MERKE**

Eine **Entgeltlichkeit** kann sich dabei immer **nur hinsichtlich des „wertmäßigen Mehr“** ergeben, das ein Miterbe über die Erbquote hinaus erhält und dafür bezahlt. Der „Rest“ der Auseinandersetzung bleibt **unentgeltlich**.<sup>49</sup>

**FALL 4** Grundfall: Im Nachlass befindet sich eine vermietete Immobilie mit einem Verkehrswert von 500.000 €. Erben sind die beiden Kinder E und F (Erbquote je 50 %) des Erblassers. Im Wege der Erbaueinandersetzung übernimmt E die Immobilie und zahlt an F eine Abfindung i. H. von 250.000 €.

**LÖSUNG** Der Auseinandersetzungsvorgang wird steuerrechtlich in **zwei Vorgänge** aufgeteilt:<sup>50</sup>

- **Vorgang 1:** E erwirbt den Nachlassgegenstand zu 50 % unentgeltlich und führt insoweit die AfA des Erblassers fort (§ 11d Abs. 1 EStDV). Für F ergeben sich keine weiteren Konsequenzen.
- **Vorgang 2:** Die Abfindungszahlung stellt bei E AK dar,<sup>51</sup> d. h. er erwirbt die Immobilie zu 50 % entgeltlich und generiert damit seine „eigene“ AfA-BMG i. H. der Abfindungszahlung abzgl. des Anteils für den Grund und Boden.<sup>52</sup> Für F stellt die erhaltene Abfindungszahlung einen Veräußerungserlös dar. Bei Anschaffung des Erblassers innerhalb von zehn Jahren vor der Erbaueinandersetzung<sup>53</sup> erzielt sie insoweit Einkünfte aus einem privaten Veräußerungsgeschäft gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, weil sie gem. § 1922 BGB die Besitzzeit des Erblassers übernimmt. Ihr Veräußerungsgewinn ermittelt sich gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG aus der Abfindungszahlung abzgl. 50 % der AK des Erblassers<sup>54</sup> (soweit nicht noch zusätzlich WK – Veräußerungskosten – abzugsfähig wären).

Hinsichtlich der **Abfindungszahlung** gilt, dass die Verteilung liquider Mittel („sofort flüssiges Geld“) vorab dem die Abfindung zahlenden Miterben zugerechnet wird, was die Höhe der tatsächlich relevanten Abfindung entsprechend reduziert, da „Geld“ nicht mit „Geld“ abgefunden werden kann.<sup>55</sup>

**bb) Betriebsvermögen**

Eine Erbaueinandersetzung über (nur) BV dürfte **in einer Examensaufgabe eher schwer zu konstruieren** sein. Ist nur ein Betrieb vorhanden, den ein Miterbe zu Alleineigentum übernimmt, handelt es sich nicht um den Fall einer typischen Erbaueinandersetzung, sondern beim **abgefundenen Miterben** um die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Der den **Betrieb übernehmende Miterbe** müsste i. H. der von ihm geleisteten Abfindungszahlung (= AK) die Buchwerte der

48 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 18.  
 49 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 14, 26 und 36.  
 50 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 16 Satz 2.  
 51 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 26 Satz 2.  
 52 Vgl. H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH.  
 53 Für die Fristberechnung maßgebend sind jeweils die schuldrechtlichen Verträge (notarieller Kaufvertrag des Erblassers und Auseinandersetzungsvertrag), H 23 Veräußerungsfrist, 4. SpStr. EStH.  
 54 Die AK des Gebäudes werden gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG um die bis zur Erbaueinandersetzung kumulierte AfA gemindert.  
 55 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 30 mit entsprechendem Beispiel.

übernommenen Aktiva im Verhältnis der in ihnen ruhenden stillen Reserven aufstocken.

Eine „echte Erbaueinandersetzung“ über BV würde also mind. zwei „BV“ mit unterschiedlichen Verkehrswerten erfordern, die auf die Miterben verteilt werden, und der Miterbe, der das „wertvollere“ BV übernimmt, müsste eine Abfindungszahlung leisten.<sup>56</sup>

#### cc) Privatvermögen

Eine Erbaueinandersetzung über PV scheint für eine **Examensaufgabe wesentlich geeigneter** zu sein. Die Grundkonstruktion mit entsprechender Lösung wurde oben unter Fall 4 dargestellt. Eine entsprechende Sachverhaltsgestaltung wäre auch denkbar mit einer **Beteiligung an einer KapGes i. S. des § 17 EStG oder mit sonstigen Kapitalanlagen** (Streubesitzaktien gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG oder Wertpapiere gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG). Die Vorgehensweise bliebe immer dieselbe wie in Fall 4 beschrieben: Aufteilung des Vorgangs in unentgeltlich („**Vorgang 1**“) und entgeltlich hinsichtlich des „mehr“ („**Vorgang 2**“). Die Lösungsstruktur wäre sogar eher einfacher, weil die AfA bei Kapitalanlagen nicht thematisiert werden kann.

#### dd) Mischvermögen

Auch bei der Aufteilung von Mischvermögen gegen Abfindungszahlung ändert sich im Wesentlichen nichts. Hier wäre wieder zwingend „BV“ involviert, was aber „unproblematisch“ ist, solange der Wert des Betriebs die Erbquote nicht erreicht.

**FALL 4A** ▶ In **Abwandlung zu Fall 4** befindet sich im Nachlass noch zusätzlich BV im Wert von 200.000 €, das F übernimmt und eine Abfindungszahlung i. H. von 150.000 € erhält.

**LÖSUNG** ▶ Der Auseinandersetzungsvorgang wird steuerrechtlich in Abweichung zur Lösung zu Fall 4 in die folgenden **zwei Vorgänge** aufgeteilt:

- ▶ **Vorgang 1:** E übernimmt die Immobilie zu 70 % unentgeltlich und führt entsprechend die AfA des Erblassers gem. § 11d Abs. 1 EStDV fort. F übernimmt den Betrieb in vollem Umfang unentgeltlich und führt gem. § 6 Abs. 3 EStG die Buchwerte (des Erblassers bzw. der Erbengemeinschaft) fort.
- ▶ **Vorgang 2:** E erwirbt die Immobilie mit 150.000 € eigenen AK. Für F stellt die Abfindungszahlung einen Veräußerungserlös dar, so dass unter den Voraussetzungen des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 30 % der stillen Reserven bei ihr steuerbar würden.

#### ee) Teilerbaueinandersetzung

Zwar beschreibt § 2042 BGB nur die vollständige Auseinandersetzung über die Erbmasse, jedoch wird auch eine Teilerbaueinandersetzung unter den Miterben ermöglicht. Steuerlich wird diese wie eine **Gesamtauseinandersetzung** behandelt.<sup>57</sup> Allerdings ist bei einer Teilerbaueinandersetzung ein **Fünf-Jahres-Zeitraum** zu beachten.<sup>58</sup>

#### c) Besonderheiten beim Schuldzinsenabzug

Häufig stellt sich auch noch die Frage, wie steuerlich mit Schuldzinsen zu verfahren ist, die sich aus einer Auseinandersetzung ergeben.

#### Dabei wird in folgende Fallgruppen unterteilt:

- ▶ **Fallgruppe 1:** Bei Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Vermächtnis- bzw. Pflichtteilsverbindlichkeiten besteht ein Finanzierungszusammenhang ausschließlich mit dem nicht steuerbaren Erbfall. Daher ist ein entsprechendes Darlehen der Sphäre der privaten Lebensführung zuzuordnen, so dass die Schuldzinsen nicht abziehbar nach § 12 Nr. 1 EStG sind.<sup>59</sup>
- ▶ **Fallgruppe 2:** Bei Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Abfindungszahlungen dient das Darlehen der Finanzierung von AK. Daher ist ein BA- bzw. WK-Abzug möglich, soweit das angeschaffte WG der Einkunftserzielung dient.
- ▶ **Fallgruppe 3:** Bei Schuldzinsen für Darlehen, die aus einer überquotalen Schuldübernahme stammen, können die Schuldzinsen auf die überquotal übernommene Schuld als BA bzw. WK abgezogen werden, soweit das übernommene WG der Einkünfteerzielung dient. Dies gilt, obwohl die überquotale Übernahme von Verbindlichkeiten nicht zu AK führt, sondern eine Auseinandersetzung ohne Abfindungszahlung ermöglicht (s. o.).<sup>60</sup>

### III. Körperschaftsteuer: Beteiligungen an anderen Körperschaften (§ 8b KStG)<sup>61</sup>

Nach der Abschaffung des Vollarrechnungsverfahrens werden Gewinne einer Körperschaft unabhängig von ihrer Verwendung (Ausschüttung oder Thesaurierung) immer mit dem jeweiligen KSt-Satz besteuert.<sup>62</sup> **Ausgeschüttete Gewinne** werden bei **natürlichen Personen** als Anteilseigner entweder dem Teileinkünfteverfahren<sup>63</sup> unterworfen oder unterliegen der Abgeltungsteuer. Für **Körperschaften** als Empfänger von Gewinnausschüttungen soll grds. eine allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung gelten, damit es in Beteiligungsketten bei einer einmaligen KSt-Belastung bleibt.

Eine Besteuerung soll erst dann eintreten, wenn der mit KSt vorbelastete Gewinn die Ebene der Körperschaften verlässt und an eine natürliche Person ausgeschüttet wird.<sup>64</sup> In der Zwischenzeit wurde diese allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung durch die Einführung des **§ 8b Abs. 4 KStG** bei **Streubesitzbeteiligungen** eingeschränkt.<sup>65</sup>

56 Berechnungsbeispiele hierzu s. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 14 („Beispiel 3“) und Rz. 17 („Beispiele 4 und 5“).

57 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 56.

58 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 58, 59.

59 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 35.

60 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 34 und Beispiel 17.

61 Vgl. hierzu auch die Fallstudie von Suck, SteuerStud 5/2020 S. 328 NWB VAAAH-42443.

62 § 23 Abs. 1 KStG: Die KSt beträgt 15 % des zu versteuernden Einkommens.

63 Außerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen zwingend über § 3 Nr. 40 Satz 2 i. V. mit § 20 Abs. 8 EStG. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen als Wahlmöglichkeit nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG.

64 Vgl. dazu die Einführung in Rz. 1 des BMF-Schreibens v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, zur Anwendung des § 8b KStG 2002.

65 Gesetz zur Umsetzung des EuGH-Urteils v. 20.10.2011 in der Rs. C-284/09 v. 21.3.2013, BGBl 2013 I S. 561.

Die allgemeine Beteiligungsertragsbefreiung gilt auch für Gewinne aus der Veräußerung einer Beteiligung; korrespondierend sind Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung nicht zu berücksichtigen. Dies berücksichtigt den Umstand, dass die entsprechenden Wertveränderungen auf offenen und stillen Reserven/Lasten in der Beteiligung beruhen.<sup>66</sup>

Mit dem Jahressteuergesetz 2008<sup>67</sup> wurde der Anwendungsbereich des **§ 8b Abs. 3 KStG** auch auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen ausgedehnt, um eine Gleichbehandlung mit der Finanzierung durch Eigenkapital zu erreichen.<sup>68</sup>

Damit stellt § 8b KStG die zentrale Vorschrift für die Behandlung der Beteiligungen an anderen Körperschaften dar. Insofern ist es auch nicht überraschend, dass in jedem KSt-Teil der Ertragsteuerklausur ein „§ 8b KStG-Sachverhalt“ zu lösen war.<sup>69</sup> Bei der Bearbeitung von solchen Sachverhalten ist es **besonders wichtig, die entsprechende Fallgruppe zu erkennen.**

Im Folgenden werden diese einzelnen Fallgruppen des § 8b KStG dargestellt. Dabei werden die nach bisheriger Erfahrung nicht klausurrelevanten Vorschriften für Kreditinstitute, Finanzunternehmen o. Ä. sowie für Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen außen vor gelassen.<sup>70</sup> Anteilseigner in dieser Betrachtungsweise soll vorrangig eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige KapGes sein.

### 1. Beteiligungsertragsbefreiung (§ 8b Abs. 1, 4, 5 KStG)

Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben **Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG** bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Dies gilt sowohl für die Beteiligung an inländischen als auch an ausländischen Körperschaften.<sup>71</sup>

**Einschränkungen** erfährt diese Beteiligungsertragsbefreiung durch die Streubesitzregelung in **§ 8b Abs. 4 KStG** und das materielle Korrespondenzprinzip nach **§ 8b Abs. 1 Satz 2–5 KStG**.

#### a) Offene Gewinnausschüttungen

Bezüge nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG** sind Gewinnanteile (Dividenden) aus Aktien, beteiligungsähnlichen Genussrechten, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Genossenschaften sowie an einer optierenden Gesellschaft i. S. des § 1a KStG. Diese resultieren aus einer offenen Gewinnausschüttung bzw. einer Vorabauschüttung.

Für die Klausurlösung ist zu beachten, dass der **Bruttobeteiligungsertrag** steuerfrei zu stellen ist. Der KapEst-Abzug wird dabei durch § 8b Abs. 1 KStG nicht ausgeschlossen (**§ 43 Abs. 1 Satz 3 EStG**).

Wurde bilanziell nur der Geldeingang bzw. die entsprechende Forderung als Beteiligungsertrag erfasst, ist aufgrund des Bruttoausweises nach **§ 246 Abs. 2 Satz 1 HGB** auch der

Steueraufwand auszuweisen, was mit einer kongruenten Erhöhung des Beteiligungsertrags einhergeht.

### MERKE

Einbehaltene KapEst zzgl. SolZ sowie ausländische Steuerabzugsbeträge sind nach **§ 10 Nr. 2 KStG** nicht abziehbar und daher außerbilanziell hinzuzurechnen. Eine Anrechnung inländischer KapEst ergibt sich aus **§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG i. V. mit § 31 Abs. 1 KStG**. Für ausländische Steuerabzugsbeträge ist **§ 34c EStG i. V. mit § 26 KStG** zu beachten.

**Nicht** nach § 8b Abs. 1 KStG begünstigt ist dagegen die Einlagenrückgewähr nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i. V. mit § 27 KStG.<sup>72</sup>

#### b) Verdeckte Gewinnausschüttungen

Beim Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) qualifiziert diese als Kapitalertrag nach **§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG** und erfüllt somit die Voraussetzungen für die Beteiligungsertragsbefreiung. Insbesondere bei vGA ist das **materielle Korrespondenzprinzip** zu beachten.<sup>73</sup>

### TIPP 1

Vor der Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG sollte **zuerst die innerbilanzielle Erfassung der vGA als Beteiligungsertrag** abgehandelt werden:

- ▶ War diese bisher schon als Ertrag enthalten (z. B. als Ertrag aus einer Warenlieferung), erfolgt insoweit eine korrespondierende Minderung (Umqualifizierung).
- ▶ War der entsprechende Vorteil bisher noch nicht bilanziell abgebildet, muss nach der Rechtsfigur des Vorteilsverbrauchs die Verwendung der vGA geprüft werden (entweder Aufwandsfiktion oder Erhöhung von AK/HK).

Ein **KapEst-Abzug** erfolgt bei einer vGA **regelmäßig nicht**.<sup>74</sup>

#### c) Kapitalherabsetzung/Auflösung

Bezüge, die nach der Auflösung einer Körperschaft i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG anfallen und nicht in der Rückzahlung von Nennkapital bestehen (**§ 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG**), sind ebenfalls nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG begünstigt. Das gleiche gilt für Bezüge, die aufgrund einer Kapitalherabsetzung

66 Vgl. dazu die Einführung in Rz. 2 und 3 des BMF, Schreibens v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, zur Anwendung des § 8b KStG 2002.

67 Jahressteuergesetz 2008 v. 20.12.2007, BGBl 2007 I S. 3150.

68 Vgl. dazu die Ausführungen in der Gesetzesbegründung, BT-Drucks. 16/6290 S. 73 f.

69 Vgl. dazu die Auswertung von Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2022 S. 195 NWB PAAAI-00263.

70 Dies betrifft § 8b Abs. 7–9 sowie Abs. 11 KStG.

71 BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 4.

72 Vgl. dazu Kap. III.2.b) und H 8b Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto KStH.

73 Vgl. dazu Kap. III.1.d).

74 Vgl. BMF, Schreiben v. 18.1.2016 - IV C 1 - S 2252/08/10004:017, BStBl 2016 I S. 85 NWB IAAAF-77727, Rz. 144.

oder nach Auflösung einer unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft anfallen und als Gewinnausschüttung i. S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 4 KStG gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Dies betrifft die Verwendung des Sonderausweises sowie den nicht ausreichenden Bestand des steuerlichen Einlagekontos bei der Rückzahlung des Nennkapitals.<sup>75</sup>

### TIPP 2

Auf die **Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG einer inländischen Körperschaft** ist ebenfalls **KapESt zzgl. SolZ** einzubehalten. Etwas anderes gilt für den Teil der Rückzahlung des Nennkapitals, für den das **steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt**. Hierzu muss in der Klausur ggf. die entsprechende **Aufteilung nach § 28 Abs. 2 KStG bei der leistenden Körperschaft** vorgenommen werden.

#### d) Materielles Korrespondenzprinzip (§ 8b Abs. 1 Satz 2–5 KStG)

Das materielle Korrespondenzprinzip verknüpft die steuerliche Behandlung beim Empfänger der Bezüge mit der Behandlung beim Leistenden. Die Beteiligungsertragsbefreiung soll **nur** dann Anwendung finden, wenn beim Leistenden kein Abzug als BA erfolgt ist<sup>76</sup> bzw. eine vGA korrigiert wurde (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG).<sup>77</sup> Dies gilt aufgrund des treaty-override in § 8b Abs. 1 Satz 4 KStG auch für die Freistellung nach einem DBA.

### TIPP 3

In der **Klausur** könnte die **einkommenswirksame Behandlung beim Leistenden (X-GmbH)** wie folgt beschrieben werden:

- ▶ „Der Vorgang wurde bei der X-GmbH bisher nicht nachvollzogen.“
- ▶ „Für die Besteuerung der X-GmbH wurden keine Konsequenzen gezogen.“
- ▶ „Der Steuerbescheid der X-GmbH ist bereits bestandskräftig und verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar.“

Eine **verfahrensrechtliche Änderungsmöglichkeit aufgrund einer vGA** ergibt sich nach § 32a Abs. 1 KStG nur bezogen auf den Steuerbescheid des Leistungsempfängers!

§ 8b Abs. 1 Satz 5 KStG normiert eine **Rückausnahme**, wenn die vGA das Einkommen einer dem Stpfl. als Empfänger der vGA nahestehenden Person erhöht und § 32a KStG auf die Veranlagung dieser nahestehenden Person keine Anwendung findet. In diesem Fall ist die erhaltene vGA nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG steuerfrei. Typische Fallkonstellation für die Anwendung von § 8b Abs. 1 Satz 5 KStG ist das sog. **Dreiecksverhältnis**, bei dem die vGA aufgrund von Geschäftsvorfällen zwischen Schwester-Gesellschaften ausgelöst wird.

### TIPP 4

Aus **taktischen Gründen** sollten Sie in der Klausur **mit der Körperschaft beginnen, die die vGA außerbilanziell zu korrigieren hat**. Der Vorteil fließt dann über den Anteilseigner an die nahestehende Person. Hilfreich ist dabei das **Erstellen einer Skizze**, um die materiellrechtlichen und verfahrensrechtlichen Auswirkungen der Vermögensverschiebung strukturiert abuarbeiten.

#### e) Prüfung der Streubesitzregelung (§ 8b Abs. 4 KStG)

Die Streubesitzregelung nach § 8b Abs. 4 KStG normiert in Anlehnung an die Beteiligungsvoraussetzungen der Mutter-Tochter-Richtlinie<sup>78</sup> eine **Ausnahme von der Beteiligungsertragsbefreiung**, wenn die Beteiligung

- ▶ zu Beginn des Kj. (**Zeitpunkt**)
- ▶ unmittelbar
- ▶ weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (**Mindestbeteiligung**).

§ 8b Abs. 4 KStG ist **für jeden Bezug i. S. des § 8b Abs. 1 KStG** in der Klausur anzusprechen! Unterjährige Veränderungen in den Teilungsverhältnissen spielen – mit Ausnahme des § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG – keine Rolle. Für Umwandlungsvorgänge sowie die Wertpapierleihe sehen § 8b Abs. 4 Satz 2, 3 KStG besondere Regelungen vor.

Bei mittelbaren Beteiligungen über Mitunternehmenschaften fingiert § 8b Abs. 4 Satz 4, 5 KStG eine anteilige Zurechnung als unmittelbare Beteiligung. Bei vermögensverwaltenden PersGes gilt die Bruchteilsbetrachtung nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.<sup>79</sup> In diesen Fällen ist in diesem Zusammenhang eine genaue Sachverhaltsanalyse und ggf. die Anfertigung einer **Skizze** anzuraten!

Bei Erwerb einer Beteiligung von mind. 10 % gilt dieser als zu Beginn des Kj. erfolgt (§ 8b Abs. 4 Satz 6 KStG). Die Streubesitzregelung nach § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG steht dann der Steuerbefreiung nicht entgegen. Nach **umstrittener Auffassung der Finanzverwaltung** gilt die **Begünstigung im Jahr des Erwerbs aber nur für den hinzuerworbenen Teil**.<sup>80</sup> In diesem Fall ist dann eine Aufteilung des Bezugs vorzunehmen.

