

# KLAUSUR

## Übungsklausur zum Ertragsteuerrecht

### Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer

Roman Fuhrmann\*

Die nachfolgende Übungsklausur wurde zur Vorbereitung auf die StB-Prüfung konzipiert. Durch das Zusammenspiel von Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer bei der Untersuchung einer Personengesellschaft und deren Gesellschafter ergibt sich ein vor allem im Hinblick auf die Komplexität der Klausur anschauliches Beispiel für den „Ernstfall“. Diese Klausur ist auf eine Bearbeitung von vier Zeitstunden ausgelegt.

#### I. Sachverhalt

Die Angerstein-GbR (A-GbR) mit den zu je 50 % beteiligten Gesellschaftern Arno Angerstein (A) und der Blu-GmbH (B-GmbH, Stammkapital 25.000 €) vermietet ein in Uhrsleben (Sachsen-Anhalt) gelegenes Lagergrundstück an die Mehrtens-GmbH (M-GmbH, Stammkapital = 25.000 €). Alleingesellschafterin der M-GmbH ist seit Gründung die A-GbR. Gesellschafter der B-GmbH ist Berthold Braun (B). Alle Beteiligten haben ihren Wohnsitz oder Sitz in Uhrsleben.

Während bei der A-GbR keine eigenständige Regelung zu den Beschlüssen der Gesellschaft erfolgt ist, wurde im Rahmen des Gründungsvertrags der M-GmbH festgelegt, dass Beschlüsse nach der Stimmenmehrheit entschieden werden.

Das von der A-GbR vermietete Grundstück wurde Anfang 2014 für einen Kaufpreis inkl. Nebenkosten von 250.000 € erworben und sodann mit einer Lagerhalle für das Speditionsgewerbe bebaut. Nach Fertigstellung der Lagerhalle Ende 2014 (Herstellungskosten = 720.000 € – aus von Fremdunternehmern in Rechnung gestellten Beträgen) wurde das Grundstück ab dem 31. 12. 2014 an die M-GmbH, die zum gleichem Zeitpunkt gegründet worden ist, vermietet, damit diese den Betrieb in der Lagerhalle durch eigene Arbeitnehmer im Bereich der Spedition und Lagerhaltung ausüben konnte. Der Einheitswert des Grundstücks beträgt ausweislich des letzten Feststellungsbescheids 260.000 €. Die Vermietung war von Beginn an in der beschriebenen Konstellation beabsichtigt.

Als Mietzins wurde eine monatliche Vergütung i. H. von 12.000 € vereinbart, die auf einem – im Zuge der Vorüberlegungen zur Vermietung – erstellten Renditegutachten eines befreundeten Immobilienmaklers aus 2013 beruht. Nachdem der Gemeinderat von Uhrsleben als Reinvestition der letztjährigen Mehreinnahmen aus der Erhöhung des Gewerbesteuerhebesatzes (seit 2013 nunmehr 500 %) beschlossen hatte, das örtliche Gewerbegebiet weiter auszubauen und somit attraktiver zu machen, wäre die angemessene Miete für die Lagerhalle bereits ab der zweiten Jahreshälfte 2014 unstreitig mit 15.000 € zu veranschlagen gewesen.

Während der A seine Leistung zur Gründung der A-GbR aus seiner privaten „Portokasse“ erbringen konnte, musste die B-GmbH eine Finanzierung bei der Bank in Anspruch nehmen, für die im laufenden Jahr 2015 insgesamt 18.000 € Zinsen angefallen sind. Die Einlagen aus der Gründung wurden ausschließlich dazu verwendet, um den Kaufpreis für das Grundstück und die Herstellungskosten für die Lagerhalle zu finanzieren.

\* Dipl.-Finanzwirt und Steuerberater, ist Dozent und Geschäftsführer der Lehrgangswerk Haas GmbH & Co KG.

Kleinere Probleme mit der am 3. eines Monats fälligen Miete gab es bei der Zahlung von der M-GmbH an die A-GbR für den Dezember 2015. Nach Aussage der Buchhalterin der B-GmbH wurde durch ein „Missgeschick“ die Miete für den Dezember 2015 erst nach Entdecken des Fehlers und mit Fälligkeit der Miete für den Januar 2016 überwiesen.