Findet die Beteiligungsertragsbefreiung keine Anwendung, ist auch die „5 %-Pauschale“ nach § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG nicht anzusetzen (§ 8b Abs. 4 Satz 7 KStG).

<sup>75</sup> Zur Technik des § 28 Abs. 2 KStG vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAAA-81827, Rz. 37–42.

<sup>76</sup> Dies betrifft insbesondere hybride Finanzierungen durch z. B. Genussrechte. Aufgrund eines Qualifikationskonflikts wird das Genussrecht im ausländischen Staat als Fremdkapital eingeordnet und damit die Leistung als Zinsaufwand abgezogen, während beim inländischen Empfänger von Eigenkapital und somit einer neutralen Gewinnverwendung ausgegangen wird.

<sup>77</sup> Die Korrektur der vGA erfolgt im Inland nach Maßgabe des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

<sup>78</sup> EU-Richtlinie 2011/96/EU, ABl EU 2011 Nr. L 345 S. 8.

<sup>79</sup> Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 56.

<sup>80</sup> Vgl. OFD Frankfurt, Verfügung v. 2.12.2013 - S 2750 a A - 027 - St 52 NWB WAAAAH-97486; a. A. Hessisches FG v. 15.3.2021 - 6 K 1163/17 NWB NAAAAH-81058, Rev. eingelegt, Az. des BFH: I R 16/21.

**TIPP 5**

Die im **BMF-Schreiben zu § 8b KStG** enthaltenen Ausführungen beziehen sich noch auf die Gesetzesfassung des § 8b Abs. 4 KStG 2002<sup>81</sup> (Einbringungsklausel) und sind daher **für die Klausurbearbeitung unbeachtlich**.

**f) Rechtsfolge der Beteiligungsertragsbefreiung**

Die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG erfolgt über eine **außerbilanzielle Abrechnung**.<sup>82</sup> Von den Bezügen nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens steuerfrei gestellt werden, gelten 5 % Ausgaben, die nicht als BA abgezogen werden dürfen (**§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG**).

Diese „5 %-Pauschale“ umfasst auch Steuerfreistellungen aufgrund der Anwendung der Steuerfreistellung nach einem DBA bzw. § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG.<sup>83</sup> Diese fingierten nicht abzugsfähigen BA sind über eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu korrigieren. **Tatsächliche Aufwendungen** im Zusammenhang mit den Beteiligungserträgen bleiben dagegen vollumfänglich abziehbar, indem die Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG ausgeschlossen wird (**§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG**).

**2. Veräußerungsgewinne und Teilwertzuschreibung (§ 8b Abs. 2 KStG)**

Für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Körperschaften gilt eine Veräußerungsgewinnbefreiung. Diese umfasst generell alle Substanzerträge (inkl. der Einlagenrückgewähr) sowie den Ertrag aus einer Teilwertzuschreibung auf die Beteiligung. Im Gegensatz zur Beteiligungsertragsbefreiung **bedarf es keiner Mindestbeteiligungsquote**.

**a) Veräußerungsgewinn**

Steuerfrei ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft, deren Leistungen **beim Empfänger zu Einnahmen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, oder an einer Organgesellschaft i. S. des § 14 oder § 17 KStG**.<sup>84</sup> Die Veräußerung von eigenen Anteilen einer KapGes erfüllt nach Auffassung der Finanzverwaltung dagegen nicht die Voraussetzungen des § 8b Abs. 2 KStG, sondern stellt eine Kapitalerhöhung dar.<sup>85</sup>

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgt nach **§ 8b Abs. 2 Satz 2 KStG**:

Veräußerungspreis oder an dessen Stelle tretender Wert
- Veräußerungskosten
- Buchwert
<b>= Veräußerungsgewinn</b>

**TIPP 6**

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns **gilt auch für Veräußerungsverluste** (vgl. Kap. III.3.a)) und ist in der **Klausur** stets darzustellen. Der „an dessen Stelle tretende Wert“ bezieht sich insbesondere auf Übertragungen im Wege der vGA bzw. der verdeckten Einlage (vE).

Zur Behandlung von **Veräußerungskosten und nachträglichen Kaufpreisänderungen** ist das BMF-Schreiben v. 24.7.2015<sup>86</sup> zu beachten. Hinsichtlich der **Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG auf Erträge aus Währungssicherungsgeschäften** sei auf das BMF-Schreiben v. 5.10.2020<sup>87</sup> verwiesen.

Ebenfalls nach **§ 8b Abs. 2 Satz 1 KStG** steuerfrei ist die Einkommenserhöhung durch vGA im Zusammenhang mit der Übertragung von Anteilen. Die Ermittlung der vGA geht dabei der Anwendung des § 8b KStG vor.<sup>88</sup> Dies entspricht auch der Vorgehensweise bei einer Sachausschüttung von Anteilen.<sup>89</sup>

In einem **ersten Schritt** ist das Vorliegen einer vGA nach R 8.5 KStR zu prüfen und diese außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG hinzuzurechnen. Sodann ist in einem **zweiten Schritt** bei der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns die vGA als Bestandteil des Veräußerungspreises zu erfassen. Bei der Fortentwicklung des steuerlichen Einlagekontos ist die vGA als Leistung i. S. des **§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG** zu berücksichtigen. Ist **Empfänger der vGA wiederum eine Körperschaft**, findet bei dieser – vorbehaltlich § 8b Abs. 4 KStG – die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG Anwendung.

Die Übertragung von Anteilen an einer Körperschaft im Wege der vE wird in **§ 8b Abs. 2 Satz 6 KStG** explizit als Veräußerung definiert. Ein Veräußerungsgewinn ergibt sich aus der Bewertung der vE mit dem Teilwert und der entsprechenden Erhöhung des Beteiligungsansatzes an der empfangenden Körperschaft.<sup>90</sup>

In einem **ersten Schritt** ist das Vorliegen einer vE nach R 8.9 KStR zu prüfen und die entsprechende Erhöhung der AK bzgl. der Beteiligung an der Empfänger-Körperschaft innerhalb der Steuerbilanz nachzuvollziehen.

Der daraus resultierende Ertrag ist in einem **zweiten Schritt** bei der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns als Bestandteil des Veräußerungspreises zu erfassen.

Beim **Empfänger der vE** erfolgt der Ansatz der zugewendeten Beteiligung mit dem Teilwert. Der daraus in der Steuerbilanz entstehende Ertrag ist außerbilanziell nach § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG zu kürzen. Bei der Fortentwicklung des steuerlichen Einlagekontos führt die vE zu einem Zugang nach **§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG**.

81 Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 28–52.  
 82 Zur Stellung im Ermittlungsschema des zV, vgl. R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 17 KStR.  
 83 Zur DBA-Freistellung vgl. BFH, Urteil v. 22.9.2016 - I R 29/15, BFH/NV 2017 S. 324 NWB FAAAG-36142; zur Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 41 Buchst. a EStG vgl. BFH, Urteil v. 26.4.2017 - I R 84/15, BStBl 2018 II S. 492 NWB MAAAG-56537.  
 84 Organgesellschaft i. S. des § 14 oder § 17 KStG ist stets eine KapGes. Da während der Dauer des Gewinnabführungsvertrags Gewinnausschüttungen ausgeschlossen sind, ist hier gesetzessystematisch eine gesonderte Nennung erforderlich. Zur Auswirkung von aktiven und passiven Ausgleichsposten nach § 14 Abs. 4 KStG auf die Veräußerungsgewinnermittlung vgl. R 14.8 Abs. 3 Satz 2–5 KStR.  
 85 Vgl. BMF, Schreiben v. 27.11.2013 - IV C 2 - S 2742/07/10009, BStBl 2013 I S. 1615 NWB RAAAE-51735; Rz. 15 des BMF-Schreibens v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, ist damit überholt.  
 86 Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 24.7.2015 - IV C 2 - S 2750-a/07/10002:002, BStBl 2015 I S. 612 NWB NAAAE-97190.  
 87 Vgl. insoweit BMF, Schreiben v. 5.10.2020 - IV C 2 - S 2750-a/19/10005:002, BStBl 2020 I S. 1033 NWB LAAAH-60343.  
 88 Vgl. dazu BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl I 2003 S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 21 mit zwei Beispielen.  
 89 Vgl. dazu BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl I 2003 S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 22; BFH, Urteil v. 11.4.2018 - I R 34/15, BStBl 2020 II S. 201 NWB TAAAG-99272.  
 90 Vgl. R 8.9 Abs. 4 Satz 2 und 3 KStR i. V. mit § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG.

**b) Kapitalherabsetzung/Einlagenrückgewähr**

Die Veräußerungsgewinnbefreiung gilt ebenfalls für Gewinne aus der Auflösung oder der Herabsetzung des Nennkapitals (§ 8b Abs. 2 Satz 3 KStG). Dies umfasst den Teil der Rückzahlung des Nennkapitals, der aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos geleistet wird.<sup>91</sup>

Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto führen vorrangig zur Minderung des Buchwerts der Beteiligung. Soweit der Buchwert überschritten wird, liegt ein Beteiligungsertrag vor, der nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG steuerfrei ist.<sup>92</sup>

**c) Teilwertzuschreibung**

Unter die Veräußerungsgewinnbefreiung fallen auch Gewinne aus Wertaufholungen i. S. des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3 EStG (§ 8b Abs. 2 Satz 3 KStG).

**TIPP 7**

Wurde lt. Sachverhalt in der Vergangenheit eine Teilwertabschreibung vorgenommen, ist bei der Bewertung zum Bilanzstichtag stets zu prüfen, ob die Voraussetzungen für den Beibehalt des niedrigeren Teilwerts noch vorliegen. **Anhaltspunkte für einen gestiegenen Teilwert** wären hier z. B. die folgenden Formulierungen: „Der Teilwert ist auf XX € gestiegen.“; „Der gemeine Wert der Beteiligung beläuft sich auf XX €.“; „Ein Investor hätte XX € für die Beteiligung gezahlt.“

**d) § 8b Abs. 2 Satz 4 KStG**

Die Veräußerungsgewinnbefreiung greift insoweit **nicht**, als der Anteil in früheren Jahren steuerwirksam auf den niedrigeren Teilwert abgeschrieben und die Gewinnminderung nicht durch den Ansatz eines höheren Werts ausgeglichen worden ist (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG).<sup>93</sup> Hintergrund dieser Vorschrift ist, dass im Geltungsbereich des Anrechnungsverfahrens Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungsansatz steuerwirksam waren.<sup>94</sup> Erst mit der Einführung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG 2002 waren entsprechende Gewinnminderungen bei der Einkommensermittlung zu korrigieren.<sup>95</sup>

Die Steuerbefreiung kann daher nur gewährt werden, **soweit keine steuerwirksamen Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden. Sind sowohl steuerwirksame als auch nicht abziehbare Teilwertabschreibungen erfolgt, sind in der zeitlichen Reihenfolge **zuerst die nicht abziehbaren Teilwertabschreibungen** aufzuholen.<sup>96</sup>

**TIPP 8**

In der **Klausur** ist daher stets darauf zu achten, **zu welchem Zeitpunkt in der Vergangenheit Teilwertabschreibungen vorgenommen wurden bzw. wie die steuerliche Behandlung in der Vergangenheit erfolgte** (z. B. nicht einkommenswirksame Teilwertabschreibung). Bei komplexeren Sachverhalten bietet sich die Verwendung eines **Zeitstrahls** oder die Erstellung einer **tabellarischen Übersicht** an.

**e) Rechtsfolge der Beteiligungsertragsbefreiung**

Die Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2 Satz 1 (ggf. i. V. mit Satz 3 oder Satz 6) KStG erfolgt über eine außerbilanzielle Abrechnung. Von dem jeweiligen Gewinn – inkl. dem Ertrag aus einer Teilwertzuschreibung – gelten 5 % als Ausgaben, die nicht als BA abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG).<sup>97</sup> Diese fingierten nicht abzugsfähigen BA sind über eine außerbilanzielle Hinzurechnung zu korrigieren.

Tatsächliche Aufwendungen im Zusammenhang mit der Beteiligung bleiben dagegen vollumfänglich abziehbar, indem die Anwendung von § 3c Abs. 1 EStG ausgeschlossen wird (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG).

**3. Veräußerungsverluste und Teilwertabschreibung (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG)**

Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstehen, sind bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Als korrespondierender Regelung zur Veräußerungsgewinnbefreiung **bedarf es keiner Mindestbeteiligungsquote**. Eine **Fiktion von nicht abziehbaren BA** erfolgt aber **nicht**.

**a) Veräußerungsverluste**

Der Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG entspricht grds. dem des § 8b Abs. 2 KStG.<sup>98</sup> Bei der Ermittlung nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ergibt sich allerdings ein Verlust. Dieser ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren.

Da sich die Fallgruppen jeweils entsprechen, ist für die Frage der Steuerbefreiung bzw. dem Vorliegen von nicht abziehbaren Gewinnminderungen **nur auf das „Endergebnis“ abzustellen**.

**b) Teilwertabschreibung auf die Beteiligung**

Ebenfalls von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG umfasst ist die Vornahme einer Teilwertabschreibung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf die Beteiligung an einer Körperschaft. Hierbei ist **vorrangig** zu prüfen, ob aufgrund eines voraussichtlich dauerhaft niedrigeren Teilwerts die Voraussetzungen für die **Ausübung des Wahlrechts** in der Steuerbilanz vorliegen.<sup>99</sup> In dem Zusammenhang ist insbesondere das BMF-Schreiben v. 2.9.2016<sup>100</sup> zu beachten.

91 Zur Abgrenzung von Einlagenrückgewähr und Bezug nach § 20 Abs. 1 Nr. 2 EStG, vgl. Kap. III.1.c).  
 92 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 6, und H 8b Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto KStH.  
 93 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 18.  
 94 Zur erstmaligen Anwendung des Abzugsverbots nach § 8b Abs. 3 KStG 2002 vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 64 f.  
 95 Zur Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vgl. Kap. III.3.  
 96 H 8b Wertaufholungen bei vorangegangenen Teilwertabschreibungen KStH.  
 97 Dies gilt nicht bei beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften i. R. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG, wenn diese im Inland weder über eine Betriebsstätte noch einen ständigen Vertreter verfügen (BFH, Urteil v. 31.5.2017 - I R 37/15, BStBl 2018 II S. 144 NWB GAAAG-60391).  
 98 Zu einer Aufzählung der einzelnen Gewinnminderungen vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 26.  
 99 Handelsrechtlich besteht eine Verpflichtung zur Vornahme der Teilwertabschreibung (§ 253 Abs. 3, 4 HGB).  
 100 Vgl. BMF, Schreiben v. 2.9.2016 - IV C 6 - S 2171-b/09/10002 :002, BStBl 2016 I S. 995 NWB BAAAF-81512.

In einem **nächsten Schritt** ist zu entscheiden, **wie das Wahlrecht auszuüben** ist. Hierzu finden sich in der Aufgabenstellung z. B. folgende Hinweise:

- ▶ „Die Kapitalgesellschaft möchte den niedrigsten Gewinn ausweisen.“ → In diesem Fall sind **Teilwertabschreibungen** ungeachtet der Auswirkungen auf das Einkommen stets vorzunehmen.
- ▶ „Die Kapitalgesellschaft möchte das bestmögliche steuerliche Ergebnis erzielen.“ → Da die Gewinnminderung aus der Teilwertabschreibung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG bei der Einkommensermittlung wieder neutralisiert wird und spätere Teilwertzuschreibungen nach § 8b Abs. 2 Satz 3 i. V. mit Abs. 3 Satz 1 KStG zu einer Einkommensauswirkung i. H. der „5 %-Pauschale“ führen, ist in diesem Fall **keine Teilwertabschreibung** vorzunehmen.

Bei **Vornahme der Teilwertabschreibung** ist der resultierende Aufwand durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren.

Es ist stets auch eine **Aussage zur Höhe des Bilanzansatzes am Abschlussstichtag** zu treffen.

#### 4. Gesellschafterdarlehen (§ 8b Abs. 3 Satz 4–8 KStG)

§ 8b Abs. 3 Satz 4–8 KStG<sup>101</sup> erweitert den Anwendungsbereich der nicht abziehbaren Gewinnminderungen auch auf solche aus Gesellschafterdarlehen sowie der Inanspruchnahme des Gesellschafters bzgl. der Sicherheitengestellung für ein Darlehen. Umfasst sind auch entsprechende Vorgänge bei einer nahestehenden Person des Gesellschafters sowie einer Darlehensgewährung wirtschaftlich vergleichbare Forderungen aus Rechtshandlungen.

##### a) Grundfall: Gesellschafterdarlehen nach § 8b Abs. 3 Satz 4 KStG

Ausgangspunkt für die Regelung ist der „**qualifizierte Gesellschafter**“:

- ▶ unmittelbare oder mittelbare Beteiligung von mehr als 25 %;
- ▶ zu irgendeinem Zeitpunkt während der Darlehenslaufzeit.<sup>102</sup>

#### TIPP 9

Hier sollten im Zweifel die **Beteiligungsverhältnisse skizziert** werden!

Die **Gewinnminderung** kann sich aus den folgenden Vorgängen ergeben:

- ▶ Teilwertabschreibung auf die Forderung, wobei auch hier das Wahlrecht nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zu beachten ist;
- ▶ Forderungsausfall;
- ▶ Verzicht auf die Forderung mit vorrangiger Prüfung der vE;
- ▶ Übertragung der Forderung unter dem Nennwert.

Der im Einkommen noch enthaltene Aufwand ist durch außerbilanzielle Hinzurechnung zu neutralisieren.

##### b) Sonderfall: Darlehensgewährung durch nahestehende Person (§ 8b Abs. 3 Satz 5 KStG)

§ 8b Abs. 3 Satz 5 KStG erweitert den Anwendungsbereich insbesondere auf die Darlehensgewährung durch eine dem qualifizierten Gesellschafter nahestehende Person i. S. des § 1 Abs. 2 AStG. Davon betroffen sind z. B. Darlehensgewährungen durch

- ▶ Schwestergesellschaften einer gemeinsamen Muttergesellschaft.
- ▶ Großmuttergesellschaften, die mittelbar nicht mehr als 25 % beteiligt sind.

##### c) Drittvergleich (§ 8b Abs. 3 Satz 6 KStG)

Eine Anwendung von § 8b Abs. 3 Satz 4, 5 KStG scheidet allerdings aus, wenn der Nachweis des Drittvergleichs nach § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG gelingt:

- ▶ Ein fremder Dritter hätte das Darlehen bei sonst gleichen Umständen
- ▶ gewährt oder noch nicht zurückgefordert;
- ▶ es sind nur die eigenen Sicherungsmittel der Gesellschaft zu berücksichtigen.

Nach der Gesetzesbegründung ist das Darlehen **nicht fremdüblich**, wenn es

- ▶ unverzinslich ist;
- ▶ verzinslich aber ungesichert ist;
- ▶ verzinslich und gesichert ist, aber im Krisenfall nicht zurückgefordert wird.<sup>103</sup>

#### TIPP 10

Der **Drittvergleich** ist in der Klausur stets zu prüfen. Entsprechende Anzeichen für eine fehlende Fremdüblichkeit entsprechen im Klausursachverhalt denen einer vGA (z. B.: „Der Gesellschafter gewährte das Darlehen, da kein Kreditinstitut zur Finanzierung bereit war.“).

##### d) Steuerbefreiung der Wertaufholung (§ 8b Abs. 3 Satz 8 KStG)

Gewinne aus der Teilwertzuschreibung einer Darlehensforderung des qualifizierten Anteilseigners bzw. der ihm nahestehenden Person bleiben nach § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz, soweit die vorangegangene Teilwertabschreibung einkommensneutral war. Die Vorgehensweise in der **Klausur** entspricht hier der bei einer auf einen niedrigeren Teilwert abbeschriebenen Beteiligung.<sup>104</sup>

Die Umsetzung des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG erfolgt durch eine außerbilanzielle Abrechnung. Der Ansatz einer „5 %-Pauschale“

<sup>101</sup> Die Zitierung entspricht der Gesetzesfassung des KStG für den VZ 2021. Auf die ab dem 1.1.2022 wirksame Gesetzesänderung durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts v. 25.6.2021, BGBl 2021 I S. 2050, wird verwiesen. Ab diesem Zeitpunkt werden Währungskursverluste aus dem Anwendungsbereich von § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG ausgenommen.

<sup>102</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 12.3.2014 - I R 87/12, BStBl 2014 II S. 859 NWB KAAAE-67441.

<sup>103</sup> BT-Drucks. 16/6290 S. 74.

<sup>104</sup> Vgl. Kap. III.2.c).

nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG unterbleibt aber, da es sich nicht um einen Veräußerungsgewinn aus der Beteiligung handelt.