Folgende Aufwendungen sind in 2015 bei der A-GbR angefallen:

Aufwendungen für	
Schuld- und Kontokorrentzinsen im Zusammenhang mit dem Grundstück (davon Zahlung an A)	7.000 € (6.000 €)
Instandhaltung	9.500 €
Sicherheitsdienst nebst Absicherung durch Hunde	15.500 €
Geschenk an einen Mitarbeiter der Leasing-Bank	1.000 €
Allgemeine Grundstücksaufwendungen wie Versicherung, Grundsteuer usw.	10.000 €
<b>Summe</b>	<b>43.000 €</b>

Die Zinszahlungen an A beruhen auf einem in 2020 endfälligem Darlehen, das der A bereits in 2014 zum Bau der Lagerhalle durch die A-GbR ausgereicht hatte.

Im Januar 2015 waren noch personal- und transportintensive Aufräumarbeiten im Zusammenhang mit der Erstellung der Lagerhalle notwendig, obwohl sich diese bereits zum 31. 12. 2014 in betriebsbereitem Zustand befand und von der M-GmbH als Mieterin und der A-GbR als Eigentümerin abgenommen wurde. Um die Herstellungskosten jedoch nicht weiter zu erhöhen – die A-GbR lag mit den Herstellungskosten i. H. von 720.000 € genau im Plan – wurden diese Arbeiten durch Mitarbeiter und die Transportmittel der M-GmbH ausgeführt. Diese verzichtete auf das angemessene Entgelt von 30.000 €.

Ab dem 1. 3. 2015 leaste die GbR mehrere Lkw mit Spezialaufbauten, die für die Belange der M-GmbH ausgerüstet wurden. Die dafür in 2015 zu zahlenden Leasing-Raten betrugen 100.000 €. Ferner wurde am 1. 3. 2015 eine Leasing-Sonderzahlung i. H. von 200.000 € für die Laufzeit von fünf Jahren gezahlt. Die Lkw wurden für ein angemessenes Entgelt von 16.800 € an die M-GmbH weitervermietet. Das Leasing durch die A-GbR und die Weitervermietung an die M-GmbH waren notwendig, weil die Leasing-Bank nicht bereit war, an die M-GmbH weitere Lkw zu verleasen, und um durch den Umweg über die A-GbR deren Gesellschafter in das Ausfallrisiko einzubeziehen.

## II. Aufgabenstellung

- Erstellen Sie alle gesonderten und einheitlichen Feststellungen 2015 für die A-GbR.
- Bestimmen Sie unter der Annahme, dass neben den im Sachverhalt genannten Einkünften keine weiteren Einkünfte erzielt werden und Sonderausgaben von insgesamt 9.000 € gezahlt worden sind, die Höhe der Einkommensteuer 2015 des A. A ist 45 Jahre alt.
- Berechnen Sie die Höhe der Körperschaft- und der Gewerbesteuer 2015 für die B-GmbH und ermitteln Sie den endgültigen Steuerbilanzgewinn. Stellen Sie vor allem die inner- und außerbilanziellen Korrekturen hierzu dar. Bei den innerbilanziellen Korrekturen ist nur auf die steuerbilanziellen Auswirkungen einzugehen. Etwaige davon abweichende handelsrechtliche Ansätze sind nicht darzustellen. Die B-GmbH erzielt einen vorläufigen Steuerbilanzgewinn i. H. von 32.000 €. Bis auf die Zinsen aus der Finanzierung der Beteiligung an der A-GbR hat die B-GmbH keine weiteren Buchungen im Zusammenhang mit der Beteiligung an der A-GbR vorgenommen.