## 5. Beteiligung an Mitunternehmerschaften (§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG)

§ 8b Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 1 KStG überträgt die Anwendung von § 8b Abs. 1–5 KStG auf entsprechende Bezüge, Gewinne und Gewinnminderungen, die dem Stpfl. i. R. seines Gewinnanteils aus der Mitunternehmerschaft zugerechnet werden. In der **Klausur** ist zuerst der **Gewinnanteil** aus der Mitunternehmerschaft über die Spiegelbildmethode innerbilanziell zu erfassen.<sup>105</sup>

Die Anwendung des § 8b KStG entspricht dann der bei der unmittelbaren Beteiligung:

- ▶ Beteiligungsertragsbefreiung nach § 8b Abs. 1, 5 KStG mit Prüfung von § 8b Abs. 4 Satz 4, 5 KStG;
- ▶ Veräußerungsgewinnbefreiung nach § 8b Abs. 2, 3 KStG;
- ▶ Hinzurechnung von Gewinnminderungen im Zusammenhang mit der Beteiligung nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG;
- ▶ Hinzurechnungen/Kürzungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen.

Bei der **Veräußerung oder Aufgabe** eines Mitunternehmeranteils gelten § 8b Abs. 2, 3 KStG entsprechend für Gewinne und Verluste, soweit sie auf Anteile an Körperschaften entfallen (**§ 8b Abs. 6 Satz 1 Halbsatz 2 KStG**). In der **Klausur** ist daher zu prüfen, inwieweit stille Reserven bzw. stille Lasten auf Ebene der Mitunternehmerschaft Anteilen an Körperschaften zugeordnet werden können.

### MERKE

Für die zutreffende Zitierung ist stets „... i. V. mit § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG“ zu verwenden.

## 6. Wertpapierleihe (§ 8b Abs. 10 KStG)

§ 8b Abs. 10 KStG normiert ein BA-Abzugsverbot für Wertpapierleihgebühren beim Entleiher, wenn beim Verleiher die Steuerfreistellung nach § 8b KStG für die verliehenen Anteile keine Anwendung finden würde, während beim Entleiher die Voraussetzungen für die Steuerfreistellung vorliegen. Nach **§ 8b Abs. 4 Satz 3 KStG** sind die entliehenen Anteile für die Prüfung der Streubesitzregelung dem **Verleiher** zuzurechnen. Findet für den **Entleiher** die Steuerfreistellung aufgrund der

**Streubesitzregelung** keine Anwendung, kommt § 8b Abs. 10 KStG nicht zum Tragen. Die Wertpapierleihgebühr ist in diesem Fall vollumfänglich als BA abziehbar.

Das BA-Abzugsverbot gilt generell nicht, wenn beim Verleiher § 2 Nr. 2 Halbsatz 2 oder § 5 Abs. 2 Nr. 1 Halbsatz 2 KStG Anwendung finden (**§ 8b Abs. 10 Satz 10 KStG**). Dies betrifft juristische Personen des öffentlichen Rechts sowie steuerbefreite Körperschaften, für die ein Steuerabzug nach § 32 Abs. 3 KStG vorzunehmen ist.<sup>106</sup>

## AUTOREN



### Dr. Christian Baretti,

Dipl.-Volkswirt und Steuerberater, war u. a. für das ifo Institut für Wirtschaftsforschung in München tätig. Aktuell ist er Partner der Falch & Partner Rechtsanwälte Steuerberater PartGmbH in München. Darüber hinaus ist er als Dozent in den Bereichen Gewerbesteuer, Einkommensteuer sowie Volkswirtschaftslehre für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig.



### Wolfgang Bauer,

Dipl.-Finanzwirt (FH), hauptamtlicher Dozent an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching. Darüber hinaus ist er als Dozent u. a. in den Bereichen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.



### Michael Mayr,

Jurist, hauptamtlicher Dozent an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching. Zudem ist er als Dozent u. a. in den Bereichen Einkommensteuer, Internationales Steuerrecht und Gewerbesteuer für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.



### Jens Münch LL.M.,

Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern. Für das Würzburger Lehrgangswerk WLW ist er als Dozent im Bereich Körperschaftsteuer tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

<sup>105</sup> BFH, Urteile v. 4.3.2009 - I R 58/07, BFH/NV 2009 S. 1953 NWB IAAAD-31267, und v. 29.8.2012 - I R 65/11, BStBl 2013 II S. 555 NWB YAAAAE-22191.

<sup>106</sup> Zu diesem Ausnahmefall vgl. das Prüfungsjahr 2015 in der Themenauswertung von Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 3/2022 S. 195 NWB PAAAI-00263.

# Übungsklausur aus dem Ertragsteuerrecht

## Alfred Altmann, die Holzschnitzel-GmbH und die Autowerkstatt-Bamberg-OHG

Dr. Christian Baretti, Wolfgang Bauer, Michael Mayr und Jens Münch LL.M.\*

Die vorliegende Klausur mittleren Schwierigkeitsgrads zur Vorbereitung auf das StB-Examen greift maßgebende Prüfungsschwerpunkte des 2. Tags auf. Bei Teil 1 handelt es sich um eine Aufgabe aus dem Einkommensteuerrecht, bestehend aus „Dauerbrennern“ wie z. B. der Abgrenzung der Betriebsaufspaltung von der Betriebsverpachtung, Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung und dem internationalen Steuerrecht, aber auch Themen zur vorweggenommenen Erbfolge und Erbauseinandersetzung. Teil 2 beinhaltet sodann einen separat zu lösenden Körperschaftsteuer-Sachverhalt, der u. a. Problemstellungen zu § 8b KStG und zur ertragsteuerlichen Organschaft abprüft. In Teil 3 wird abschließend ein Gewerbesteuer-Sachverhalt beschrieben. Diese Übungsklausur ist auf eine Bearbeitungszeit von sechs Zeitstunden ausgelegt.

### I. Sachverhalte

#### Teil 1: Einkommensteuerrecht (Alfred Altmann)

##### 1. Persönliche Verhältnisse

Alfred Altmann (Alfred, ledig, geboren am 10.10.1988 und konfessionslos) wohnte bis 31.10.2021 seit über zehn Jahren in einer angemieteten Zweizimmerwohnung in München.

##### 2. Verpachtete Buchbinderei

Mit Vertrag v. 15.9.2020 hatte Alfred zum 1.10.2020 von seinem Vater Vinzenz Altmann (Vinzenz, geboren am 15.5.1948) einen mit allen wesentlichen Betriebsgrundlagen (Betriebsgrundstück sowie eine Binde- und eine Falzmaschine) an die Binde & Buch-GmbH (kurz B&B-GmbH) verpachteten Buchbindereibetrieb übertragen bekommen. Die Buchbinderei hatte Vinzenz bis ins Jahr 2011 noch selbst betrieben. Die Gewinnermittlung erfolgt seit dem Beginn der Verpachtung am 1.1.2012 zutreffend durch Einnahmenüberschussrechnung (EÜR) nach § 4 Abs. 3 EStG. Umsatzsteuerlich wurde bzgl. der Mieterlöse aus dem Grundstück nicht zur Regelbesteuerung optiert.

Der gemeine Wert des Grundstücks belief sich zum Übergabezeitpunkt auf 350.000 € (Grund- und Bodenanteil zutreffend 30 %), die gemeinen Werte der beiden Maschinen auf jeweils 15.000 €. Diese Verkehrswerte blieben auch im gesamten Jahr 2021 konstant. Bilanziell sind die beiden Maschinen bereits seit Jahren auf den Erinnerungswert von jeweils 1 € abgeschrieben. Den Grund und Boden hatte Vinzenz im Januar 1984 für AK i. H. von 45.000 € erworben, darauf im Jahr 1987 das Betriebsgebäude fertiggestellt (Bauantrag vom Juni 1984, HK 230.000 €) und dieses höchstmöglich abgeschrieben.

##### 3. Anteile Binde & Buch-GmbH

Die B&B-GmbH war im Jahr 2010 mit einem vollständig einbezahlten Stammkapital i. H. von 100.000 € gegründet worden. Die Geschäftsanteile wurden bis zur Betriebsübergabe am 1.10.2020 von folgenden Personen gehalten:

- ▶ Vinzenz mit einem Nennbetrag i. H. von 30.000 €,
- ▶ Peter Pichler mit einem Nennbetrag i. H. von 60.000 €,
- ▶ Paula Altmann (Ehefrau von Vinzenz, geboren am 8.8.1956) mit einem Nennbetrag i. H. von 10.000 €.

\* Dr. Christian Baretti, Steuerberater, Wolfgang Bauer, Dipl.-Finanzwirt (FH), Michael Mayr, Jurist, und Jens Münch LL.M., Dipl.-Finanzwirt (FH), sind als Dozenten im Ertragsteuerrecht für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig.

Die AK für die Anteile der Gesellschafter entsprechen dem Nennwert der Anteile. Der gemeine Wert beläuft sich seit drei Jahren auf 750 % des Nennwerts und ist auch im Jahr 2021 unverändert geblieben.

Zum Geschäftsführer ist seit der Gründung Peter Pichler bestellt, der wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Zusätzlich zum verpachteten Betrieb erhielt Alfred am 1.10.2020 von seinem Vater auch noch 10 % der Anteile an der B&B-GmbH übertragen. Da sich kein Kind von Vinzenz benachteiligt fühlen sollte, erhielt die Schwester von Alfred (Emma Edlinger, geboren am 9.9.1990) zum 1.10.2020 ebenfalls 10 % Anteile sowie ein vermietetes Einfamilienhaus übertragen.

Als Gegenleistung hatten Alfred und Emma jeweils eine monatliche Rente i. H. von 1.250 € zu erbringen, die als nicht abänderbar vereinbart wurde. Der zutreffende Barwert der Rente zum 1.10.2020 beträgt 140.140 €. Die Rentenzahlungen können aus den Erträgen der WG erbracht werden.

#### 4. Einkünfte aus der verpachteten Buchbinderei

In seiner Steuererklärung für das Jahr 2021 hat Alfred mittels seiner auf elektronischem Weg abgegebenen Steuererklärung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erklärt und die Einzelpositionen wie folgt dargestellt:

Mieteinnahmen für das Grundstück vom 1.1.2021 bis 31.10.2021 für zehn Monate à 2.500 € (fällig und bezahlt am 3. Werktag eines Monats)	25.000 €
Mieteinnahmen für die beiden Maschinen vom 1.1.2021 bis 31.10.2021 für zehn Monate à 1.500 € zzgl. 285 € USt (fällig und bezahlt am 3. Werktag eines Monats)	+ 17.850 €
Laufende Grundstückskosten mit monatlich 600 € (inkl. 92 € USt), fällig und bezahlt zur Monatsmitte	- 6.000 €
USt-Schuld aus der Voranmeldung 12/2020 (bezahlt am 8.1.2021)	- 285 €
AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 EStG für das überlassene Gebäude i. H. von 4 % des Verkehrswerts zum Übergabezeitpunkt (1.10.2020), für zehn Monate	- 8.167 €
AfA nach § 7 Abs. 1 EStG für die überlassenen Maschinen auf der Basis einer Restnutzungsdauer von 1 ½ Jahren aus dem Verkehrswert zum Übergabezeitpunkt (1.10.2020), für zehn Monate	- 16.667 €
Wartungskosten für die Maschinen (inkl. 760 € gesondert ausgewiesener USt), bezahlt am 28.10.2021	- 4.760 €
USt-Forderung aus der Voranmeldung 10/2021 (475 €), vom FA ausbezahlt am 12.11.2021	--- €

#### 5. Ableben von Vinzenz Altmann

Vinzenz Altmann ist in den frühen Morgenstunden des 1.2.2021 verstorben. In seinem Testament hat er bestimmt, dass seine beiden Kinder Alfred und Emma Erben zu gleichen Teilen sein sollen. Zur Erbmasse gehörten die noch verbleibenden 10 %-Anteile an der B&B-GmbH, eine vermietete Eigentumswohnung in München (Verkehrswert bei Erbfall 350.000 €) sowie Bargeld i. H. von 25.810 €, das allerdings für die Begleichung des Begräbnisses (4.340 €) und den Pflichtteil für die Ehefrau von Vinzenz verwendet wurde.

Am 15.4.2021 kamen die beiden Erben überein, sich über die 10 %-Anteile an der B&B-GmbH auseinanderzusetzen. Nach der notariellen Vereinbarung vom gleichen Tag vereinbarten die Geschwister, dass diese Anteile rückwirkend zum Todestag auf Alfred übergehen sollen; die dafür vereinbarte Ausgleichszahlung i. H. von 37.500 € hat Alfred auf das Konto seiner Schwester überwiesen.

#### 6. Wegzug nach Brasilien

Nach dem Tod seines Vaters glaubte Alfred seine private und berufliche Zukunft nur durch einen Wegzug verwirklichen zu können. Er ist daher am 1.11.2021 unter Aufgabe seines Wohnsitzes in Deutschland nach Brasilien ausgewandert. Aufgrund dessen veräußerte er mit Ablauf des 31.10.2021 die beiden Maschinen des verpachteten Bindereibetriebs zum gemeinen Wert an die B&B-GmbH. Alfred war damit einverstanden, dass die B&B-GmbH den Kaufpreis in zwölf Monatsraten à 2.500 € beglich. Als Ausgleich für diese Stundung

erhielt Alfred zusätzlich einen Zins i. H. von monatlich 50 € vergütet. Die Raten sind zusammen mit dem jeweiligen Zinsbetrag pünktlich am Fälligkeitstermin zur Mitte des Monats eingegangen (erstmalig am 15.11.2021). Die Rate für Januar 2022 ist bereits am 30.12.2021 zusammen mit dem Zinsbetrag überwiesen worden.

### 7. Endauseinandersetzung

Im Vorfeld seiner Wegzugsplanung vereinbarte Alfred mit seiner Schwester, sich auch über die in der Erbmasse noch verbliebene vermietete Eigentumswohnung in München auseinanderzusetzen. Nach der notariellen Vereinbarung v. 20.9.2021 erhält Emma zum 1.11.2021 das Alleineigentum an der Wohnung. Ausweislich des Verkehrswerts i. H. von 350.000 € hat Alfred einen Betrag i. H. von 175.000 € von seiner Schwester erhalten.

Die Wohnung war vom Vater Vinzenz mit Kaufvertrag v. 12.1.2014 zum 1.2.2014 (Übergang von Nutzen und Lasten) vom damaligen Ersterwerber für 280.000 € erworben worden (Grund- und Bodenanteil zutreffend 40 %, Bauantrag des Bauträgers vom Juli 2001, Fertigstellung im Dezember 2003) und seither nach § 7 Abs. 4 EStG abgeschrieben worden.

Die Mieteinnahmen i. H. von monatlich 1.200 € zzgl. 250 € Nebenkosten sind pünktlich zu Monatsbeginn auf dem dafür eingerichteten Bankkonto eingegangen. Von diesem Konto erfolgten auch die monatlichen Abbuchungen der Bewirtschaftungskosten i. H. von 350 €. Darin enthalten ist jeweils ein Betrag i. H. von 60 € für die Zuführung zur Instandhaltungsrücklage.

## Teil 2: Körperschaftsteuerrecht (Holzschnitzel-GmbH)

### 1. Allgemeines

Die Holzschnitzel-GmbH mit Sitz in Amberg (Oberpfalz) wurde im Jahr 1995 mit einem Stammkapital von umgerechnet 100.000 € gegründet und mit dem Geschäftszweck „Großhandel für Holz und Holzprodukte“ ins Handelsregister eingetragen. Seit Gründung werden die JA regelmäßig auf den 31.12. eines Jahres erstellt; die Holzschnitzel-GmbH versteuert ihre Umsätze nach den allgemeinen Vorschriften des UStG und ist voll zum VoSt-Abzug berechtigt.

Der Wert der Geschäftsanteile der Holzschnitzel-GmbH belief sich im gesamten VZ 2021 auf 350 % ihres Nennwerts; die AK der Gesellschafter entsprechen dem Nennwert.

Gründungsgesellschafter sind Thomas Holz mit 80 % sowie Hubert Schnitzel mit 20 %; beide Gesellschafter halten ihre Anteile im Privatvermögen (PV). Anlässlich der Heirat mit Susanne Stamm übertrug Thomas Holz 20 % seiner Anteile unentgeltlich auf Susanne Stamm.

Zur alleinigen Geschäftsführerin der Holzschnitzel-GmbH ist Susanne Stamm bestellt, die auch wirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit ist.

Die (vorläufige) Schlussbilanz zum 31.12.2021 hatte folgendes Aussehen:

Aktiva	Bilanz zum 31.12.2021		Passiva
Grund und Boden	60.000 €	Stammkapital	100.000 €
Gebäude	114.000 €	Gewinnrücklagen	241.600 €
Mesträ-Oy	0 €	Bilanzgewinn	47.350 €
Esquiar-SPA	64.520 €	Verbindlichkeiten/Rückstellungen	530.545 €
Holz-Import-GmbH	124.800 €		
Tannenzweig-GmbH	60.000 €		
Holzschnitzel-GmbH	250.000 €		
Forderung Gewinnabführung	171.835 €		
Bankkonto	74.340 €		
	<b>919.495 €</b>		<b>919.495 €</b>

## 2. Feststellung der Jahresabschlüsse für die Geschäftsjahre 2020 und 2021

Nachdem in der Handelsbilanz des Geschäftsjahres 2020 ein handelsrechtlicher Verlust i. H. von 7.420 € ausgewiesen war, hat die Gesellschafterversammlung diesen am 10.2.2021 festgestellt und auf das Geschäftsjahr 2021 vorgetragen. Am 12.4.2022 legte die Geschäftsführerin Susanne Stamm der Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss (JA) für das Geschäftsjahr 2021 vor. Der darin ausgewiesene Bilanzgewinn i. H. von 47.350 € wurde i. H. von 40.000 € ausgeschüttet und i. H. von 7.350 € auf neue Rechnung vorgetragen.

## 3. Erläuterungen zum Jahresabschluss 2021

### a) Steuerzahlungen

Für das Jahr 2021 sind Vorauszahlungen zur (deutschen) KSt und zum SolZ i. H. von insgesamt 2.110 € bezahlt und als „**Steueraufwand**“ gebucht worden.

### b) Beteiligung an Holz-Import-GmbH

Seit dem 1.11.2017 ist die Holzschnitzel-GmbH an der Holz-Import-GmbH mit Sitz in Hamburg beteiligt; das Stammkapital von 100.000 € ist zerlegt in 200 Geschäftsanteile à 500 €. Die für einen Betrag i. H. von 124.800 € inkl. Nebenkosten erworbenen 96 Geschäftsanteile im Nominalbetrag von jeweils 500 € ergeben eine Beteiligungsquote von 48 % und sind mit diesem Betrag im JA zum 31.12.2020 ausgewiesen.

Auf der Gesellschafterversammlung der Holz-Import-GmbH v. 10.3.2021 wurde anstelle einer Gewinnausschüttung einstimmig eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln beschlossen, die am 1.4.2021 ins Handelsregister eingetragen wurde. Für diese Kapitalerhöhung wurden Gewinnrücklagen i. H. von 50.000 € in Stammkapital umgewandelt. Die dadurch neu geschaffenen 100 Geschäftsanteile mit einem Nominalwert von jeweils 500 € wurden den Gesellschaftern im bisherigen Beteiligungsverhältnis zugeteilt (vgl. § 57h und § 57j GmbHG), so dass auf die Holzschnitzel-GmbH 48 neue Anteile entfallen.

Den Zugang der neuen Anteile erfasste die Holzschnitzel-GmbH mit folgender Buchung:

Anteile Holz-Import-GmbH	24.000 €	an	Sonstiger Ertrag	24.000 €
--------------------------	----------	----	------------------	----------

Anlässlich dieser Kapitalerhöhung wurde der Unternehmenswert der Holz-Import-GmbH mit 600.000 € ermittelt.

Thomas Holz wollte wegen der Veräußerungsempfehlung des Wirtschaftsprüfers die Anteile der Holzschnitzel-GmbH an der Holz-Import-GmbH aber nicht in fremde Hände geben und übernahm mit Vertrag v. 10.5.2021 zum 1.6.2021 die Anteile aus der Kapitalerhöhung v. 1.4.2021; er bezahlte der Holzschnitzel-GmbH den Nennwert der Anteile i. H. von 24.000 €. Diese buchte den am 3.6.2021 eingegangenen Betrag wie folgt:

Bank	24.000 €	an	Anteile Holz-Import-GmbH	24.000 €
------	----------	----	--------------------------	----------

Die Übertragungskosten von 400 € zzgl. 76 € USt, die üblicherweise vom Erwerber zu tragen sind, wurden im Jahr 2021 von Thomas Holz von dessen Privatkonto bezahlt.

### c) Geschäftsführergehalt

Die Geschäftsführerin Susanne Stamm erhält aufgrund des unbefristeten Arbeitsvertrags v. 3.11.2002 ein monatliches Bruttogehalt i. H. von 7.000 €, das jeweils zum 15. eines Monats fällig ist und pünktlich bezahlt wurde. Die für den Abschluss und die Änderung des Geschäftsführervertrags zuständige Gesellschafterversammlung der Holzschnitzel-GmbH erhöhte alleine mit den Stimmen von Thomas Holz, dem Verlobten und ab 1.7.2021 Ehemann von Susanne Stamm, am 28.2.2021 mit Wirkung v. 1.1.2021 das Geschäftsführergehalt auf monatlich 10.000 €.