## III. Bearbeitungshinweise

- ▶ Auf den Solidaritätszuschlag, die Kirchen-, die Kapitalertrag- und die Umsatzsteuer ist nicht einzugehen.
- ▶ Gehen Sie bei der Beurteilung des Sachverhalts davon aus, dass – sofern kein anderslautender, ausdrücklicher Hinweis im Sachverhalt gegeben ist – alle Verträge zivilrechtlich anzuerkennen und in steuerlicher Hinsicht auch angemessen sind.
- ▶ Die Vorschriften § 4 Abs. 4a EStG und § 4h EStG sind nicht zu thematisieren.

- ▶ Wegen der Neugründung der Gesellschaften wurden keine Vorauszahlungen zur Gewerbe- und zur Körperschaftsteuer festgesetzt. Soweit dies möglich ist, sollen die Einkünfte periodengerecht ermittelt werden.
- ▶ Die M-GmbH hat sämtliche o. g. Geschäftsvorfälle steuerlich richtig gewürdigt und entsprechend deklariert. Die Bescheide entsprechen den Steuererklärungen.

## IV. Lösungshinweise

### HINWEIS

Das sog. **Transparenzprinzip** erstreckt sich nicht auf die Besteuerung im Rahmen der Gewerbe- oder Umsatzsteuer.

### HINWEIS

Die **Teilentgeltlichkeit** der Überlassung der Lagerhalle spielt für die Frage der sachlichen Verflechtung im Rahmen der Betriebsaufspaltung keine Rolle, da selbst eine voll unentgeltliche Überlassung unschädlich gewesen wäre (H 15.7 Abs. 5 [Beginn der sachlichen Verflechtung, 1. Spiegelstrich] und [Leihe] EStH).

### HINWEIS

Eine **Buchführungspflicht** nach § 141 AO kommt unabhängig von Betragsgrößen mangels Aufforderung durch die Finanzbehörde *nicht* in Betracht (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO).

### Aufgabe 1

#### a) Allgemeines

Die A-GbR ist als Personengesellschaft selbst weder im Rahmen der Einkommensteuer noch im Rahmen der Körperschaftsteuer steuerpflichtig, da es sich nicht um eine natürliche Person i. S. des § 1 Abs. 1 EStG oder eine Körperschaft bzw. Personenvereinigung oder Vermögensmasse i. S. des § 1 Abs. 1 KStG handelt. Personengesellschaften werden im Hinblick auf die vorgenannten Steuerarten daher als für die Besteuerung transparent behandelt. Die Gesellschafter versteuern ihre jeweils zugewiesenen Gewinnanteile aus der Personengesellschaft selbst. [ | 1]

Die Vermietung der Lagerhalle und der Lkw durch die A-GbR stellt typischerweise eine vermögensverwaltende Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkünfte (§§ 21, 22 Nr. 3 EStG) dar. [ | 1]

Die überlassenen Wirtschaftsgüter (Lagerhalle und Lkw) stellen für die B-GmbH wesentliche Betriebsgrundlagen dar, denn für den Betrieb einer Spedition sind diese funktional unentbehrlich. Da die A-GbR der M-GmbH **wesentliche Betriebsgrundlagen** überlässt, sind die Voraussetzungen der **sachlichen Verflechtung** somit erfüllt. [ | 1]

Ebenso ist die **personelle Verflechtung** zwischen der Besitzunternehmerin A-GbR und der M-GmbH erfüllt, da die A-GbR alleinige Anteilseignerin der M-GmbH ist und somit in beiden Unternehmen ein einheitlicher geschäftlicher Betätigungswille vorliegt (H 15.7 Abs. 6 [Allgemeines] EStH). [ | 1]

Da zwischen der vermietenden A-GbR und der mietenden M-GmbH sowohl eine sachliche als auch eine personelle Verflechtung i. S. des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung gegeben ist, handelt es sich um eine **gewerbliche Vermietung** (H 15.7 Abs. 4 [Allgemeines] EStH) im Rahmen der Gewinneinkünfte (Gewerbebetrieb) und nicht um eine vermögensverwaltende Tätigkeit im Rahmen der Überschusseinkünfte. [ | 1]

Es handelt sich um eine **gewerbliche Mitunternehmerschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG**, weil die A-GbR wegen der vorliegenden Betriebsaufspaltung mit der Vermietung der Lagerhalle Gewinneinkünfte i. S. des § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt. Die Gesellschafter besitzen – als GbR-Gesellschafter ohne weitere Besonderheiten – grds. die geforderte Mitunternehmerinitiative und tragen das Mitunternehmerrisiko (H 15.8 Abs. 1 [Allgemeines] EStH). Sie sind damit als gewerbliche Mitunternehmer anzusehen. [ | 1]

Folge der Einstufung der A-GbR als gewerbliche Mitunternehmerschaft ist, dass die gewerblichen **Einkünfte der Gesellschafter auf Ebene der A-GbR** in grds. **zwei Gewinnstufen** (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 erster und zweiter Halbs. EStG) ermittelt werden:

1. den **Gewinnanteil** und
2. die **Sondervergütungen**. [ | 1]

Die Ermittlung der Einkünfte erfolgt dabei nach den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleichs nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG. Zwar besteht für die A-GbR mangels tatsächlich gewerblicher Betätigung keine Buchführungspflicht nach dem HGB (und damit auch nicht nach § 140 AO ableitend für das Steuerrecht), jedoch soll **lt. Aufgabenstellung** eine **periodengerechte Gewinnermittlung** erfolgen. D. h. die A-GbR ermittelt ihren Gewinn freiwillig nach Buchführungsgrundsätzen. [ | 1]

Die **Ermittlung und Feststellung der Einkünfte** erfolgt nach § 179 Abs. 1 i. V. mit § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert von der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer der Gesellschafter und nach § 179 Abs. 2 Satz 2 AO einheitlich für alle Beteiligten im Rahmen des sog. Feststellungsverfahrens. [ | 1]

**b) Höhe der Einkünfte**

Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 erster Halbs. EStG sind zunächst die Gewinnanteile der Gesellschafter aus dem Bereich des Gesamthandsvermögens (**erste Gewinnstufe**) zu ermitteln. Folgend darauf ergibt sich die **zweite Gewinnstufe** nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbs. EStG aus dem Bereich des Sonderbetriebsvermögens und der Sondervergütungen der Gesellschafter. [ | 1]

**(1) Gesamthandsvermögen (erste Gewinnstufe)**

**(a) Innerbilanzielle Gewinnauswirkungen**

Die Mieteinnahmen für die Überlassung der Lagerhalle sind in 2015 für zwölf Monate zu erfassen (§ 5 Abs. 1 EStG i. V. mit § 252 Abs. 1 Nr. 5 HGB). Die Zahlung für den Monat Dezember am 3. 1. 2016 spielt dabei keine Rolle.

**Betriebseinnahmen Vermietung Lagerhalle** = 12 Monate je 12.000 € = **+ 144.000 €**  
[ | 1]

Eine Korrektur der Einnahmen wegen der verbilligten Überlassung nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage (vE) erfolgt nicht, da es sich mangels einlagefähigem Vermögensvorteil in die M-GmbH nicht um eine vE handelt (R 8.9 Abs. 1 KStR i. V. mit H 8.9 [Einlagefähiger Vermögensvorteil] KStH). [ | 1]

Auch die Erträge aus der Vermietung der Lkw sind als Betriebseinnahme zu erfassen.

**Betriebseinnahmen Vermietung Lkw** = 10 Monate je 16.800 € = **+ 168.000 €**  
[ | 1]

Bei der unentgeltlichen Erbringung der **Aufräumarbeiten** im Zusammenhang mit der Erstellung der Lagerhalle durch die M-GmbH handelt es sich um eine verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Einem Nicht-Gesellschafter wären die 30.000 € in Rechnung gestellt worden. Diese verhinderte Vermögensmehrung hat auch eine Gewinnminderung für die M-GmbH zur Folge, und es handelt sich nicht um eine offene Gewinnausschüttung. Vielmehr liegt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** (vGA) i. H. von 30.000 € vor (R 8.5 Abs. 1 KStR). [ | 1]

Die vGA führt bei der A-GbR zu einem Beteiligungsertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 und 2 i. V. mit Abs. 8 i. V. mit § 15 EStG.