Nachdem sich im Jahr 2020 bereits ein handelsrechtlicher Verlust ergeben hatte und sich im ersten Quartal des Jahres 2021 auch eine abschwächende wirtschaftliche Entwicklung der Holzschnitzel-GmbH abzuzeichnen drohte, wurde der Wirtschaftsprüfer Hannes Prüfer beauftragt, die unternehmerische Lage zu bewerten. Im März 2021 kam er zum Schluss, dass

- ▶ die Arbeitnehmer einschließlich der Geschäftsführerin der Holzschnitzel-GmbH ab 1.7.2021 bis zum 30.6.2022 einen Betrag von 20 % ihres jeweiligen Nettogehalts der Holzschnitzel-GmbH als Darlehen gegen eine angemessene Verzinsung von 2 % pro Jahr zur Verfügung stellen sollen; dieser Zinsbetrag ist am 31.12.2021 und am 30.6.2022 fällig;
- ▶ sich das Gehalt der Geschäftsführerin Susanne Stamm auf den im VZ 2021 angemessenen Betrag von 7.500 € reduzieren soll;
- ▶ sich die Holzschnitzel-GmbH von einem Teil der Anteile an der Holz-Import-GmbH trennen sollte.

Diese Vorschläge des Wirtschaftsprüfers wurden von der Holzschnitzel-GmbH wie folgt umgesetzt:

- ▶ Die Behandlung des Nettogehalts ab 1.7.2021 wurde von allen Arbeitnehmern einschließlich der Geschäftsführerin angenommen. Die entsprechenden Beträge sind dadurch als Darlehensverbindlichkeit mit dem zutreffenden Betrag ausgewiesen.
- ▶ Obwohl nach Änderung des Anstellungsvertrags am 28.2.2021 erstmals eine Kündigung des geänderten Anstellungsvertrags durch die Holzschnitzel-GmbH zum 1.6.2021 möglich gewesen wäre, verzichtete die Gesellschafterversammlung gänzlich auf eine ab diesem Zeitpunkt zulässige Änderung des Anstellungsvertrags von Susanne Stamm auf den angemessenen Betrag von 7.500 €.

Als Zeichen der Solidarität verzichtete aber Susanne Stamm am 3.1.2022 auf ihr als Darlehen passiviertes Nettogehalt 2021 von insgesamt 6.700 € sowie auf die Zinsforderung zum 31.12.2021 i. H. von zutreffend 58 €.

Im Übrigen ist der gebuchte „**Lohnaufwand**“, die Auszahlung sowie der Einbehalt von Steuerabzugs- und Sozialversicherungsbeträgen nicht zu beanstanden.

#### d) Beteiligung an der Tannenzweig-GmbH

Die Holzschnitzel-GmbH ist seit dem Jahr 1997 mit einem Nominalbetrag von (umgerechnet) 60.000 € an der Tannenzweig-GmbH beteiligt. Diese 30 %-ige Beteiligung hat die Holzschnitzel-GmbH zur Sicherung ihres Warenabsatzes für (umgerechnet) insgesamt 120.000 € erworben. Da die Tannenzweig-GmbH ab dem Jahr 1998 erhebliche Verluste hinnehmen musste, hat die Holzschnitzel-GmbH zum 31.12.1998 eine TW-Abschreibung i. H. von 20.000 € und zum 31.12.2003 eine weitere TW-Abschreibung i. H. von 40.000 € auf den Nennwert der Beteiligung vorgenommen. Seither steht diese Beteiligung mit 60.000 € unverändert in der Bilanz. Nach einer Erholung im Jahr 2021 konnte die Tannenzweig-GmbH am 18.12.2021 für das Wj. 2021 eine Vorabausschüttung i. H. von 30.000 € beschließen. Diese wurde noch am 21.12.2021 an die Gesellschafter ohne Einbehalt von Steuerabzugsbeträgen überwiesen. Zeitgleich übersandte die Tannenzweig-GmbH eine Bescheinigung, aus der hervorgeht, dass die Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG finanziert wurde. Die Holzschnitzel-GmbH buchte den ihr überwiesenen Anteil mit dem Buchungssatz:

Bank	9.000 €	an	Beteiligungserträge	9.000 €
------	---------	----	---------------------	---------

Die Holzschnitzel-GmbH hätte ihre Beteiligung an der Tannenzweig-GmbH zum 31.12.2021 für 100.000 € an einen interessierten Mitgesellschafter veräußern können.

#### e) Betriebsstätte in Finnland

Im Jahr 2020 hatte die Holzschnitzel-GmbH in der Nähe von Helsinki (Finnland/EU) eine Betriebsstätte gegründet, die der Herstellung und dem Vertrieb von Holzblockhäusern dient. Die nach den einschlägigen Vorschriften vorgenommene Gewinnabgrenzung zum Stammhaus weist für die Betriebsstätte einen Gewinn i. H. von zutreffend 4.350 € aus, der im Bilanzgewinn 2021 enthalten ist.

- ▶ Ungeachtet des Verlusts der Betriebsstätte aus dem Jahr 2020 i. H. von - 6.340 € setzten die finnischen Finanzbehörden Vorauszahlungen auf die staatliche finnische KSt i. H. von 1.250 € fest, die im Jahr 2021 bezahlt und als „**Steueraufwand**“ in der finnischen Betriebsstätten-Gewinnermittlung erfasst wurden. Diese staatliche finnische KSt entspricht der deutschen KSt.

- ▶ Thomas Holz hat zum 1.7.2015 von seinem verstorbenen Onkel 20 % an der finnischen Mesträ-Oy (kurz M-Oy, vergleichbar einer deutschen GmbH; der dem deutschen gezeichneten Kapital vergleichbare Betrag bei der M-Oy beträgt 100.000 €) als Vermächtnis erhalten und die Anteile zutreffend im BV seines Einzelunternehmens ausgewiesen; diese Anteile wurden vom Onkel im Jahr 2009 für 74.000 € erworben. Geschäftszweck der M-Oy ist der Verkauf von Stammholz aus den finnischen Wäldern. Um den Standort der Holzsnitzel-GmbH in Finnland weiter zu kräftigen, hat Thomas Holz diese Anteile unentgeltlich auf die Holzsnitzel-GmbH übertragen, obwohl der Wert der Anteile mittlerweile auf 450 % des Nennwerts gestiegen ist. Nachdem am 1.9.2021 mit Übergang von Nutzen und Lasten der Gesellschafterwechsel in den Unterlagen des zuständigen finnischen Patent- und Registrierungsamts eingetragen wurde, ist der Anteil zutreffend eingebucht, aber mangels Aufwendungen mit 0 € bewertet worden. Die Holzsnitzel-GmbH hat die Anteile mit der Übertragung zutreffend der Betriebsstätte zugewiesen. Die Kosten i. H. von 2.000 € sind von der Holzsnitzel-GmbH getragen und als „sonstiger Aufwand“ zu Lasten des ausländischen Betriebsstättenergebnisses gebucht worden. Da nach finnischem Steuerrecht die Übertragung der Anteile den Kapitaleinkünften zuzurechnen ist, wurde Thomas Holz im Jahr 2021 ein Steuerbescheid über einen Betrag i. H. von 7.800 € an staatlicher finnischer ESt bekannt gegeben. Dieser Betrag wurde von der Holzsnitzel-GmbH übernommen, bezahlt und auf dem Konto „**Steueraufwand**“ erfasst.
- ▶ Ausschüttungen der M-Oy erfolgten im Jahr 2021 nicht.
- ▶ Aufgrund der in Finnland abzugebenden Steuererklärung für beschränkt Stpfl. ist keine Nachzahlung entstanden, da die Vorauszahlungen die Steuerschuld abgedeckt haben.

#### f) Beteiligung an der Esquiar-SRL, Chile

Die Holzsnitzel-GmbH ist an der Esquiar-SRL, die einer deutschen GmbH entspricht, mit 100 % am – vergleichbaren – gezeichneten Kapital beteiligt. Geschäftszweck der Esquiar-SRL ist die Errichtung und Vermietung von Holzblockhäusern in skitouristisch erschlossenen Gebieten in Chile.

Im JA zum 30.6.2021 ist die Beteiligung zutreffend mit den AK von 64.520 € ausgewiesen.

Im August 2021 verbrachte Thomas Holz seinen Urlaub vier Wochen lang in einer derartigen Ferienanlage in Valle Nevado (Chile), die der Esquiar-SRL gehört. Die Esquiar-SRL stellt jedem Gesellschafter für max. einen Monat pro Jahr ein derartiges Ferienappartement unentgeltlich zur Verfügung.

Die Esquiar-SRL kalkuliert für dieses Ferienappartement einen Wochenpreis inkl. Gewinnaufschlag von 800 €. Die Aufwendungen sind nach chilenischem Recht zutreffend erfasst.

Weitere Schlussfolgerungen wurden aus der unentgeltlichen Überlassung weder bei der Esquiar-SRL noch bei der Holzsnitzel-GmbH gezogen.

#### g) Beteiligung an der Holzschachtel-GmbH

Die Holzsnitzel-GmbH ist seit 2013 zu 90 % an der Holzschachtel-GmbH (Stammkapital von 200.000 €) mit Sitz und Geschäftsleitung in Regensburg beteiligt. Diese fertigt Holzverpackungen für Pralinenhersteller. Weiterer Gesellschafter der Holzschachtel-GmbH ist Simon Fichtner, der die Beteiligung im PV hält.

Zwischen der Holzsnitzel-GmbH und der Holzschachtel-GmbH liegen seit dem rechtswirksamen Abschluss des Gewinnabführungsvertrags im Jahr 2018 unstrittig die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft vor. Simon Fichtner erhält nach den Bestimmungen des Gewinnabführungsvertrags jährlich eine Ausgleichszahlung nach § 304 AktG i. H. von 17.000 €.

Die Holzschachtel-GmbH hat zu ihrer Handelsbilanz folgende GuV für das am 31.12.2021 endende Wj. aufgestellt:

## GUV-Rechnung 2021

Erlöse (diverse)	550.000 €
Beteiligungsertrag „Aktienfonds All-Country“	+ 8.000 €
Aufwendungen (diverse)	- 366.000 €
Ausgleichszahlung	- 17.000 €
Aufwand KSt/SolZ	- 3.165 €
Gewinnabführung	- 171.835 €
<b>Jahresüberschuss</b>	<b>0 €</b>

**Erläuterungen:**

- ▶ Der in der GuV der Holzschachtel-GmbH enthaltene Beteiligungsertrag resultiert aus der Ausschüttung des „Aktienfonds All-country“, die i. H. von 8.000 € auf die Holzschachtel-GmbH entfällt. Die einbehaltenen Steuerabzugsbeträge sind in den diversen Aufwendungen enthalten. Dieser Investmentfonds (Voraussetzungen des Investmentsteuergesetzes sind erfüllt) investiert entsprechend einer festgelegten Anlagestrategie ausschließlich in Aktien der weltweit größten börsennotierten Unternehmen.
- ▶ In den Aufwendungen enthalten ist auch die Bildung einer Drohverlustrückstellung i. H. von 15.000 €. Ebenfalls enthalten ist eine Geldbuße aufgrund des Verstoßes gegen Umweltauflagen i. H. von 3.750 €.
- ▶ Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der Holzschachtel-GmbH ist zum 31.12.2020 i. H. von 65.000 € bestandskräftig gesondert festgestellt worden. Das in der Steuerbilanz der Holzschachtel-GmbH zum 31.12.2020 ausgewiesene Eigenkapital beläuft sich auf 450.000 €.
- ▶ Die Holzschachtel-GmbH hat eine korrespondierende Forderung auf Gewinnabführung ertragswirksam in ihrem JA 2021 erfasst. Der Beteiligungsansatz bzgl. der Holzschachtel-GmbH beträgt zum 31.12.2020 zutreffend 250.000 €.

**Teil 3: Gewerbesteuerrecht (Autowerkstatt-Bamberg-OHG)**

An der Autowerkstatt-Bamberg-OHG (A-OHG) mit Sitz in Bamberg sind seit Jahren zu 20 % die Autohaus-GmbH und zu 60 % die Zylinder-GmbH beteiligt. Die übrigen 20 % hält der Geschäftsführer der A-OHG, Xaver Alberto. Die A-OHG ist als Kommanditistin zu 15 % an der Auto-Bamberg-KG beteiligt. Der in der Handelsbilanz verbuchte ausbezahlte Gewinnanteil an der Auto-Bamberg-KG betrug 13.000 €, die als „Beteiligungserträge“ gebucht sind. Laut gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellung des FA Bamberg betrug der der A-OHG zuzurechnende Gewinn aus der Beteiligung 16.000 €, wovon 1.000 € aus außerbilanziellen Hinzurechnungen resultierten.

Eine weitere Beteiligung bestand zu 5 % an der Auto-Huber-OHG. Hier war der A-OHG ein Verlust von 2.000 € zuzurechnen. Der Beteiligungsansatz der Handelsbilanz wurde aufgrund des Verlusts zutreffend um 2.000 € abgeschrieben.

An der Motoröl-GmbH besteht seit Jahren eine 20 %-ige Beteiligung. Am 5.5.2021 schüttete diese an die A-OHG 1.500 € aus. Diese Beteiligung, die mit 23.200 € zu Buche stand, wurde am 20.11.2021 für 27.000 € veräußert.

Am 3.5.2021 erwarb die A-OHG eine 20 % Beteiligung an der Sternauto-GmbH, die am 8.8.2021 an ihre Gesellschafter insgesamt 15.000 € ausschüttete.

Der erklärte Jahresüberschuss (JÜ) lt. Handelsbilanz betrug im Jahr 2021 für die A-OHG 123.487 €. Darin waren Zinsaufwendungen i. H. von 5.890 € berücksichtigt, die für ein Darlehen an Xaver Alberto zu zahlen waren.

Neben dem Hauptsitz in Bamberg betrieb die A-OHG 2021 eine Zweigniederlassung in Forchheim. Die Bruttoarbeitslöhne in Bamberg betragen 300.000 €, in Forchheim 210.325 €. Xaver Alberto war mit einer Vergütung von 50.000 € ausschließlich in Bamberg tätig. Ein leitender Angestellter in Forchheim erhält eine jährliche Vergütung von 75.000 €.

In den Gehaltssummen sind Vergütungen an Auszubildende i. H. von 26.000 € in Bamberg (Hebesatz: 390 %) und i. H. von 13.000 € in Forchheim (Hebesatz: 350 %) enthalten.

## II. Aufgabenstellung

### Teil 1: Einkommensteuerrecht (Alfred Altmann)

Ermitteln Sie unter Angabe der persönlichen Steuerpflicht die Einkünfte für Alfred Altmann für den VZ 2021, die so niedrig wie möglich zu halten sind. Erforderliche Anträge gelten als gestellt, es sei denn, dass sich aus dem Sachverhalt etwas anderes ergibt.

### Teil 2: Körperschaftsteuerrecht (Holzschnitzel-GmbH)

- a) Ermitteln Sie für den VZ 2021 das zVE sowie die verbleibende KSt der Holzschnitzel-GmbH. Gehen Sie dabei auch auf die Steuerpflicht und die Besteuerungsgrundlagen ein.
- b) Führen Sie für die Holzschachtel-GmbH zum 31.12.2021 die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos durch. Auf die gesonderte Feststellung nach § 14 Abs. 5 KStG ist bei keinem Stpfl. einzugehen.
- c) Auf die GewSt und die USt ist ebenfalls nicht einzugehen. Für den Fall der finnischen Betriebsstätte sieht das DBA mit Finnland die Freistellungsmethode vor und entspricht i. Ü. dem OECD-MA.
- d) Sollten sich bei Berechnungen Eurocent-Beträge ergeben, sind diese auf ganze Euro-Beträge abzurunden. Auf verfassungs- oder europarechtliche Problemstellungen ist nicht einzugehen. Die Stpfl. schließt sich der derzeit gültigen Verwaltungsansicht an.

### Teil 3: Gewerbesteuerrecht (Autowerkstatt-Bamberg-OHG)

Ermitteln Sie die festzusetzende GewSt der Autowerkstatt-Bamberg-OHG im Erhebungszeitraum 2021. Gehen Sie dabei auch kurz auf die Steuerpflicht und die Besteuerungsgrundlage ein. Aus der Lösung muss eindeutig hervorgehen, welche Auswirkungen sich auf den Ausgangsbetrag, Hinzurechnungen und Kürzungen ergeben.

## III. Bearbeitungshinweise

### Teil 1: Einkommensteuerrecht (Alfred Altmann)

- ▶ Auf die Veranlagungsart und den maßgebenden Tarif ist nicht einzugehen. Etwaige Eurocent-Beträge sind bei Ihren Berechnungen zu vernachlässigen. Mögliche Gewinnberichtigungen und zutreffende Bilanzansätze sind ebenso zu erläutern wie Entnahmen und Einlagen. Ihre Entscheidungen sind kurz aber erschöpfend unter Angabe entsprechender Fundstellen zu begründen.
- ▶ Erforderliche Nachweise und Bescheinigungen (auch Steuerbescheinigungen, Zertifizierungen und ID-Nummer) liegen vor, sofern sich aus dem Sachverhalt nicht ausdrücklich etwas anderes ergibt.
- ▶ Sollten Einkünfte einem besonderen Steuersatz unterliegen, ist dieser Tatbestand i. R. der Einkunftsart gesondert anzugeben. Eine tatsächliche Berechnung der Einkünfte bzw. Steuerbelastung ist jedoch nicht vorzunehmen.
- ▶ § 34a EStG, § 35 EStG und § 35b EStG sind nicht zu prüfen.
- ▶ § 16 Abs. 4 EStG und § 34 EStG wurde von Alfred Altmann bislang nicht beansprucht.

## IV. Lösungshinweise

### Teil 1: Einkommensteuerrecht (Alfred Altmann)

#### 1. Steuerpflicht

Alfred Altmann (Alfred) war bis 31.10.2021 gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, da er bis zu diesem Zeitpunkt einen Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland hatte. Ab dem 1.11.2021 ist zu prüfen, ob für eine beschränkte Steuerpflicht inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG vorliegen. Diese wären dann gem. § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG in die Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht mit einzubeziehen. [ 1,0]

#### 2. Verpachtete Buchbinderei

Aus der Vermietung des Buchbindereibetriebs erzielt Alfred bis zum 31.10.2021 Einkünfte aus einem ruhenden Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, weil es sich um eine Betriebsverpachtung im Ganzen handelt:

- ▶ **Alle** wesentlichen Betriebsgrundlagen waren an einen Pächter im Ganzen verpachtet.<sup>1</sup>
- ▶ Der Betrieb war zuvor **eigenbewirtschaftet**. Die Verpachtung und Eigenbewirtschaftung seines Vaters Vinzenz Altmann (Vinzenz) als Rechtsvorgänger ist Alfred zuzurechnen.<sup>2</sup>
- ▶ Die **Wiederaufnahme** der gewerblichen Tätigkeit war jederzeit **möglich**.<sup>3</sup>
- ▶ Die **BA** i. S. des § 16 Abs. 3b Satz 1 EStG wurde **nicht ausdrücklich erklärt**. Die bloße Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung „stellt nicht außer Zweifel, dass der Steuerpflichtige tatsächlich eine außerbetriebliche Nutzung des bisherigen Betriebes und damit die endgültige Aufgabe will“.<sup>4</sup> [ 1,0]

Zu ermitteln sind die Einkünfte als Gewinn gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Ermittlung erfolgt zutreffend durch EÜR gem. § 4 Abs. 3 EStG. Das vom Vater Vinzenz ausgeübte Wahlrecht wirkt für Alfred weiter. [ 0,5]

Ermittlungszeitraum ist das **Rumpf-Wj.** vom 1.1. bis zum 31.10.2021. Mit dem Verkauf der beiden Maschinen an die B&B-GmbH und der Zwangsüberführung des Grundstücks in das PV erfolgt eine BA gem. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG.<sup>5</sup> Die Wiederaufnahme des verpachteten Betriebs wäre ohne die beiden wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht mehr möglich. Alleine die Verpachtung eines Grundstücks führt zu keiner Fortführung von gewerblichen Einkünften. [ 0,5]

#### a) Laufender Gewinn bis 31.10.2021

##### aa) Übernahme des Betriebs durch Alfred am 1.10.2020

Die Übertragung des verpachteten Betriebs vom Vater Vinzenz auf den Sohn Alfred erfolgte im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge**, da eine Übertragung im Generationennachfolgeverbund stattfand und Alfred **wenigstens teilweise eine unentgeltliche Zuwendung** erhalten hat.<sup>6</sup> [ 0,5]

Der insgesamt „zugesagte“ wiederkehrende Bezug (Barwert bei Übertragung am 1.10.2020 i. H. von 140.140 €) ist dabei **auf die erhaltenen WG zu verteilen**, denn es wurde kein Antrag auf eine anderweitige Zuordnung gestellt.<sup>7</sup> Alfred hat WG im Verkehrswert von 455.000 € erhalten. Davon entfallen 380.000 € auf den übernommenen (und verpachteten) Betrieb, was einem Anteil von 83,5 % entspricht. [ 0,5]

Bei der dem Vater zugesagten Leibrente handelt es sich insoweit um eine **Versorgungsleistung i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Satz 2 Buchst. b EStG**, die **nicht als Gegenleistung für den übernommenen Betrieb** anzusehen ist. Dafür spricht insbesondere die Vermutung, dass sich deren Höhe nach dem **Versorgungsbedürfnis** des Übergebers bestimmt und nicht nach kaufmännischen Grundsätzen vereinbart wurde.<sup>8</sup>

Es handelt sich bei dem Betrieb zudem um eine **existenzsichernde Wirtschaftseinheit**, die auch ausreichend ertragbringend ist.<sup>9</sup>

Die Übertragung erfolgte i. R. der **Generationennachfolge**, und die wiederkehrenden Leistungen werden an den unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Übergeber geleistet.<sup>10</sup> [ 1,0]

Somit ging der Betrieb voll **unentgeltlich** über. Die Buchwerte waren von Alfred gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 und 3 EStG fortzuführen. [ 0,5]

##### bb) Ermittlung des lfd. Gewinns bis zum 31.10.2021

(1) Das ausschließlich betrieblich genutzte **Grundstück** war notwendiges BV.<sup>11</sup> [ 0,5]

- ▶ Der **Grund und Boden** gehört zum nichtabnutzbaren unbeweglichen AV. Die AK sind offensichtlich zutreffend im besonderen Verzeichnis gem. § 4 Abs. 3 Satz 5 EStG enthalten. [ 0,5]

1 H 16 Abs. 5 Wesentliche Betriebsgrundlagen EStH.

2 H 16 Abs. 5 Rechtsnachfolger EStH.

3 H 16 Abs. 5 Eigenbewirtschaftung EStH.

4 BFH, Urteil v. 15.10.1987 - IV R 66/86, BStBl 1988 II S. 260 NWB DAAAA-92509.

5 H 16 Abs. 2 Allgemeines EStH.

6 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082.