**Betriebseinnahme vGA** **+ 30.000 €**  
[ | 1]

Folgende Aufwendungen sind als **Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG** in der **ersten Gewinnstufe** innerhalb der Bilanz zu erfassen:

Schuld- und Kontokorrentzinsen	- 7.000 €
Instandhaltung	- 9.500 €
Sicherheitsdienst nebst Absicherung durch Hunde	- 15.500 €
Geschenk an einen Geschäftspartner der A-GbR	- 1.000 €
Allgemeine Aufwendungen wie Versicherung, Grundsteuer usw.	- 10.000 €
Leasing-Raten Lkw	- 100.000 €
	<b>- 143.000 €</b>
	[   1]

Die **Leasing-Sonderzahlung** ist zum 31. 12. 2015 als **aktiver Rechnungsabgrenzungsposten** (ARAP) auszuweisen, soweit sie wirtschaftlich auf eine bestimmte Zeit (1. 1. 2016–28. 2. 2020 = 50 Monate) nach dem Abschlussstichtag entfällt (§ 5 Abs. 1 EStG i. V. mit § 250 Abs. 1 HGB i. V. mit § 5 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG).

**ARAP Leasing-Sonderzahlung** = 200.000 € (Leasing-Sonderzahlung) • 50 Monate/60 Monate (gesamt) = 166.667 €

**HINWEIS**

Zu den **Auswirkungen der vGA auf die Herstellungskosten der Lagerhalle** vgl. die Ausführungen zur AfA im Rahmen der Betriebsausgaben (s. u.).

Als Betriebsausgaben für das Jahr 2015 verbleibt damit der Unterschiedsbetrag zur geleisteten Vorauszahlung.

$$\text{Betriebsausgabe Leasing-Sondervorauszahlung} = 10 \text{ Monate je } 200.000 \text{ €} / 60 \text{ Monate} = -33.333 \text{ €} \quad [ \quad | \quad 1 ]$$

**HINWEIS**

Durch die Erhöhung des Ansatzes für das Gebäude ergibt sich ein innerbilanzieller Ertrag (*Gebäude 30.000 € an Ertrag 30.000 €*).

Weiterhin sind nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 EStG **Abschreibungen für die Lagerhalle** zu berücksichtigen: Zu den Herstellungskosten der Lagerhalle gehören einerseits die durch Fremdunternehmer in Rechnung gestellten Beträge i. H. von 720.000 €. Nach der sog. Fiktionstheorie gehören jedoch auch die im Rahmen der vGA zugerechneten 30.000 € und damit ersparten Aufwendungen zu den Herstellungskosten. [ | 1]

**AfA in 2015:** 750.000 € (Herstellungskosten insgesamt) • 3 % = 22.500 €

$$\text{Betriebsausgabe AfA} \quad - 22.500 \text{ €} \quad [ \quad | \quad 1 ]$$

**Zusammenfassung innerbilanzielle Auswirkungen vor GewSt-Rückstellung:**

Betriebseinnahmen (144.000 € + 168.000 € + 30.000 € =)	342.000 €
Betriebsausgaben (143.000 € + 33.333 € + 22.500 € =)	- 198.833 €
<b>Gewinn lt. Steuerbilanz vor GewSt-Rückstellung</b>	<b>143.167 €</b>
	[   1]

**(b) Außerbilanzielle Gewinnauswirkungen auf der ersten Gewinnstufe**

Die vGA unterliegt jedoch dem Teileinkünfteverfahren nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i. V. mit Satz 2 EStG, soweit **A als natürliche Person** an der A-GbR beteiligt. Soweit die **B-GmbH** als Kapitalgesellschaft an der A-GbR beteiligt ist, ist das Freistellungsverfahren anzuwenden, weil die B-GmbH seit dem 1. 1. 2015 an der M-GmbH mittelbar über die A-GbR zu mind. 10 % (hier 50 %) beteiligt ist (§ 8b Abs. 1, 4, 5 i. V. mit Abs. 6 KStG).

**HINWEIS**

Im Rahmen der Gewinnfeststellung der A-GbR ist jedoch die sog. **Bruttomethode** anzuwenden, d. h. die Feststellung der Einkünfte erfolgt ohne die Anwendung des Teileinkünfte- oder Freistellungsverfahrens und nimmt einen nachrichtlichen Hinweis hierzu auf.

**Korrektur Teileinkünfteverfahren:**

$$30.000 \text{ €} \cdot 50 \% (\text{Anteil A}) \cdot 40 \% (\text{steuerfrei}) = - 6.000 \text{ €}$$

**Korrektur Freistellungsverfahren:**

$$30.000 \text{ €} \cdot 50 \% (\text{Anteil B-GmbH}) \cdot 100 \% (\text{steuerfrei}) = - 15.000 \text{ €}$$

$$5 \% \text{ nicht abziehbare Betriebsausgaben} \quad + 750 \text{ €} \quad [ \quad | \quad 1 ]$$

Die A-GbR überlässt (**Vermietung**) der Körperschaft M-GmbH, an der sie selbst zu 100 % (= zu mehr als  $\frac{3}{4}$ ) beteiligt ist, **teilentgeltlich** (monatlich zu 12.000 € statt 15.000 €) ein Wirtschaftsgut (Grundstück mit Lagerhalle). Die Quote der Entgeltlichkeit beträgt hierbei 80 % (12.000 € statt 15.000 €). Zu 20 % erfolgt die Überlassung somit unentgeltlich. [ | 1]

Nach **§ 3c Abs. 2 Satz 6 i. V. mit Satz 1 EStG** ist damit – auch ohne unmittelbaren wirtschaftlichem Zusammenhang zu Einnahmen i. S. des § 3 Nr. 40 EStG – auf die Aufwendungen für die Überlassung des Grundstücks das Teilabzugsverbot anzuwenden. Dies gilt jedoch nur für die Aufwendungen, die anteilig (20 %) auf den unentgeltlichen Teil der Überlassung entfallen. [ | 1]

Die Anwendung des Teilabzugsverbots nach § 3c Abs. 2 EStG scheidet jedoch insoweit aus, soweit an der A-GbR keine natürlichen Personen beteiligt sind. Denn soweit die **B-GmbH** als juristische Personen an der A-GbR beteiligt ist, findet das Freistellungsverfahren des **§ 8b KStG** Anwendung, in dem der Betriebsausgabenabzug gem. § 8b Abs. 6 i. V. mit Abs. 3 Satz 2 bzw. Abs. 5 Satz 2 KStG in solchen Fällen nicht beschränkt ist. [ | 1]

**HINWEIS**

Die Ausscheidung der Zinsen, die zu Sondervergütungen führen, wird entsprechend der Verfahrensweise im § 4 Abs. 4a EStG, § 4h EStG und § 8 Nr. 1 GewStG vorgenommen. Zu beachten ist hierbei jedoch die **abweichende Auffassung in der Literatur**.<sup>1</sup>

Bei der Anwendung des Teilabzugsverbots werden nur solche Betriebsausgaben erfasst, die steuerlich abzugsfähig sind. Bei den Schuldzinsen für die Darlehensgewährung durch A handelt es sich zwar aus Sicht des Gesamthandsvermögens um Aufwand, dieser wirkt sich

<sup>1</sup> Vgl. Pung, in: Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 3c EStG, Tz. 79 (Stand 31. 8. 2015), m. w. N.

**HINWEIS**

Auch für diese Position ist die sog. **Bruttomethode** anzuwenden, s. o.

im Ergebnis jedoch steuerlich nicht aus, weil es sich gleichzeitig um eine Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbs. EStG handelt, die den Gewinn der Mitunternehmerschaft wieder erhöht.

Von den danach verbleibenden Betriebsausgaben des Gesamthandsvermögens im Zusammenhang mit der Überlassung der Lagerhalle i. H. von 64.500 € (= 198.833 € [gesamte Betriebsausgaben] - 1.000 € [Geschenk an Mitarbeiter der Leasing-Bank] - 100.000 € [Leasing-Raten Lkw] - 33.333 € [Leasing-Vorauszahlung]) abzgl. 6.000 € (Schuldzinsen an A) = 58.500 € entfallen 50 % auf die natürliche Person A (29.250 €), welche zu 20 % auf einer unentgeltlichen Überlassung beruhen (5.850 €), die nur zu 60 % zum Abzug zuzulassen sind (3.510 €).