7 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAAA-77082, Rz. 47 Satz 2.

8 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB RAAAD-39637, Rz. 5.

9 Die ausreichende Ertragskraft musste im Sachverhalt vorgegeben werden, weil der Anscheinsbeweis bei einem verpachteten Betrieb nicht anzuwenden ist; vgl. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB RAAAD-39637, Rz. 29.

10 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB RAAAD-39637, Rz. 4 und 50.

11 R 4.2 Abs. 7 Satz 1 EStR.

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398 f. NWB VAAAI-58469, Kap. I.2.

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 400 NWB VAAAI-58469, Kap. I.5.

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 399 NWB VAAAI-58469, Kap. I.2.b)(1).

- ▶ Das **Gebäude** ist abnutzbares unbewegliches AV. Ein BA-Abzug ist gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG nur über die AfA möglich.  
BMG für die AfA sind die AK, die sich hier aus den Werten des Rechtsvorgängers Vinzenz ableiten: 230.000 €.  
Die AfA erfolgt weiterhin nach **§ 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG**, weil kein Wirtschaftsgebäude i. S. des § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 i. V. mit Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG vorliegt.<sup>12</sup> Diese AfA war im Jahr der Fertigstellung (1987) günstiger als die lineare AfA nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG.  
Das Jahr 2021 ist das 35. Jahr mit einem AfA-Satz von 1,25 %:  $230.000 \text{ €} \times 1,25 \% = 2.875 \text{ €} \times \frac{10}{12}$  (wegen Aufgabe des Betriebs am 31.10.2021).<sup>13</sup> - 2.395 €  
[ 1,5]
  - ▶ Die **Pachteinnahmen** für das Grundstück sowie die beiden Maschinen sind Mieterträge gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 (Grundstück) und Nr. 2 (Maschinen) i. V. mit Abs. 3 EStG. Der Ansatz erfolgt mit Zufluss im Jahr 2021 bis zum 31.10.2021. + 42.850 €  
[ 0,5]
  - ▶ Die **Grundstücksaufwendungen** sind BA gem. § 4 Abs. 4 EStG. Der Ansatz erfolgt mit Abfluss im Jahr 2021 bis zum 31.10.2021 in Bruttohöhe.<sup>14</sup> - 6.000 €  
[ 0,5]
- (2) Die **bezahlte USt** für 12/2020 ist ebenfalls eine BA gem. § 4 Abs. 4 EStG. Der Abfluss erfolgte im Jahr 2021. Da die USt aber eine regelmäßig wiederkehrende Ausgabe darstellt,<sup>15</sup> die kurze Zeit nach dem Ende des Jahres der wirtschaftlichen Zugehörigkeit abgeflossen und auch innerhalb kurzer Zeit um den Jahreswechsel 2020/2021 fällig war,<sup>16</sup> ist sie gem. § 11 Abs. 2 Satz 2 EStG als **BA des Jahres 2020** zu erfassen. ---  
[ 0,5]
- (3) Die **Maschinen** stellten notwendiges BV dar, weil eine ausschließlich eigenbetriebliche Nutzung erfolgte.<sup>17</sup> Bei abnutzbarem beweglichem AV war gem. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG ein BA-Abzug nur über die **AfA** möglich. Bei einer Anschaffung im Jahr 2004 und einer Nutzungsdauer von 15 Jahren ergibt sich im Jahr 2021 keine weitere AfA mehr. [ 0,5]  
**Wartungskosten** für die Maschinen sind BA gem. § 4 Abs. 4 EStG. Der Ansatz erfolgt in Bruttohöhe bei Abfluss gem. § 11 Abs. 2 Satz 1 EStG. - 4.760 €  
[ 0,5]
- (4) Die **Anteile an der B&B-GmbH** gehörten nicht zum BV, da die für eine Betriebsaufspaltung erforderliche personelle Verflechtung<sup>18</sup> nicht gegeben war.<sup>19</sup> Dem Sachverhalt lässt sich auch keine Wahl zum gewillkürten BV entnehmen. [ 0,5]
- (5) Der anteilige **Rentenbarwert** stellt unabhängig davon keine Betriebsschuld dar, denn es handelt sich um eine private Versorgungsleistung. Folglich stellen die Rentenzahlungen keine BA dar, da Versorgungsleistungen (Sonderausgaben) i. S. des § 10 Abs. 1a Nr. 2 Buchst. b EStG vorliegen. ---  
[ 0,5]
- (6) Die **USt-Forderung** für Oktober 2021 ist keine BA bis zum 31.10.2021, weil der Zufluss gem. § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG erst nach diesem Zeitpunkt erfolgt ist. ---  
[ 0,5]

### cc) Wechsel der Gewinnermittlung

Da Alfred während der Verpachtungszeit den Gewinn durch EÜR ermittelt hat, ist wegen der BA gem. § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG **zur Gewinnermittlung durch BV-Vergleich überzugehen**.<sup>20</sup> Zu diesem Zweck ist eine **Schlussbilanz auf den 31.10.2021 aufzustellen**.<sup>21</sup> In dieser sind die einzelnen WG mit den Werten anzusetzen, mit denen sie zu Buche stehen würden, wenn von Anfang an der Gewinn durch Bilanzierung ermittelt worden wäre.<sup>22</sup> [ 0,5]

<sup>12</sup> Der Bauantrag datiert vor dem 1.4.1985.

<sup>13</sup> R 7.4 Abs. 8 EStR.

<sup>14</sup> H 9b Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten EStH.

<sup>15</sup> H 11 Umsatzsteuervorauszahlungen/-erstattungen EStH.

<sup>16</sup> H 11 Allgemeines EStH.

<sup>17</sup> R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR.

<sup>18</sup> H 15.7 Abs. 4 Allgemeines und Abs. 6 Allgemeines EStH.

<sup>19</sup> Alfred hatte nur 10 % der Stimmrechte.

<sup>20</sup> R 4.5 Abs. 6 EStR.

<sup>21</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.3.1989 - IV R 153/86, BStBl 1989 II S. 557 NWB JAAAA-92880.

<sup>22</sup> H 4.6 Bewertung von Wirtschaftsgütern EStH.

**(1) Grund und Boden**

Die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK, d. h. mit dem Wert aus dem besonderem Verzeichnis (§ 4 Abs. 3 Satz 5 EStG). Das sind vorliegend die **AK des Rechtsvorgängers Vinzenz: 45.000 €.**

**Übergangsgewinn:**

Es ist **keine Korrektur** veranlasst. Bei beiden Gewinnermittlungssystemen erfolgt ein Abzug der AK erst bei Veräußerung mit Zufluss des Preises bzw. zum Zeitpunkt der Entnahme des WG (§ 4 Abs. 3 Satz 4 EStG). [ 1,0 ]

**(2) Gebäude**

Die Bewertung erfolgt gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG mit den HK abzgl. der AfA aus den Werten des Rechtsvorgängers.

- ▶ HK im Jahr 1987: **230.000 €.**
- ▶ AfA nach § 7 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG bis 31.12.2020 für 34 Jahre, wobei gem. § 7 Abs. 5 Satz 3 EStG im Jahr der Fertigstellung die volle Jahres-AfA anzusetzen war<sup>23</sup> = 230.000 € x 80 % (= 8 x 5 % + 6 x 2,5 % + 20 x 1,25 %) = **184.000 €.**
- ▶ AfA 2021 (s. o.) = **2.395 €.**

**Bilanzansatz zum 31.10.2021 = 230.000 € - 184.000 € - 2.395 € = 43.605 €**

**Übergangsgewinn:**

Es erfolgt **keine Korrektur**, da in beiden Gewinnermittlungssystemen ein Aufwand/BA nur über die AfA erfolgt (§ 5 Abs. 6 bzw. § 4 Abs. 3 Satz 3 EStG). [ 1,5 ]

**(3) Maschinen**

Wegen der bereits erfolgten Vollabschreibung verbleibt nur noch der Erinnerungswert: **2 €.**

**Übergangsgewinn:**

Entfällt, weil der Erinnerungswert in beiden Systemen über Aufwand/BA verbraucht wird. [ 1,0 ]

**(4) Umsatzsteuer-Forderung**

Die Forderung ist zum 31.10.2021 als betriebliche Forderung mit dem Nennwert zu aktivieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG): **475 €.**

**Übergangsgewinn:**

Die VoSt war bei Bezahlung eine BA und wäre mit Zufluss (Auszahlung durch das FA) eine BE. Diese BE kann wegen des Wechsels aber nicht mehr erfolgen. Zur endgültigen Neutralisierung ist daher eine Korrektur im Wege einer **Hinzurechnung** veranlasst. **+ 475 €**  
[ 1,0 ]

Ausschließlich betrieblich genutztes Grundstück:

▶ Grund und Boden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	45.000 €
▶ Gebäude (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 EStG)	+ 43.605 €
▶ Maschinen	+ 2 €
USt-Forderung (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG)	+ 475 €
<b>Wert des BV zum 31.10.2021</b>	<b>89.082 €</b>

Gebäude	- 2.395 €
Pachteinnahmen	+ 42.850 €
Grundstücksaufwendungen	- 6.000 €
Maschinen	- 4.760 €
USt-Forderung – Übergangsgewinn	+ 475 €
<b>Lfd. Gewinn bis zum 31.10.2021</b>	<b>30.170 €</b>

<sup>23</sup> H 7.4 Teil des auf ein Jahr entfallenden AfA-Betrags EStH; jetzt § 7 Abs. 5 Satz 3 EStG.

**b) Betriebsaufgabe**

Der Aufgabegewinn ermittelt sich gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 i. V. mit Abs. 3 Satz 1 EStG. [ 0,5]

**aa) Veräußerungspreis**

- ▶ Veräußerungspreis für die veräußerten **Maschinen** (§ 16 Abs. 3 Satz 6 EStG); maßgebend ist die Summe der Raten unabhängig vom Zufluss: **30.000 €**.
- ▶ Gemeiner Wert des ins PV zu überführenden **Grundstücks** (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG): **350.000 €**.

**Summe Veräußerungspreis = 30.000 € + 350.000 € = 380.000 €** [ 1,0]

**bb) Aufgabekosten**

Die Veräußerung der beiden Maschinen stellt eine **Lieferung** gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 UStG dar. Eine nichtsteuerbare Teilgeschäftsveräußerung i. S. des § 1 Abs. 1a UStG ist nicht gegeben.<sup>24</sup>

BMG = Entgelt gem. § 10 Abs. 1 UStG: gemeiner Wert 30.000 € x  $\frac{100}{119}$  = 25.210 €; darauf Steuersatz 19 % (§ 12 Abs. 1 UStG). **- 4.790 €**  
[ 1,0]

**cc) Wert des BV**

- ▶ Laut gesonderter Ermittlung des Eigenkapitals lt. Schlussbilanz (s. o.): **89.082 €**.
- ▶ Die VoSt-Forderung kann ihren betrieblichen Veranlassungszusammenhang nicht verlieren. Sie bleibt daher **Rest-BV** und ist vom Wert des BV (Eigenkapital lt. Schlussbilanz) **abzusetzen: - 475 €**.

**Wert des BV i. S. des § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG = 89.082 € - 475 € = 88.607 €** [ 1,0]

**dd) Freibetrag**

Der Freibetrag gem. § 16 Abs. 4 Satz 1 EStG ist bereits dem Grund nach **nicht möglich**, da Alfred weder das 55. Lebensjahr vollendet hat noch dauernd berufsunfähig i. S. des Sozialversicherungsrechts ist (§ 16 Abs. 4 Satz 1 EStG). [ 0,5]

Summe Veräußerungspreis (§ 16 Abs. 3 Satz 6 und 7 EStG)	380.000 €
Aufgabekosten	- 4.790 €
Wert des BV (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG)	- 88.607 €
Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3, Abs. 2 Satz 1 EStG)	286.603 €
Freibetrag	---
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 16 EStG</b>	<b>286.603 €</b>

**c) Außerordentliche Einkünfte (Ansatz in der Veranlagung)**

Da außerordentliche Einkünfte i. S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliegen, ist der Gewinn begünstigt nach § 34 Abs. 1 EStG ( $\frac{1}{5}$ -Regelung). Der besondere Steuersatz nach § 34 Abs. 3 EStG scheidet wegen des Alters oder der fehlenden Berufsunfähigkeit von Alfred aus. [ 0,5]

**3. Anteile an der B&B-GmbH und der Wegzug nach Brasilien**

Aufgrund seines Wegzugs nach Brasilien unterliegt Alfred der **Vermögenszuwachsbesteuerung** und erzielt dadurch Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 17 Abs. 1 EStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG.<sup>25</sup>

Er war mind. zehn Jahre in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sowie innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem Wegzug mit mind. 1 % an der B&B-GmbH beteiligt (KapGes i. S. des § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG). Die Anteile wurden im PV gehalten.<sup>26</sup>

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns (Vermögenszuwachses) erfolgt gem. § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG. [ 1,0]

<sup>24</sup> Vgl. Abschnitt 1.5 Abs. 2 Satz 3 UStAE.

<sup>25</sup> Hinweis: Das AStG ist für den VZ 2021 noch in der alten Fassung anzuwenden. Die Neufassung gilt gem. § 21 Abs. 1 Nr. 1 AStG erst ab dem VZ 2022.

<sup>26</sup> R 17 Abs. 1 EStR.

**a) Veräußerungspreis**

Veräußerungspreis i. S. des § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist gem. § 6 Abs. 1 Satz 4 AStG der **gemeine Wert der Anteile** bei Wegzug: Nennwert 20.000 € x 750 % = **150.000 €**. Davon sind gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG 40 % (= **60.000 €**) steuerfrei.

**Steuerpflichtiger Veräußerungspreis** = 150.000 € - 60.000 € = **90.000 €** [ 1,0]

**b) Anschaffungskosten****aa) Erwerb i. R. der vorweggenommenen Erbfolge**

Alfred hat Anteile im Nennwert von 10.000 € i. R. der vorweggenommenen Erbfolge erhalten.

**(1) Entgeltlicher Teil**

Da i. R. der vorweggenommenen Erbfolge mehrere WG als Mischvermögen übergegangen sind und keine besonderen Anträge gestellt wurden, ist der Barwert der Rente (140.140 €) auf die beiden WG im Verhältnis der Verkehrswerte (für GmbH 75.000 € zzgl. Betrieb 380.000 € = 455.000 €) zu **verteilen**.<sup>27</sup> Auf den GmbH-Anteil entfallen somit  $\frac{75}{455} = 16,48\%$ .

Der anteilige Rentenbarwert stellt insoweit AK dar, denn es sind **keine Versorgungsleistungen** gegeben. Eine GmbH-Beteiligung mit 10 % ist kein begünstigtes WG i. S. des § 10 Abs. 1a Satz 2 Nr. 2 Buchst. c EStG. Die Rente ist daher insoweit als Entgelt (Gegenleistung) anzusehen.<sup>28</sup> Die AK für den entgeltlichen Teil betragen nach § 17 Abs. 2a Satz 1 EStG damit: 140.140 € x 16,48 % = **23.095 €**. [ 2,0]

**(2) Unentgeltlicher Teil**

Für den unentgeltlichen Teil führt Alfred die AK des Vaters nach § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG fort: AK Vinzenz 10.000 € x 69,21 % (=  $\frac{75.000}{75.000}$  abzgl.  $\frac{23.095}{75.000}$ ) = **6.921 €**. [ 0,5]

**bb) Erwerb i. R. der Erbauseinandersetzung**

Da Alfred diese Anteile zu 50 % unentgeltlich durch Erbfall erhalten hat und i. Ü. durch die Erbauseinandersetzung innerhalb seiner Erbquote, sind für ihn keine AK gegeben, so dass er insgesamt die **AK des Erblassers** Vinzenz fortzuführen hat.<sup>29</sup>

Da aber diese Endauseinandersetzung innerhalb von fünf Jahren seit der ersten Teilauseinandersetzung erfolgt ist und hier eine „umgekehrte Ausgleichszahlung“ geleistet wurde, sind die beiden Auseinandersetzungen als **Einheit** zu betrachten<sup>30</sup>: **10.000 €**. [ 1,0]

**Gesamte AK** = 23.095 € + 6.921 € + 10.000 € = **40.016 €**

Davon sind gem. **§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG** nur **60 %** abziehbar = **24.010 €**. [ 0,5]

**c) Veräußerungskosten: entfallen.****d) Freibetrag**

Der Freibetrag nach § 17 Abs. 3 Satz 1 EStG mit 20 % von 9.060 € beträgt 1.812 €. Dieser wird gem. § 17 Abs. 3 Satz 2 EStG auf 0 € abgeschmolzen, da der Gewinn die anteilige Kürzungsgrenze von 7.220 € (= 20 % von 36.100 €) um ein Vielfaches überschreitet. [ 0,5]

Steuerpflichtiger Veräußerungspreis	90.000 €
AK zu 60 % abziehbar (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)	- 24.010 €
Veräußerungsgewinn (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG), vor Freibetrag	65.990 €
Freibetrag (§ 17 Abs. 3 Satz 1 EStG)	0 €
<b>Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG i. V. mit § 6 AStG</b>	<b>65.990 €</b>

**4. Vermietung der Eigentumswohnung bis zum 31.10.2021**

Mit der Vermietung der Eigentumswohnung erzielt Alfred für den Zeitraum vom 1.2.2021 bis zum 31.10.2021 als Miteigentümer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Zu ermitteln ist der Überschuss der Einnahmen über die WK gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG.

27 Vgl. BMF, Schreiben v. 13.1.1993 - IV B 3 - S 2190 - 37/92, BStBl 1993 I S. 80 NWB OAAA-77082, Rz. 47.

28 Vgl. BMF, Schreiben v. 11.3.2010 - IV C 3 - S 2221/09/10004, BStBl 2010 I S. 227 NWB RAAAD-39637, Rz. 57, und aktuell BFH, Urteil v. 29.9.2021 - IX R 11/19 NWB EAAAI-01269.

29 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 22 und Rz. 5.

30 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 58.

**HINWEIS**

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 400 NWB VAAAI-58469, Kap. I.5.

**HINWEIS**

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 402 NWB VAAAI-58469, Kap. II.3.a)bb).

**HINWEIS**

Vgl. hierzu Baretti/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 403 NWB VAAAI-58469, Kap. II.3.b)ee).

Für den Zeitraum des Bestehens der Erbengemeinschaft erfolgt eine einheitliche und gesonderte Feststellung gem. §§ 179 und 180 AO. Eine Zurechnung hat bei den einzelnen Miterben entsprechend ihrer Erbquote zu erfolgen.<sup>31</sup> [ 1,0]

**a) Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG)**

Mieteinnahmen für 2/2021–10/2021 inkl. der Nebenkosten<sup>32</sup> mit Zufluss (§ 11 Abs. 1 Satz 1 EStG) i. H. von 1.450 € x 9 Monate = **13.050 €**. [ 0,5]

**b) Werbungskosten (§ 9 EStG)**

aa) **Hauskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 2 oder Nr. 3 EStG** für 2/2021–10/2021 mit Abfluss (§ 11 Abs. 2 Satz 1 EStG), in Bruttohöhe,<sup>33</sup> aber ohne Zuführung zur Instandhaltungsrücklage,<sup>34</sup> mit 290 € x 9 Monate = **2.610 €**. [ 0,5]

bb) **AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG:**

BMG für die AfA sind die AK des Erblassers soweit sie auf das Gebäude entfallen,<sup>35</sup> da das Haus im Wege der Erbfolge – und damit unentgeltlich – auf die Erbengemeinschaft übergegangen ist:<sup>36</sup> 168.000 € (= 280.000 € x 60 %). Der Erbfall selbst und die Erfüllung des Pflichtteils ist keine Anschaffung.<sup>37</sup>

Der AfA-Satz ergibt sich weiterhin aus § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG, denn gem. § 11d Abs. 1 EStDV werden die Werte des Rechtsvorgängers übernommen: 168.000 € x 2 % = 3.360 €, für neun Monate bis zur Auseinandersetzung = **2.520 €**. [ 1,0]

Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG):

► Mieteinnahmen für 2/2021–10/2021 inkl. Nebenkosten 13.050 €

Werbungskosten (§ 9 EStG):

► Hauskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 2 oder Nr. 3 EStG) für 2/2021–10/2021 - 2.610 €

► AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) - 2.520 €

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 7.920 €**

Auf Alfred Altmann entfällt entsprechend der Erbquote ein Anteil von 1/2 von 7.920 € = 3.960 €.