**Korrektur § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG** = 5.850 € - 3.510 € = **+ 2.340 €**  
[ | 1]

Die Aufwendungen für das Geschenk an den Mitarbeiter der Leasing-Bank sind nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht abzugsfähig, weil die Anschaffungskosten für das Geschenk 35 € übersteigen.

**Korrektur Geschenk** **+ 1.000 €**  
[ | 1]

**(c) Zusammenfassung Gesamtgewinn erste Stufe der Gewinnermittlung**

Der Gesamtgewinn auf der ersten Stufe vor GewSt-Rückstellung beträgt daher endgültig:

Gewinn lt. Steuerbilanz vor GewSt-Rückstellung	143.167 €
Außerbilanzielle Korrekturen (nur Geschenke, weil die anderen Positionen nach der Bruttomethode im Feststellungsverfahren nicht erfasst werden)	+ 1.000 €
<b>Gesamtgewinn auf der ersten Stufe vor GewSt-Rückstellung</b>	<b>144.167 €</b> [   1]

**(2) Sonderbetriebsvermögen (zweite Gewinnstufe)**

Der Gewinnermittlungsart für die erste Gewinnstufe folgend, ermittelt sich der Gewinn im Bereich des Sonderbetriebsvermögens ebenfalls nach den Grundsätzen des **§ 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG** (H 4.1 [Aufzeichnungs- und Buchführungspflichten, 2. Spiegelstrich] EstH). [ | 1]

Die zweite Gewinnstufe erfasst zunächst **das Darlehen des A an die A-GbR**, welches als **Sonderbetriebsvermögen I** dem Betrieb der Personengesellschaft dient, denn mit dem Darlehen wurden die Herstellungskosten der Lagerhalle finanziert. [ | 1]

Nach **§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbs. EStG** erzielt der A durch die Vergütungen für die Darlehensüberlassung an die A-GbR ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

**Betriebseinnahme Sondervergütungen des A** **+ 6.000 €**  
[ | 1]

Ebenfalls wird auf der zweiten Gewinnstufe das **Sonderbetriebsvermögen II** erfasst, das der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft selbst dient und im vorliegenden Fall das Darlehen von der Bank an die B-GmbH umfasst. Es handelt sich dabei um negatives Sonderbetriebsvermögen (Verbindlichkeit). [ | 1]

Die **Schuldzinsen der B-GmbH für 2015** sind i. H. von 18.000 € zu erfassen.

**Sonder-Betriebsausgaben der B-GmbH** **- 18.000 €**  
[ | 1]

**HINWEIS**

Die Bildung der **GewSt-Rückstellung** (s. u.) führt zwar zu einer Minderung des bilanziellen Gewinns, jedoch stellt diese wiederum eine nicht abziehbare Betriebsausgabe nach § 4 Abs. 5b EStG dar. Eine Auswirkung auf den steuerlichen Gewinn der A-GbR ergibt sich deshalb nicht.

**HINWEIS**

Zur Unterscheidung des **Sonderbetriebsvermögens I und II** siehe R 4.2 Abs. 2 EStR.



## c) Gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die A-GbR

## HINWEIS

Die aus der Finanzierung der Einlage der B-GmbH resultierenden Schuldzinsen stellen ebenfalls Schuldzinsen im Zusammenhang mit der verbilligten Grundstücküberlassung dar, weil die Einlage dafür verwendet wurde, das Grundstück zu erwerben und die Lagerhalle herzustellen (mittelbarer Zusammenhang). Auch wenn der § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG nicht für die B-GmbH zur Anwendung kommt, werden die Werte dennoch nach der Bruttomethode festgestellt.