**5. Vermietung der Eigentumswohnung ab 1.11.2021**

Die Vermietung des Grundstücks durch Alfred ist ab dem 1.11.2021 ebenfalls den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zuzurechnen, die i. R. der beschränkten Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 4 i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG zu erfassen sind. Die Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG als Überschuss der Einnahmen über die WK zu ermitteln. [ 0,5]

**a) Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG)**

Mieteinnahmen für 2 Monate à 2.500 € = **5.000 €**. [ 0,5]

**b) Werbungskosten (§ 9 EStG)**

aa) **Hauskosten gem. § 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 2 EStG** mit 600 €, für 2 Monate = **1.200 €**. [ 0,5]

bb) **AfA gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG:**

BMG nach der Überführung in PV anlässlich der BA ist der **gemeine Wert** bei Entnahme<sup>38</sup> mit 350.000 € x 70 % = 245.000 €.

Der AfA-Satz bestimmt sich neu mit 2 % nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG i. V. mit R 7.4 Abs. 10 Satz 1 Nr. 1 EStR mit 245.000 € x 2 % = 4.900 €, zeitanteilig ab 1.11.2021 = **817 €**. [ 1,0]

31 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 6.

32 H 21.2 Einnahmen EStH.

33 H 9b Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG und Ermittlung des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten EStH.

34 H 21.2 Werbungskosten EStH.

35 H 7.3 Kaufpreisaufteilung EStH.

36 R 7.3 Abs. 3 EStR.

37 Für die Pflichtteilerfüllung vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 35.

38 R 7.3 Abs. 6 Satz 1 EStR.

Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG):

▶ Mieteinnahmen für 11/2021–12/2021 inkl. Nebenkosten 5.000 €

Werbungskosten (§ 9 EStG):

▶ Hauskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1, Satz 3 Nr. 2 EStG) für 11/2021–12/2021 - 1.200 €

▶ AfA (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG) - 817 €

**Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2.983 €**

**6. Übertragung der Eigentumswohnung durch die Erbauseinandersetzung**

Durch den Erhalt der Abfindungszahlung i. R. der Erbauseinandersetzung überträgt Alfred seinen Miteigentumsanteil an der Eigentumswohnung auf seine Schwester Emma.

Nachlass		Alfred	Emma
Eigentumswohnung	350.000 €	—€	350.000 €
10 % Anteile B&B GmbH	75.000 €	75.000 €	—€
Bargeld entfällt aufgrund Verrechnung	—€	—€	—€
	<b>425.000 €</b>	<b>75.000 €</b>	<b>350.000 €</b>
Entsprechend der Erbquote je ½	212.500 €	↑	↑

[ 1,0 ]

Somit hat Alfred lediglich eine Abfindungszahlung „netto“ i. H. von 137.500 € erhalten (= 212.500 € - 75.000 €), welche als Veräußerungsentgelt anzusehen ist.<sup>39</sup> [ 0,5 ]

Mit der Abfindungszahlung erzielt Alfred Einkünfte aus einem **privaten Veräußerungsgeschäft** gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG, weil insoweit ein Veräußerungsgeschäft gegeben ist. Die Veräußerungsquote beträgt  $\frac{137.500 \text{ €}}{350.000 \text{ €}} = 39,28 \%$ .

Die „Anschaffung“ (notarieller Kaufvertrag<sup>40</sup>) durch Vinzenz am 12.1.2014 ist gem. § 1922 BGB den Erben **zuzurechnen**.

Zwischen der Anschaffung und der Veräußerung (Erbauseinandersetzung) liegen nicht mehr als 10 Jahre. [ 1,0 ]

Der Veräußerungsgewinn ist gem. § 23 Abs. 3 Satz 1 EStG zu ermitteln und im VZ 2021 zu erfassen, weil hier der Veräußerungspreis zufließt. [ 0,5 ]

a) **Veräußerungspreis** = erhaltene Abfindungszahlung = **137.500 €**. [ 0,5 ]

b) Die **AK** ermitteln sich aus dem Wert des Rechtsvorgängers:

▶ **Grund und Boden** mit 40 % von 280.000 € = **112.000 €**.

▶ **Gebäude** mit 60 % von 280.000 € = **168.000 €**.

Abzgl. der kumulierten AfA gem. § 23 Abs. 3 Satz 4 EStG:

– Bis zum Erbfall mit 2 % x 8 Jahre (im Erstjahr und im Todesjahr jeweils zeitanteilig<sup>41</sup>) = **26.880 €**.

– Für den Zeitraum der Erbengemeinschaft, soweit auf Alfred entfallend (s. o.) = **1.260 €**.

▶ Die Begleichung der Pflichtteilsschuld sowie der Begräbniskosten sind keine AK.<sup>42</sup>

c) **WK** nach § 9 Abs. 1 EStG **entfallen**.

d) **Freigrenze (§ 23 Abs. 3 Satz 5 EStG) überschritten**, voller Ansatz. [ 0,5 ]

Veräußerungspreis 137.500 €

AK:

▶ Geminderte AK Grundstück = 112.000 € + 168.000 € - 26.880 € - 1.260 € = 251.860 €

▶ Davon 39,28 % Veräußerungsquote = - 98.930 €

**Einkünfte aus privatem Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 38.570 €**

[ 1,5 ]

39 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 26.

40 H 23 Veräußerungsfrist EStH.

41 Vgl. § 7 Abs. 1 Satz 4 EStG bzw. R 7.4 Abs. 8 EStR.

42 Vgl. BMF, Schreiben v. 14.3.2006 - IV B 2 - S 2242 - 7/06, BStBl 2006 I S. 253 NWB PAAAH-23614, Rz. 35.

### 7. Erträge des privaten Kapitalvermögens

Die in den Ratenzahlungen (aus dem Verkauf der Maschinen) enthaltenen Zinsanteile stellen dem Grunde nach Einnahmen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG dar. Weil diese aber nach Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht erzielt werden und keine inländischen Einkünfte generieren (vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. c EStG), kann eine Versteuerung i. R. der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG) nicht erfolgen. [ 1,0]

Punkte ESt-Teil

[ 40,0]

## Teil 2: Körperschaftsteuerrecht (Holzschnitzel-GmbH)

### 1. Steuerpflicht

Die Holzschnitzel-GmbH (H-GmbH) ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG, da sie ihren Sitz (§ 11 AO) im Inland hat. Maßgebend ist das Welteinkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). [ 0,5]

### 2. Allgemeine Besteuerungsgrundlagen

Die KSt bemisst sich nach dem zVE (§ 7 Abs. 1 KStG), das sich nach den Bestimmungen des EStG und KStG ermittelt (§ 7 Abs. 2, § 8 Abs. 1 KStG). Die H-GmbH erzielt als unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige KapGes ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2 i. V. mit § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Der Gewinn, aus dem sich das zVE ableitet, ist nach dem Wj., das hier mit dem Kj. übereinstimmt, durch BV-Vergleich zu ermitteln (§ 4 Abs. 1, § 5 EStG i. V. mit §§ 6, 238 HGB und § 13 Abs. 3 GmbHG). [ 0,5]

### 3. Ermittlung des zu versteuernden Einkommens

Ausgangsbetrag ist der JÜ, abzuleiten aus dem erklärten Bilanzgewinn: **47.350 €**.

#### a) Gewinnverwendungsbeschlüsse

- aa) Der Ergebnisverwendungsbeschluss v. 12.4.2022 für das Geschäftsjahr 2021 erfolgt in 2022 und hat **keine** Auswirkung auf den Bilanzgewinn/JÜ 2021, da dies erst nach Feststellung des Ergebnisses 2021 möglich ist. [ 0,5]
- bb) Der Ergebnisverwendungsbeschluss v. 10.2.2021 durch Bildung eines Verlustvortrags aus dem Ergebnis des Vorjahres ist zutreffend im Bilanzgewinn 2021 enthalten (§ 268 Abs. 1 Satz 2 HGB). Allerdings stammt dieses Ergebnis aus dem Vorjahr, so dass eine **außerbilanzielle Zurechnung** zu erfolgen hat: **+ 7.420 €**. [ 0,5]

#### b) Veränderung der Beteiligungsverhältnisse

Die Übertragung der Anteile hat weder Auswirkung auf das Ergebnis des JA noch auf das Einkommen. [ 0,5]

#### c) Steueraufwand

Die im JA enthaltenen Zahlungen für KSt und SolZ sind zutreffend als Aufwand erfasst.  
→ JÜ ---

Da es sich aber um nichtabziehbare Steuern vom Einkommen handelt,<sup>43</sup> erfolgt eine **außerbilanzielle Zurechnung: + 2.110 €**. [ 0,5]

#### d) Beteiligung an der Holz-Import-GmbH (HI-GmbH)

- aa) Die Beteiligung an HI-GmbH stellt BV der H-GmbH dar; die Bewertung erfolgt nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK, soweit die Anteile am Bilanzstichtag noch vorhanden sind. [ 0,5]

► Bilanzansatz 31.12.2020: **124.800 €**.

► Zugang der neuen Anteile aus der nominellen Kapitalerhöhung ohne Ansatz, da kein Aufwand geleistet wurde (§ 1 KapErhStG).

► Abgang der Anteile wegen Verkauf an Thomas Holz mit AK; die Ermittlung erfolgt nach § 3 KapErhStG:

**AK gesamte Anteile** = (Anteile mit 96 Stück à 500 € [Nw] für AK =) 124.800 € - (Neuanteile mit 48 Stück à 500 € [Nw] für AK =) 0 € = **124.800 €**

Ergibt Gesamtanteile im Nennwert 72.000 €; AK somit mit  $\frac{24.000\text{€}}{72.000\text{€}}$  von 124.800 € = **41.600 €**.

**Bilanzansatz 31.12.2021** = 124.800 € - 41.600 € = **83.200 €** [ 1,5]

43 Für SolZ vgl. auch H 10.1 Nichtabziehbare Steuern KStH.

GA: Sonstiger Ertrag - 24.000 € [bisher 24.000 €]	→ JÜ	+ 24.000 €
GA: Aufwand Anlagenabgang + 41.600 € [bisher 0 €]	→ JÜ	- 41.600 €
GA: Erlöse Anlagenverkauf + 24.000 € [bisher 0 €]	→ JÜ	+ 24.000 €
		[  0,5]

## HINWEIS

Vgl. hierzu Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 407 NWB VAAA-58469, Kap. III.2.a).

- bb) Die verbilligte Abgabe der Neuanteile stellt eine vGA nach R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR dar. Es liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor, die sich auf den Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat, keinem Gesellschafterbeschluss unterlag und durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist; ein fremder Dritter hätte den Verkehrswert bezahlen müssen.<sup>44</sup>

Die Bewertung erfolgt nach H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH mit dem gemeinen Wert = 96.000 € (= 600.000 € x  $\frac{24.000}{150.000}$ ) abzgl. der Zahlung von Thomas Holz von 24.000 € = 72.000 €.

Die vGA ist eine Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), die **außerbilanziell hinzuzurechnen** ist: + 72.000 €. [ |1,0]

- cc) Die vGA entspricht einer Veräußerung i. S. von § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG.<sup>45</sup>  
**Gewinn i. S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG** = 24.000 € (Veräußerungserlös) + 72.000 € (Wert der vGA) - 41.600 € (Buchwert = durchschnittliche AK) = **54.400 €**  
 Da dieser Gewinn steuerfrei ist, erfolgt eine **außerbilanzielle Abrechnung**: - 54.400 €. [ |1,0]

- dd) Dieser steuerfreie Gewinn löst nichtabziehbare BA nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG aus, mit 5 % von 54.400 € = 2.720 €, unabhängig von tatsächlichem Aufwand (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG); es erfolgt eine **außerbilanzielle Zurechnung**: + 2.720 €. [ |0,5]

#### e) Geschäftsführergehalt Susanne Strauch

- aa) Das Geschäftsführergehalt ist zutreffend als **Aufwand** erfasst; dies gilt auch für die rückwirkende Erhöhung v. 28.2.2021, weil alle Bestandteile zivilrechtlich wirksam vereinbart sind. → JÜ --- [ |0,5]

- bb) In der rückwirkenden Erhöhung für **1/2021 und 2/2021** liegt eine **vGA** nach R 8.5 Abs. 2 KStR vor, weil eine Vermögensminderung gegeben ist, die sich auf den Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat, keinem Gesellschafterbeschluss unterlag und durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist; für beherrschende Gesellschafter ist gegen das Rückwirkungsverbot verstoßen worden. Dies gilt auch für eine dem Gesellschafter nahestehende Person,<sup>46</sup> hier in Person von Susanne Stamm als Verlobte;<sup>47</sup> Höhe mit 2 Monate à 3.000 € = **6.000 €**. [ |1,0]

**vGA für 3/2021–6/2021** aufgrund der überhöhten Zahlung des Gehalts,<sup>48</sup> auch an nahestehende Person (s. o.); für 4 Monate à 2.500 € = **10.000 €**. [ |0,5]

**vGA ab 7/2021** an Susanne Stamm nach R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR, da ab diesem Zeitpunkt diese selbst Gesellschafterin ist<sup>49</sup> und die H-GmbH auf ihr Kündigungsrecht verzichtet;<sup>50</sup> Höhe mit 6 Monate à 2.500 € = **15.000 €**.

**vGA gesamt** = 6.000 € + 10.000 € + 15.000 € = 31.000 €

vGA ist Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), die **außerbilanziell hinzuzurechnen** ist: + 31.000 €. [ |0,5]

- cc) Der Verzicht auf Darlehen und Zinsen durch die Gesellschafterin ist ohne Auswirkung für JA und Einkommen, denn der Verzicht ist erst im Jahr 2022 erfolgt. [ |0,5]

#### f) Beteiligung an der Tannenzweig-GmbH (T-GmbH)

- aa) Die Beteiligung an der T-GmbH ist als nichtabnutzbares AV nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu bilanzieren.

► Bilanzansatz 31.12.2020 (zutreffend lt. Sachverhalt): **60.000 €**.

<sup>44</sup> H 8.5 III. Allgemeines, H 8.5 V. Aktien KStH analog.

<sup>45</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 5.

<sup>46</sup> R 8.5 Abs. 1 Satz 3 KStR.

<sup>47</sup> H 8.5 III. Beherrschender Gesellschafter und Nahestehende Person KStH.

<sup>48</sup> R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR.

<sup>49</sup> H 8.5 III. Allgemeines KStH.

<sup>50</sup> H 8.5 V. Rechtsverzicht KStH.

- ▶ Minderung durch Rückzahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto<sup>51</sup>: **9.000 €**. [ |0,5]
- ▶ Da sich nach einer in den Vorjahren vorgenommenen TW-Abschreibung der TW wieder erhöht, ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 3, § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 4 EStG eine Zuschreibung vorzunehmen. Das Ansteigen des TW der Beteiligung an der T-GmbH bis zum 31.12.2021 auf 100.000 € führt zwingend zum 31.12.2021 zu einer **Zuschreibung** i. H. von hier **49.000 €**.

**Bilanzansatz 31.12.2021 = 60.000 € - 9.000 € + 49.000 € = 100.000 €** [ |0,5]

**GA: Erträge aus Zuschreibung + 49.000 €** [bisher 0 €] → JÜ + 49.000 € [ |1,0]

Der Zuschreibungsgewinn ist nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG steuerfrei, soweit er nicht auf die Aufholung von steuerwirksam vorgenommenen TW-Abschreibungen entfällt. Hier wird aber, aufgrund von 2 unterschiedlichen TW-Abschreibungen unterstellt, dass die zuletzt vorgenommene TW-Abschreibung als zuerst aufgeholt gilt.<sup>52</sup> [ |0,5]

Damit gilt die zum 31.12.2003 nicht steuerwirksam nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG vorgenommene TW-Abschreibung<sup>53</sup> als zuerst aufgeholt, so dass der Ertrag steuerfrei ist; Berücksichtigung durch eine **außerbilanzielle Abrechnung: - 40.000 €**. [ |0,5]

- bb) Hinsichtlich des steuerfreien Zuschreibungsertrags nach § 8b Abs. 2 Satz 3 KStG entstehen pauschal 5 % nichtabziehbare BA = 2.000 € (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG), die durch eine außerbilanzielle Zurechnung das Einkommen erhöhen. **+ 2.000 €** [ |0,5]
- cc) Eine weitergehende Steuerfreiheit des Zuschreibungsertrags ist nicht veranlasst, weil die weitere Zuschreibung von 9.000 € aus dem nicht steuerwirksamen Abschreibungsteil des Jahres 1998 kommt (§ 8b Abs. 2 Satz 4 KStG). Wegen der Steuerpflicht des Zuschreibungsertrags entstehen insoweit keine pauschal nichtabziehbaren BA nach § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG. → **Keine Korrektur** [ |0,5]
- dd) Da die im Jahr 2021 von der T-GmbH erhaltene Vorabausschüttung lt. Bescheinigung der ausschüttenden KapGes aus dem steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 Abs. 1 KStG finanziert gilt, ist die auf die T-GmbH entfallende Ausschüttung i. H. von 9.000 € nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG ein nichtsteuerbarer Beteiligungsertrag.

**GA: Beteiligungsertrag - 9.000 €** [bisher 9.000 €] → JÜ - 9.000 €

### g) Beteiligung an der Esquiar-SRL, Chile (E-SRL)

- aa) Die Anteile der E-SRL stellen BV der H-GmbH dar, die nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG zutreffend mit den AK von 64.520 € bewertet sind. [ |0,5]
- bb) Mit der Möglichkeit des kostenlosen Aufenthalts in der Ferienanlage wendet die E-SRL einer der H-GmbH nahestehenden Person (s. o.) einen Vermögensvorteil zu, deren Ursache im Gesellschafterverhältnis liegt (eine fremde Person hätte keinen unentgeltlichen Aufenthalt erhalten). Bei der H-GmbH ist somit ein Beteiligungsertrag in Form einer **vGA** zu erfassen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), denn der zugewandte Vorteil bestimmt sich nach deutschem Recht,<sup>54</sup> und mit Chile besteht kein DBA.

**GA: Beteiligungsertrag + 3.200 €** [bisher 0 €] → JÜ + 3.200 € [ |0,5]

Die Steuerfreiheit nach § 8b Abs. 1 KStG scheidet aus, weil bei der E-SPA die steuerliche BMG offensichtlich gemindert blieb (keine Erfassung einer – ggf. fiktiven – Einnahme), § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG; eine Einkommenskorrektur unterbleibt. [ |0,5]

- cc) Da der Zugang des Vorteils aber tatsächlich beim Gesellschafter Thomas Holz und seiner Familie ankommt, leitet die H-GmbH diesen Vorteil an ihn weiter (**Aufwandsfiktion**). Die H-GmbH hat aber keinen Privatbereich, so dass dies als (sonstiger) Aufwand zu erfassen ist.

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 407 NWB VAAA1-58469, Kap. III.2.c).

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 408 NWB VAAA1-58469, Kap. III.2.d).

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 405 NWB VAAA1-58469, Kap. III.1.a).

#### HINWEIS

Vgl. hierzu Baretta/Bauer/Mayr/Münch, SteuerStud 6/2022 S. 398, 405 f. NWB VAAA1-58469, Kap. III.1.d).

51 H 6.2 Ausschüttung aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG EStH.

52 H 8b Wertaufholungen bei vorangegangenen Teilwertabschreibungen KStH.

53 Vgl. BMF, Schreiben v. 28.4.2003 - IV A 2 - S 2750 a - 7/03, BStBl 2003 I S. 292 NWB XAAAA-81819, Rz. 64 und 65.

54 R 34c Abs. 3 EStR.

GA: Sonstiger Aufwand + 3.200 € [bisher 0 €] → JÜ - 3.200 €  
[ 0,5]

Dieser Aufwand ist aber eine vGA nach R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR, weil es sich um eine durch das Gesellschafterverhältnis veranlasste Vermögensminderung handelt, die ohne Gesellschafterbeschluss erfolgt ist und sich auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat.

Die Höhe ergibt sich aus dem „durchgeschleusten“ Vorteil von 3.200 €.

vGA ist Einkommensverwendung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und wird durch eine **außerbilanzielle Zurechnung** berücksichtigt: + 3.200 €. [ 1,0]

#### h) Betriebsstätte in Finnland

Die Betriebsstätte in Finnland (BetrSt. in FI) ist Teil des Gesamtbetriebs der H-GmbH. Die einzelnen WG sind entsprechend § 6 Abs. 1 EStG nach deutschen Grundsätzen auszuweisen. Für Einkünfte aus FI ist wegen des Besteuerungsrecht das DBA Finnland (DBA FI) zu prüfen (§ 2 AO), das hier lt. Sachverhalt mit dem OECD-MA übereinstimmen soll. [ 0,5]

- ▶ Das OECD-MA ist im vorliegenden Fall anzuwenden, da die H-GmbH als Person i. S. von Art. 3 OECD-MA in Deutschland (DE) als Vertragsstaat ansässig ist (Art. 1 OECD-MA); die Ansässigkeit ergibt sich nach Art. 4 Abs. 1 OECD-MA aus der Geschäftsleitung in DE.
- ▶ Die Tätigkeit zählt zu den Unternehmensgewinnen nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA, welche i. R. einer BetrSt. in FI ausgeübt wird (Art. 5 Abs. 1, Abs. 2 Buchst. b OECD-MA).
- ▶ Das Unternehmen wird in DE betrieben; das Besteuerungsrecht liegt grds. in DE. Aufgrund der BetrSt. in FI hat aber auch FI das Besteuerungsrecht (Art. 7 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 OECD-MA). DE hat die Einkünfte freizustellen (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA). [ 1,0]

- ▶ Die Einkünfte aus der BetrSt. in FI ermitteln sich nach deutschem Steuerrecht (s. o.). [ 0,5]

– Die finnische ESt ist als Steuer vom Einkommen nicht abziehbar nach § 10 Nr. 2 KStG (H 10.1 Nichtabziehbare Steuern und Nebenleistungen KStH analog) und deshalb **außerbilanziell zuzurechnen: + 1.250 €**. [ 0,5]

– Die finnische KapGes „M-Oy“ stellt BV dar und ist lt. SV zutreffend durch die H-GmbH der BetrSt.-FI aufgrund des Funktionszusammenhangs zugeordnet (Art. 10 IV OECD-MA). [ 0,5]

Bewertung nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit AK, hier mit Einlagewert, da die Anteile durch Thomas Holz i. R. seiner Gesellschafterstellung unentgeltlich als einlagefähiger Vorteil zugewendet wurde und somit eine vE gegeben ist.<sup>55</sup> Die vE ist mit dem TW von 90.000 € (= 100.000 € x 20 % x 450 %) anzusetzen zzgl. die bezahlten Nebenkosten von 2.000 €,<sup>56</sup> gesamt also 92.000 €.

Kein Ansatz nach § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Halbsatz 2 Buchst. b EStG, weil die Anteile aus dem BV von Thomas Holz übertragen wurden. Die Erwerbsnebenkosten stellen somit keinen Aufwand dar.

GA: Sonstiger Aufwand - 2.000 € [bisher 2.000 €] → JÜ + 2.000 €

GA: Sonstiger Ertrag + 90.000 € [bisher 0 €] → JÜ + 90.000 €

[ 1,5]

– Dieser Ertrag ist als **vE** nicht steuerbar (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG) und deshalb **außerbilanziell abzurechnen**<sup>57</sup>: - 90.000 €. [ 0,5]

– § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG geht der Höhe nach ins Leere, da der Übertragungswert gleichzeitig dem Zugangswert bei der H-GmbH entspricht. [ 0,5]

– Das BetrSt.-Ergebnis von 4.350 € ändert sich um + 2.000 € + 1.250 € auf jetzt **+ 7.600 €**.

Wegen der Steuerfreistellung nach Art. 23A Abs. 1 OECD-MA erfolgt eine **außerbilanzielle Abrechnung: - 7.600 €**. [ 0,5]

<sup>55</sup> R 8.9 Abs. 1, Abs. 3 KStR; H 8.9 Einlagefähiger Vermögensvorteil KStH.

<sup>56</sup> H 6.12 Teilwert 1. SpStr. EStH.

<sup>57</sup> Hinweis: Das materielle Korrespondenzprinzip nach § 8 Abs. 3 Satz 4 KStG greift nicht, da der verdeckt einlegende Gesellschafter die Übertragung lt. Sachverhalt versteuert hat.

- Die Übernahme der von Thomas Holz geschuldeten finnischen Steuer stellt eine **vGA** nach R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR dar, da eine Vermögensminderung gegeben ist, die sich auf den Unterschiedsbetrag des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ausgewirkt hat, keinem Gesellschafterbeschluss unterlag und durch das Gesellschafterverhältnis veranlasst ist; ein fremder Dritter hätte diese Steuer selbst zahlen müssen.<sup>58</sup> Die vGA ist Einkommensverwendung (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG) und über eine **außerbilanzielle Korrektur** zu erfassen. Keine Hinzurechnung nach § 10 Nr. 2 KStG, denn die H-GmbH ist nicht Steuerschuldnerin:  
**+ 7.800 €.** [ 1,0]

**i) Zu versteuerndes Einkommen der Holzschachtel-GmbH (HS-GmbH)**

Das Einkommen der Holzschachtel-GmbH (HS-GmbH) und das Einkommen der H-GmbH sind für den VZ 2021 zunächst getrennt zu ermitteln und dann in einem nächsten Schritt auf der Ebene der H-GmbH als Organträger zusammenzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG).<sup>59</sup> [ 0,5]

Ausgangsbetrag ist der JÜ (§ 266 Abs. 3 HGB) = **0 €**.

- aa) Der an den Organträger abgeführte Gewinn wurde zutreffend als Aufwand erfasst und ändert den JÜ nicht.

Diese Gewinnabführung darf das dem Organträger zuzurechnende Einkommen nicht mindern (Ergebnisverwendung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG); daher hat eine **außerbilanzielle Zurechnung** zu erfolgen: **+ 171.835 €.** [ 0,5]

- bb) Der Beteiligungsertrag aus der Ausschüttung des „Aktienfonds All-country“ ist als **Investmentertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 3 EStG i. V. mit § 16 Abs. 1 Nr. 1 InvStG** zu qualifizieren. Die Investmenterträge sind innerhalb der Gewinnermittlung zutreffend mit dem Bruttobetrag der Ausschüttung (§ 246 HGB i. V. mit § 2 Abs. 11 InvStG) erfasst. Der Investmentfonds erfüllt die Voraussetzungen eines Aktienfonds nach § 2 Abs. 6 Satz 1 InvStG. Die Teilfreistellung für Investmenterträge aus Aktienfonds nach § 20 Abs. 1 Satz 3 InvStG findet bei der HS-GmbH als Organgesellschaft keine Anwendung, weil diese erst beim Organträger gewährt wird (§ 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 1 KStG).

Die Steuerabzugsbeträge auf die Ausschüttung sind 25 % KapESt (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 i. V. mit § 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) sowie darauf entfallend 5,5 % SolZ. Die BMG für den KapESt-Abzug ist nach § 43a Abs. 2 Satz 1 EStG der Investmentertrag abzgl. der für den Privatanleger geltenden Teilfreistellung nach § 20 InvStG. Bei Aktienfonds ist eine Teilfreistellung von 30 % zu berücksichtigen (§ 20 Abs. 1 Satz 1 InvStG). Ausschüttung mit 8.000 € abzgl. 30 % Teilfreistellung ergibt 5.600 €, davon 25 % KapESt (1.400 €) und 5,5 % SolZ (77 €) = **gesamt 1.477 €.** [ 2,0]

- cc) Die Bildung der **Drohverlustrückstellung** ist steuerlich unzulässig (§ 5 Abs. 4a Satz 1 EStG). Der Aufwand aus der Bildung ist daher wieder innerbilanziell zuzurechnen.

**GA: Aufwand Rückstellung 0 € [bisher 15.000 €] → JÜ + 15.000 €**

[ 1,0]

- dd) Die nachfolgenden Aufwendungen wurden innerhalb des JA zurecht als Aufwand gebucht; sie dürfen jedoch das Einkommen nicht mindern und sind deshalb wieder **außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen:**

**Einkommen = + 3.750 € (Geldbuße, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 8 EStG<sup>60</sup>) + 17.000 € (Ausgleichszahlung an Minderheitsgesellschafter, § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 9 EStG) + 1.477 € (KapESt/SolZ auf Investmentertrag, § 10 Nr. 2 KStG) + 3.165 € (KSt-/SolZ-Aufwand aus Rückstellung, § 10 Nr. 2 KStG) = 212.227 €** [ 2,0]

- ee) Davon ab das dem Organträger zuzurechnende Einkommen:<sup>61</sup>

**Der H-GmbH zuzurechnendes Organeinkommen = 212.227 € (Einkommen) - 17.000 € (Ausgleichszahlung) - 3.000 € (auf die Ausgleichszahlung entfallende KSt, § 16 Satz 1 KStG, mit 15 % von <sup>20</sup>/<sub>17</sub> von 17.000 €) = 192.227 €** + 192.227 €

[ 2,0]

- ff) Für die HS-GmbH ergibt sich ein selbst zV E i. H. von 20.000 €.

[ 0,5]

<sup>58</sup> H 8.5 III. Allgemeines KStH.

<sup>59</sup> R 14.6 Abs. 1 KStR.

<sup>60</sup> R 4.13 Abs. 3 EStR.

<sup>61</sup> Vgl. auch R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 26 KStR.

**j) Weitere Auswirkungen bei der H-GmbH**

- aa) Auf Ebene der H-GmbH ist der Ertrag aus der Gewinnübernahme im JA zutreffend erfasst. Bei der Einkommensermittlung ist das zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu berücksichtigen, so dass der abgeführte Gewinn durch eine **außerbilanzielle Abrechnung** außer Ansatz bleibt<sup>62</sup>: - **171.835 €**. [ 0,5]
- bb) Zuzurechnendes Einkommen der Organgesellschaft HS-GmbH (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG) durch eine **außerbilanzielle Zurechnung**: + **192.227 €**. [ 0,5]
- cc) Für die im zuzurechnenden Einkommen enthaltenen Investmenterträge von 8.000 € findet beim Organträger die Steuerfreistellung für Erträge aus einem Aktienfonds Anwendung (§ 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 2, 3 KStG i. V. mit § 20 Abs. 1 Satz 3 InvStG); Steuerfreistellung 80 % x 8.000 € = 6.400 € durch eine **außerbilanzielle Abrechnung**: - **6.400 €**. [ 0,5]
- dd) Die **Beteiligung an der HS-GmbH** ist als nichtabnutzbares AV nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit den AK anzusetzen.

GA: entfällt [zutreffend erfasst] → JÜ --- [ 0,5]

- ee) Durch die **Bildung der Drohverlustrückstellung** i. H. von 15.000 € in der Handelsbilanz der HS-GmbH entsteht eine Abweichung zwischen Handels- und Steuerbilanz, die zu einem niedrigeren Handelsbilanz-Gewinn führt. Da der Handelsbilanz-Gewinn abgeführt werden muss, liegt im Vergleich zum Steuerbilanz-Gewinn eine Minderabführung vor.

Diese ist durch einen organschaftlichen Vorgang verursacht, weil die Drohverlustrückstellung während der Dauer des Gewinnabführungsvertrags gebildet wurde. Es liegt damit eine **organschaftlich verursachte Minderabführung i. S. von § 14 Abs. 4 Satz 6 KStG**<sup>63</sup> i. H. von 15.000 € vor.

Für die organschaftliche Minderabführung ist auf Ebene der H-GmbH ein aktiver Ausgleichsposten im Verhältnis der Beteiligung am Nennkapital der HS-GmbH zu bilden (§ 14 Abs. 4 Satz 1 KStG): 90 % x 15.000 € = 13.500 €.

GA: Sonstiger Ertrag [bisher 0 €] → JÜ + 13.500 € [ 1,0]

Die Bildung des aktiven Ausgleichspostens erfolgt einkommensneutral (R 14.8 Abs. 2 KStR) durch **außerbilanzielle Abrechnung**: - **13.500 €**. [ 0,5]

**Ermittlung des zvE der H-GmbH**

JÜ	47.350 €
<b>Gewinnverwendungsbeschlüsse</b>	
▶ Ergebnisverwendungsbeschluss v. 12.4.2021	---
▶ Ergebnisverwendungsbeschluss v. 10.2.2021	+ 7.420 €
<b>Veränderung der Beteiligungsverhältnisse</b>	---
<b>Steueraufwand (KSt und SolZ nichtabziehbare Steuern vom Einkommen)</b>	+ 2.110 €
<b>Beteiligung an der HI-GmbH:</b>	
▶ Sonstiger Ertrag	+ 24.000 €
▶ Aufwand Anlagenabgang	- 41.600 €
▶ Erlöse Anlagenverkauf	+ 24.000 €
▶ vGA (verbilligte Abgabe der Neuanteile)	+ 72.000 €
▶ Steuerfreier Gewinn i. S. von § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG	- 54.400 €
▶ Nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG)	+ 2.720 €

<sup>62</sup> R 14.6 Abs. 1 Satz 2 KStR.

<sup>63</sup> Zitat i. d. F. des KStG 2021. Eine Auflösung des aktiven Ausgleichspostens erfolgt nach § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG 2022 in dem Wj., das nach dem 31.12.2021 endet.

**Geschäftsführergehalt Susanne Strauch:**

▶ vGA (insgesamt)	+ 31.000 €
▶ Verzicht auf Darlehen und Zinsen erst im Jahr 2022	---

**Beteiligung an der T-GmbH:**

▶ Erträge aus Zuschreibung	+ 49.000 €
▶ Zuschreibungsgewinn teilweise steuerfrei (§ 8b Abs. 2 Satz 3 KStG)	- 40.000 €
▶ 5 % pauschal nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG)	+ 2.000 €
▶ Weitere Zuschreibung aus von 9.000 € aus nicht steuerwirksamem Abschreibungsteil 1998/keine pauschal nichtabziehbaren BA gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG	---
▶ Nichtsteuerbarer Beteiligungsertrag (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG)	- 9.000 €

**Beteiligung an der E-SRL:**

▶ Beteiligungsertrag (vGA)	+ 3.200 €
▶ Sonstiger Aufwand der H-GmbH	- 3.200 €
▶ vGA	+ 3.200 €

**Betriebsstätte in Finnland:**

▶ Finnische ESt (§ 10 Nr. 2 KStG)	+ 1.250 €
▶ Sonstiger Aufwand	+ 2.000 €
▶ Sonstiger Ertrag	+ 90.000 €
▶ vE (§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG)	- 90.000 €
▶ Kein § 12 Abs. 1 Satz 1 KStG – Übertragungswert entspricht Zugangswert bei der H-GmbH	---
▶ Steuerfreistellung Betriebsstättenergebnis (Art. 23A Abs. 1 OECD-MA)	- 7.600 €
▶ vGA (Übernahme der von Thomas Holz geschuldeten finnischen Steuer)	+ 7.800 €

**Zwischensumme (vor Organschaft) = Summe der Einkünfte****123.250 €****Der H-GmbH zuzurechnendes Organeinkommen****+ 192.227 €****Weitere Auswirkungen bei der H-GmbH:**

▶ Berücksichtigung des zuzurechnenden Einkommens der OG durch Korrektur des abgeführten Gewinns	- 171.835 €
▶ Für im zuzurechnenden Einkommen enthaltene Investmenterträge Steuerfreistellung für Erträge aus Aktienfonds beim OT (§ 15 Satz 1 Nr. 2a Satz 2, Satz 3 KStG i. V. mit § 20 Abs. 1 Satz 3 InvStG)	- 6.400 €
▶ Organschaftliche Minderabführung (Drohverlust-RSt) – Sonstiger Ertrag	+ 13.500 €
▶ Bildung des aktiven Ausgleichspostens erfolgt einkommensneutral	- 13.500 €

**zvE****329.469 €****4. Ermittlung der verbleibenden Körperschaftsteuer**

- ▶ Ausgangsbetrag ist die tarifliche KSt (§ 23 Abs. 1 Satz 1 KStG) mit 15 % vom zvE (329.469 €), gerundet nach § 31 Abs. 1 Satz 2 KStG; dies entspricht gleichzeitig der Tarifbelastung und der festgesetzten KSt (vgl. R 7.2 Satz 1 Nr. 3 KStR): **49.420 €**.
- ▶ Davon anrechenbare KSt (§ 31 Abs. 1 i. V. mit § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) der HS-GmbH als Organgesellschaft (§ 19 Abs. 5 KStG) = **1.400 €**.

**Verbleibende KSt<sup>64</sup> = 49.420 € - 1.400 € = 48.020 €****[ 1,0 ]****5. Feststellung des steuerlichen Einlagekontos der HS-GmbH**

Das steuerliche Einlagekonto ist zum 31.12.2021 gem. § 27 Abs. 1 Satz 2 KStG fortzuschreiben und gem. § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG zum 31.12.2021 gesondert festzustellen. [ 0,5 ]

- a) **Ausgangsbetrag** ist dabei der zum 31.12.2020 festgestellte Betrag (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG): **65.000 €**. [ 0,5 ]

64 R 7.2 Satz 1 Nr. 6 KStR.

- b) **Abgänge** im Wj. 2021, ermittelt durch die Verwendungsfiktion des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG; danach ist zu prüfen, ob die Ausschüttungen, die im Wj. 2021 erfolgt sind, den ausschüttbaren Gewinn zum 31.12.2020 übersteigen: [ 0,5]
- aa) **Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns nach § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG:** 450.000 € (Eigenkapital lt. Steuerbilanz zum 31.12.2020) - 200.000 € (Nennkapital) - 65.000 € (Bestand des steuerlichen Einlagekontos v. 3.12.2020) = **185.000 €** [ 1,0]
- bb) Summe der im Wj. 2021 abgeflossenen Ausschüttungen:<sup>65</sup> Ausgleichszahlung an außenstehenden Anteilseigner Simon Fichtner i. H. von **17.000 €** (§ 16 KStG i. V. mit § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG). [ 0,5]
- Da die Summe der im Wj. erfolgten (abgeflossenen) Leistungen den ausschüttbaren Gewinn nicht übersteigt, gilt das steuerliche Einlagekonto **nicht** als verwendet. [ 0,5]
- c) Zugänge im Wj. 2021, hier aus der organschaftlichen Minderabführung des Jahres 2021 aufgrund der Bildung einer Drohverlustrückstellung, in voller Höhe (§ 27 Abs. 6 KStG)<sup>66</sup>: **+ 15.000 €**. [ 0,5]

**Bestand steuerliches Einlagekonto nach § 27 Abs. 2 KStG = 65.000 € + 15.000 € = 80.000 €**

**Punkte KSt-Teil [ 42,0]**

### Teil 3: Gewerbesteuerrecht (Autowerkstatt-Bamberg-OHG)

#### 1. Steuerpflicht

Die Gesellschafter der A-OHG erzielen als Mitunternehmer aufgrund ihrer originär gewerblichen Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die A-OHG unterliegt daher als stehender Gewerbebetrieb im Inland der GewSt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG).<sup>67</sup> [ 0,5]

Steuerschuldner der GewSt ist gem. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die A-OHG. Besteuerungsgrundlage für die GewSt ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG), der im Erhebungszeitraum 2021 (§ 14 GewStG) erzielt wird. [ 0,5]

#### 2. Ermittlung des Gewerbeertrags

Ausgangsbetrag für die Ermittlung des Gewerbeertrags ist der nach den Vorschriften des EStG und des KStG ermittelte Gewinn aus Gewerbebetrieb, der sich aus dem handelsrechtlichen JÜ ermittelt: **123.487 €**. [ 0,5]

#### a) Ausgangsbetrag (§ 7 GewStG)

aa) Handelsrechtlich ist der Anteil an einer PersGes mit den AK oder mit dem beizulegenden Wert anzusetzen. Steuerrechtlich entspricht der Beteiligungsansatz dem Kapitalkonto bei der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht („Spiegelbildtheorie“).

(1) Hinsichtlich der Auto-Huber-OHG ist **keine** Überleitung vorzunehmen, da der steuerrechtlich anzusetzende Verlust der außerplanmäßigen Abschreibung in der Handelsbilanz entspricht.

(2) Bei der Auto-Bamberg-KG ist demgegenüber handelsrechtlich zutreffend der ausbezahlte Betrag als Ertrag verbucht. Für die Steuerbilanz ist zu beachten, dass aber der nicht ausbezahlte Gewinn das Kapitalkonto der A-OHG bei der Auto-Bamberg-KG erhöht. Dementsprechend ist der Beteiligungsansatz zu erhöhen, was zu einem Ertrag führt. Im Kapitalkonto berücksichtigt ist lediglich der Gewinn lt. Steuerbilanz (ohne außerbilanzielle Zurechnungen). Es ist daher folgende Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG vorzunehmen mit 16.000 € abzgl. 1.000 € (außerbilanzielle Zurechnung) abzgl. 13.000 € (Auszahlung): **+ 2.000 €**. [ 1,0]

bb) Zum Gewinn lt. EStG gehören außerdem die an den Gesellschafter Alberto bezahlten Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG.<sup>68</sup> Diese bestehen zum einen aus den Zinszahlungen i. H. von 5.890 € und zum anderen aus der Geschäftsführervergütung i. H. von 50.000 €: **+ 55.890 €**. [ 0,5]

<sup>65</sup> H 27 Abflusszeitpunkt KStH.

<sup>66</sup> Zitat i. d. F. des KStG 2021; BMF, Schreiben v. 4. 6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 28.

<sup>67</sup> R 2.1 Abs. 2 GewStR.

<sup>68</sup> H 7.1 Abs. 3 Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften GewStH.

- cc) Außerhalb der Steuerbilanz der Auto-Bamberg-KG gab es eine außerbilanzielle Hinzurechnung, wovon 1.000 € auf die A-OHG entfallen. Diese Zurechnung erhöht den Gewinn für die A-OHG: **+ 1.000 €**. [ 0,5]
- dd) Gemäß § 7 Satz 4 GewStG sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer PersGes die Vorschriften des § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden, soweit an einer PersGes natürliche Personen beteiligt sind; i. Ü. ist § 8b KStG zu beachten. Demzufolge sind Korrekturen in folgender Höhe vorzunehmen:
- (1) Die Ausschüttung der Motoröl-GmbH ist i. H. von 1.500 € im JÜ enthalten. Für die Anwendung des § 7 Satz 4 GewStG ist auf die einzelnen Gesellschafter abzustellen:
- ▶ Der Anteil der Autohaus-GmbH beträgt anteilig 20 % von 20 % = 4 % und ist somit nicht mind. 10 % (§ 8b Abs. 4 Satz 1, 4 KStG). Es ist daher insoweit keine Abrechnung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG vorzunehmen. [ 0,5]
  - ▶ Der Anteil der Zylinder-GmbH beträgt demgegenüber 60 % von 20 % = 12 % und somit mind. 10 %. Gemäß § 8b Abs. 1 EStG sind daher 900 € (= 60 % von 1.500 €) abzurechnen: **- 900 €**. [ 0,5]
  - ▶ Vom Anteil der Zylinder-GmbH gelten 5 % als nichtabziehbare BA gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG, die außerbilanziell mit 5 % x 900 € wieder hinzuzurechnen sind: **+ 45 €**. [ 0,5]
  - ▶ Die übrigen 20 % der Ausschüttung der Motoröl-GmbH entfallen auf die natürliche Person Xaver Alberto. Insoweit ist das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG anzuwenden und mit 40 % von 20 % x 1.500 € steuerfrei zu stellen: **- 120 €**. [ 0,5]
- (2) Die Ausschüttung der Sternauto-GmbH ist i. H. von 20 % x 15.000 € = 3.000 € im JÜ enthalten. Bezogen auf die Gesellschafter bedeutet dies:
- ▶ Der Anteil der Autohaus-GmbH beträgt anteilig 20 % von 20 % = 4 % und ist somit nicht mind. 10 % (§ 8b Abs. 4 Satz 1, Satz 4 KStG). Es ist somit insoweit **keine** Abrechnung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG vorzunehmen. [ 0,5]
  - ▶ Der Anteil der Zylinder-GmbH beträgt 60 % von 20 % = 12 % und somit mind. 10 %. Gemäß § 8b Abs. 1 KStG sind daher 60 % x 3.000 € = 1.800 € abzurechnen: **- 1.800 €**. [ 0,5]
  - ▶ Vom Anteil der Zylinder-GmbH gelten gem. § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG 5 % von 1.800 € als nichtabziehbare BA, die außerbilanziell wieder hinzuzurechnen sind: **+ 90 €**. [ 0,5]
  - ▶ Die übrigen 20 % der Ausschüttung der Sternauto-GmbH entfallen auf die natürliche Person Xaver Alberto. Insoweit ist das Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d Satz 1 EStG anzuwenden und mit 40 % von 20 % x 3.000 € steuerfrei zu stellen: **- 240 €**. [ 0,5]
- (3) Der Veräußerungsgewinn der Motoröl-GmbH ist i. H. von 3.800 € (= 27.000 € - 23.200 €) im JÜ enthalten. Zu 20 % entfällt dieser auf die natürliche Person Xaver Alberto. Insoweit ist der Gewinn gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG zu 40 % steuerfrei bzw. nach § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG zu 40 % nichtabziehbar: **- 304 €**. [ 0,5]  
Die übrigen 80 % des Veräußerungsgewinns entfallen auf die beiden KapGes. Da es hier keine Mindestbeteiligungsquote gibt, ist der Veräußerungsgewinn insoweit gem. § 8b Abs. 2 KStG mit 80 % x 3.800 € steuerfrei zu stellen: **- 3.040 €**. [ 0,5]  
5 % des auf die KapGes entfallenden Veräußerungsgewinns gelten als nichtabziehbare BA gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG: 5 % von 80 % x 3.800 €: **+ 152 €**. [ 1,0]

#### b) Hinzurechnung (§ 8 GewStG)

- aa) Gemäß § 8 Nr. 1 GewStG ist keine Hinzurechnung für Entgelte für Schulden vorzunehmen. Die einzigen Schuldzinsen lt. Sachverhalt sind die an Xaver Alberto bezahlten Zinsen. Diese haben als Sondervergütungen jedoch den Ausgangsbetrag nicht gemindert. Eine Hinzurechnung unterbleibt somit. Es liegen auch keine anderen Sachverhalte i. S. des § 8 Nr. 1 GewStG vor. [ 0,5]
- bb) Die Beteiligung an der Sternauto-GmbH beträgt zwar mit 20 % mind. 15 %, bestand aber nicht zu Beginn des Erhebungszeitraums. Die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG sind somit nicht erfüllt. Es erfolgt vielmehr eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG i. H. der steuerfrei belassenen Dividende. Das Freistellungsverfahren für den Anteil der Zylinder-GmbH sowie das Teileinkünfteverfahren für den Anteil des

Xaver Alberto ist somit „zurückzudrehen“. Der auf die Autohaus-GmbH entfallende Anteil ist im Ausgangsbetrag mangels Anwendung des § 8b Abs. 1 KStG noch enthalten:

1.800 € (Ausschüttungsbetrag, freigestellt (§ 8b Abs. 1 KStG) - 90 € (nichtabziehbare BA, § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG) + 240 € (steuerfreier Betrag, § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG) = **1.950 €**

[ 1,0

+ 1.950 €

cc) Der Verlustanteil an der Auto-Huber-OHG ist gem. **§ 8 Nr. 8 GewStG** hinzuzurechnen:  
+ **2.000 €**

[ 0,5

### c) Kürzungen (§ 9 GewStG)

aa) Gemäß **§ 9 Nr. 2 GewStG** sind die Anteile am Gewinn einer PersGes zu kürzen, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind. Dies betrifft den Anteil am Gewinn der Auto-Bamberg-KG i. H. von 16.000 € (steuerlicher Wert): - **16.000 €**.

[ 0,5

bb) Die Ausschüttung der Motoröl-GmbH erfüllt die Voraussetzungen des **§ 9 Nr. 2a GewStG**, da die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mind. 15 % betrug. Soweit die Beteiligungserträge im Ausgangsbetrag enthalten sind, ist eine Kürzung gem. § 9 Nr. 2a GewStG vorzunehmen. Dies betrifft den Anteil der Autohaus-GmbH (hier wurde § 8b KStG nicht angewandt) sowie 60 % des auf Xaver Alberto entfallenden Anteils (hier waren aufgrund des Teileinkünfteverfahrens 40 % steuerfrei).

Soweit die Gewinnausschüttung auf die Zylinder-GmbH entfällt, ist **keine** Kürzung vorzunehmen, weil diese bereits durch § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei gestellt wurde. Die 5 % nichtabziehbaren BA nach § 8b Abs. 5 KStG sind demgegenüber kein kürzungsfähiger Beteiligungsertrag (§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG).

300 € (= Ausschüttungsbetrag A-GmbH mit 20 % x 1.500 €) + 180 € (Ausschüttungsbetrag Xaver Alberto mit 20 % x 60 % x 1.500 €, steuerpflichtiger Teil des Teileinkünfteverfahrens) = **480 €**

- 480 €

[ 1,0

JÜ	123.487 €
Zurechnung gem. § 5b Abs. 1 Satz 2 EStG	+ 2.000 €
Sondervergütungen gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 an Xaver Alberto	+ 55.890 €
Außerbilanzielle Hinzurechnung (Anteil A-OHG)	+ 1.000 €
<b>§ 7 Satz 4 GewStG</b>	
Ausschüttung Motoröl-GmbH:	
▶ Anteil Autorhaus-GmbH	---
▶ Anteil Zylinder-GmbH (§ 8b Abs. 1 KStG)	- 900 €
5 % nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)	+ 45 €
▶ Anteil Xaver Alberto	- 120 €
Ausschüttung Sternauto-GmbH	
▶ Anteil Autohaus-GmbH	---
▶ Anteil Zylinder-GmbH (§ 8b Abs. 1 KStG)	- 1.800 €
5 % nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG)	+ 90 €
▶ Anteil Xaver Alberto	- 240 €
Veräußerungsgewinn der Motoröl-GmbH	
▶ Anteil Xaver Alberto (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a EStG i. V. mit § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)	- 304 €
▶ KapGes – fehlende Mindestbeteiligungsquote (§ 8b Abs. 2 KStG)	- 3.040 €
5 % nichtabziehbare BA (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG)	+ 152 €
<b>Ausgangsbetrag nach § 7 GewStG</b>	<b>176.260 €</b>
<b>Hinzurechnungen</b>	
▶ § 8b Nr. 1 GewStG	---
▶ § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG	+ 1.950 €
▶ § 8b Nr. 8 GewStG	+ 2.000 €

**Kürzungen**

▶ § 9 Nr. 2 GewStG	- 16.000 €
▶ § 9 Nr. 2a GewStG	- 480 €
<b>Gewerbeertrag (vorläufig)</b>	<b>163.730 €</b>

**3. Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags**

Abrundung des vorläufigen Gewerbeertrags auf volle 100 € (§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG)	163.700 €
Freibetrag (§ 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG)	- 24.500 €

**Gewerbeertrag** **139.200 €**

Bei Steuermesszahl gem. § 1 Abs. 2 GewStG von 3,5 % ergibt sich ein **Gewerbesteuer-Messbetrag** von  $3,5 \% \times 139.200 \text{ €} =$  **4.872 €**

[ |1,5]

**4. Ermittlung der Gewerbesteuer-Schuld**

Aufgrund der beiden Betriebsstätten in Bamberg und Forchheim ist eine Zerlegung des GewSt-Messbetrags nötig (§ 28 Abs. 1 Satz 1 GewStG).<sup>69</sup> Zerlegungsmaßstab ist das Verhältnis der gezahlten Arbeitslöhne der einzelnen Betriebsstätten zu den gesamten Arbeitslöhnen (§ 29 Abs. 1 GewStG). Die Vergütungen für Auszubildende zählen nicht zum Arbeitslohn (§ 31 Abs. 2 GewStG). [ |0,5]

Nicht anzusetzen sind sonstige Vergütungen, soweit sie bei dem einzelnen Arbeitnehmer 50.000 € übersteigen (§ 31 Abs. 4 GewStG). Als „sonstige Vergütungen“ gelten insbesondere die Arbeitslöhne.<sup>70</sup> Daher sind für den in Forchheim tätigen leitenden Angestellten statt 75.000 € lediglich 50.000 € anzusetzen, d. h. die auf Forchheim entfallenden Arbeitslöhne sind um 25.000 € zu vermindern. [ |0,5]

Für Xaver Alberto ist bei der Betriebsstätte Bamberg ein fiktiver Unternehmerlohn von 25.000 € anzusetzen (§ 31 Abs. 5 GewStG). Der tatsächlich gezahlte Arbeitslohn von 50.000 € ist Sonderbetriebseinnahme und daher nicht zu berücksichtigen. [ |0,5]

	<b>Bamberg</b>	<b>Forchheim</b>	<b>Gesamt</b>
Bruttolöhne	300.000 €	210.325 €	510.325 €
Abzgl. Azubi-Vergütungen	- 26.000 €	- 13.000 €	- 39.000 €
Abzgl. Vergütungen > 50.000 €	----	- 25.000 €	- 25.000 €
Zzgl. fiktiver Unternehmerlohn	+ 25.000 €	----	+ 25.000 €
	<b>299.000 €</b>	<b>172.325 €</b>	<b>471.325 €</b>
Abrundung auf volle 1.000 € (§ 29 Abs. 3 GewStG)	299.000 €	172.000 €	471.000 €
Anteil am GewSt-Messbetrag	63,48 %	36,52 %	100 %
Steuermessbetrag (anteilig)	3.093 €	1.779 €	4.872 €
Hebesatz (§ 16 GewStG)	390 %	350 %	
<b>Festzusetzende GewSt</b>	<b>12.063 €</b>	<b>6.227 €</b>	<b>18.290 €</b>

[ |2,0]

**Punkte GewSt-Teil** [ |18,0]

**Punkte insgesamt** [ |100,0]

69 Vgl. hierzu auch die Fallstudie von Hübner, SteuerStud 4/2022 S. 252 NWB QAAAI-04139.

70 R 31.1 Abs. 2 GewStR.

## V. Punkteschlüssel

von	bis	Note
95,0	100,0	1,0
85,0	94,5	1,5
75,0	84,5	2,0
65,0	74,5	2,5
55,0	64,5	3,0
45,0	54,5	3,5
35,0	44,5	4,0
25,0	34,5	4,5
15,0	24,5	5,0
5,0	14,5	5,5
0,0	4,5	6,0

## AUTOREN

**Dr. Christian Baretti,**

Dipl.-Volkswirt und Steuerberater, war u. a. für das ifo Institut für Wirtschaftsforschung in München tätig. Aktuell ist er Partner der Falch & Partner Rechtsanwälte Steuerberater PartGmbH in München. Darüber hinaus ist er als Dozent in den Bereichen Gewerbesteuer, Einkommensteuer sowie Volkswirtschaftslehre für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig.

**Wolfgang Bauer,**

Dipl.-Finanzwirt (FH), hauptamtlicher Dozent an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching. Darüber hinaus ist er als Dozent u. a. in den Bereichen Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

**Michael Mayr,**

Jurist, hauptamtlicher Dozent an der Hochschule für den öffentlichen Dienst in Bayern, Herrsching. Zudem ist er als Dozent u. a. in den Bereichen Einkommensteuer, Internationales Steuerrecht und Gewerbesteuer für das Würzburger Lehrgangswerk WLW tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

**Jens Münch LL.M.,**

Dipl.-Finanzwirt (FH), ist Sachbearbeiter im Unternehmenssteuerreferat des Bayerischen Landesamts für Steuern. Für das Würzburger Lehrgangswerk WLW ist er als Dozent im Bereich Körperschaftsteuer tätig. Der Beitrag ist nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst.

# STARTHELPER FÜR STEUER-KARRIEREN.



## Erfolgreich vorbereiten mit dem Lernphasen-Fahrplan von NWB Steuer und Studium!

Das Themenpaket NWB Steuer und Studium – Ihr **Rundum-sorglos-Paket für jede Lernphase** – unterstützt Sie ganzjährig u. a. mit Schwerpunktausgaben speziell zur Vorbereitung auf die **Steuerberaterprüfung**:



### LERNPHASEN-FAHRPLAN

#### MÄRZ: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Was kommt dran? – Themenauswertungen der letzten Jahre
- ▶ Prüfungsstrategie in Bezug auf die einzelnen Tage
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung

#### JUNI: Schwerpunkt schriftliche StB-Prüfung

- ▶ Vertiefung besonders prüfungsrelevanter Themenkomplexe + Übungsklausuren
- ▶ PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung
- ▶ Karrierefürher mit Tipps für Ihren beruflichen Aufstieg

#### AB NOVEMBER: Schwerpunkt mündliche StB-Prüfung

- ▶ Leitfaden zur Vorbereitung auf die mündliche StB-Prüfung
- ▶ 4 simulierte Prüfungsgespräche zu typischen und zu aktuellen Themen
- ▶ 300 Fragen und Antworten zu „nicht-steuerlichen Themen“ – zzgl. SteuerStud WissensChecks
- ▶ PrüfungsCoach mündliche StB-Prüfung

## Testen Sie das Themenpaket NWB Steuer und Studium und Sie erhalten kostenlos:

- ▶ einen Monat **Zugriff auf die Datenbank NWB Steuer und Studium** mit vielen Inhalten für die Prüfung und Praxis (Schaubilder, Fallstudien, riesiger Klausurenfundus u.v.m.) inkl. persönlichem NWB Livefeed
- ▶ einen Monat **Zugriff auf den PrüfungsCoach zur StB-Prüfung** in der NWB Datenbank

## Ihre schnellen Bestellwege:

-  **Service-Fon**  
02323.141-940
-  **Fax**  
02323.141-173
-  **E-Mail**  
bestellungen@nwb.de
-  **Internet**  
go.nwb.de/wlw-sus
-  **Postanschrift**  
NWB Verlag GmbH & Co. KG  
44621 Herne

Absender	
Bitte leserlich in Blockbuchstaben ausfüllen.	
<input type="checkbox"/> Firmenanschrift	<input type="checkbox"/> Privatanschrift (Zutreffendes bitte ankreuzen)
Anrede* <input type="checkbox"/> Frau <input type="checkbox"/> Herr <input type="checkbox"/> keine Angabe	
Firma   Kanzlei   Institution	Kundennr. (falls vorhanden)
Titel   Vorname   Name*	
Funktion	
Straße   Postfach*	
PLZ   Ort*	
Tel.-Nr.   Fax-Nr.*	
E-Mail*	
E-Mail für den elektronischen Rechnungsversand*	
Anzahl Berufsträger	Anzahl Mitarbeiter (ca.)
Branche	*Pflichtangaben

97274



## JA, ich möchte das Themenpaket NWB Steuer und Studium 4 Wochen kostenlos testen!

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium

Für mich kommt nach dem Gratis-Test  
der Ausbildungspreis\* von

**16,60 €** monatlich (1 Lizenz) infrage

- Ich bestelle das Themenpaket nach dem Gratis-Test zum Preis von  
24,90 € monatlich inkl. Lizenzen für 5 Nutzer

\* **Der Ausbildungspreis** gilt für Studenten, Referendare, Fachschüler, Auszubildende, Finanz- und Steueranwärter, Teilnehmer an Kursen zur Vorbereitung auf die Steuerberater-, Steuerfachwirt- oder Bilanzbuchhalterprüfung.  
Bitte denken Sie daran, uns nach dem Test den entsprechenden Nachweis zu senden.

## Optional monatlich zusätzlich die gedruckte Ausgabe von NWB Steuer + Studium:

- Ja, ich bestelle die gedruckte Ausgabe der monatlich erscheinenden Zeitschrift NWB Steuer + Studium mit.

**Bezugsbedingungen:** Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für 4,- € (D) und 1,10 € Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland 2,20 €). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

Für eine Bestellung unmittelbar beim NWB Verlag gelten die folgenden rechtlichen Hinweise:

Es gelten die Allgemeinen Geschäftsbedingungen der NWB Verlag GmbH & Co. KG. Sie sind online unter go.nwb.de/agb einsehbar.

**Widerrufsbelehrung:** Sie haben als Verbraucher das Recht, binnen 14 Tagen diesen Vertrag ohne Begründung zu widerrufen. Die Widerrufsfrist beginnt, sobald Sie/ein Beauftragter die Ware (bei Lieferung in mehreren Teilsendungen: die letzte Teilsendung; bei regelmäßigen Lieferungen: die erste Teilsendung) besitzen. Um Ihr Widerrufsrecht auszuüben, müssen Sie uns, NWB Verlag GmbH & Co. KG, Eschstr. 22, 44629 Herne, mittels einer eindeutigen Erklärung, die vor Ablauf der Widerrufsfrist abgegeben sein muss, informieren. Sie können ein Muster-Formular auf unserer Webseite (www.nwb.de) elektronisch ausfüllen und übermitteln. Wir werden unverzüglich eine Bestätigung senden. Im Falle eines Widerrufs sind beiderseits empfangene Leistungen zurückzugewähren. Wir tragen die Kosten der Rücksendung.

**Datenschutzhinweise:** Wir erheben Ihre Daten für folgende Zwecke und aufgrund folgender Rechtsgrundlage: Ihre Bestelldaten zur Vertragserfüllung und aufgrund Ihrer erteilten Einwilligung. Ihre Zahlungsdaten zur automatischen Zuordnung Ihrer Zahlung, Ihre Adressdaten zur Neukundengewinnung und Absatzförderung, Ihre E-Mail-Adresse zur Absatzförderung und zum Erhalt unserer Newsletter. Ihre Telefonnummer und/oder E-Mail-Adresse für Rückfragen in Bezug auf die Vertragserfüllung. Die Bereitstellung ist freiwillig, bei Nichtbereitstellung kann es zu Einschränkungen der Nutzbarkeit kommen (Art. 6 Abs. 1a), b) DSGVO).

Ort der Datenverarbeitung: Wir verarbeiten Ihre Daten grundsätzlich in der Bundesrepublik Deutschland. Eine Weitergabe Ihrer Daten erfolgt nur im Rahmen des Versands Ihrer Produktbestellungen grundsätzlich an die Deutsche Post AG. Für weitere Auskünfte besuchen Sie bitte auch unsere Homepage unter go.nwb.de/datenschutz

  
Datum | Unterschrift

 **nwb** VERLAG