A-GbR	Summe	A (50 %)	B-GmbH (50 %)
1. Gewinnstufe (ohne Korrekturen wg. § 3c Abs. 2 EStG)	144.167 €	72.083 €	72.084 €
2. Gewinnstufe	- 12.000 €	6.000 €	- 18.000 €
<b>Summe</b>	<b>132.167 €</b>	<b>78.083 €</b>	<b>54.084 €</b>
<i>Nachrichtlicher Hinweis:</i>			
Auf Ebene des Gesellschafters sind noch im Rahmen des Teileinkünfte- bzw. Freistellungsverfahrens zu berücksichtigen:			
▶ Betriebseinnahmen vGA,	30.000 €	15.000 €	15.000 €
▶ Betriebsausgaben aus der Grundstücküberlassung.	- 15.300 €	- 5.850 €	- 9.450 €
	(64.500 € - 6.000 € [Sondervergütung A] = 58.500 €, zu 20 % unentgeltlich = 11.700 € zzgl. für die Schuldzinsen der B-GmbH [18.000 €, zu 20 % unentgeltlich =] 3.600 €)	(= 50 % von 11.700 €)	(= 50 % von 11.700 € zzgl. 3.600 €)

[ | 3]

## d) Gewerbesteuer

Da die Tätigkeit der A-GbR als Gewerbebetrieb i. S. des § 15 EStG einzustufen ist, unterliegt dieser Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG der Gewerbesteuer. Hierbei ist Steuerschuldner nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die **A-GbR** selbst; das sog. Transparenzprinzip gilt insoweit nicht. Die Ermittlung erfolgt nach § 10 Abs. 1 i. V. mit § 14 Satz 1 und 2 GewStG für den **Erhebungszeitraum 2015**, der im vorliegenden Fall dem Kalenderjahr 2015 entspricht.

[ | 1]

## (1) Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG

Besteuerungsgrundlage ist nach § 6 GewStG der **Gewerbeertrag**, der sich gem. § 7 Satz 1 GewStG nach den Vorschriften des EStG, KStG und des GewStG (insbesondere Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG) ergibt. Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags ist daher der insgesamt festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb, zu entnehmen aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der A-GbR i. H. von **132.167 €**.

[ | 1]

Nach **§ 7 Satz 4 GewStG** ist dieser Wert jedoch noch um die Korrekturen aus dem Bereich des Teileinkünfteverfahrens bzw. des Freistellungsverfahrens anzupassen.

vGA Teileinkünfteverfahren steuerfrei (Anteil A) =	15.000 € • 40 % =	- 6.000 €
vGA Freistellungsverfahren steuerfrei (Anteil B-GmbH)		- 15.000 €
vGA Freistellungsverfahren nicht abziehbar = 5 % von 15.000 € =		+ 750 €
Nicht abziehbare Aufwendungen (§ 3c Abs. 2 Satz 6 EStG)		+ 2.340 €
<b>Ausgangsgröße § 7 GewStG gesamt</b>		<b>114.257 €</b>

[ | 1]

## (2) Hinzurechnungen

Nach **§ 8 Nr. 1 GewStG** ist weiterhin eine Hinzurechnung für  $\frac{1}{4}$  der Finanzierungsanteile vorzunehmen, soweit diese den Betrag von 100.000 € übersteigen.

[ | 1]

Dabei sind sowohl die Zinsaufwendungen des Gesamthandsvermögens als auch die Zinsaufwendungen des Sonderbetriebsvermögens zu berücksichtigen. Es sind jedoch die an A gezahlten Schuldzinsen i. H. von 6.000 € auszuschneiden, weil sie sich durch die Behandlung als Sondervergütung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zweiter Halbs. EStG im Ergebnis nicht gewinnmindernd auswirken.<sup>2</sup>

[ | 1]

<sup>2</sup> Vgl. Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG i. d. F. des UntStRefG 2008 vom 14. 8. 2007 (BGBl. 2007 I S. 1912) vom 2. 7. 2012 - G 1422 [→TAAAE-12986], BStBl. 2012 I S. 654, Rz. 2.

Soweit die Zinsen nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abziehbar sind, sind sie ebenfalls nicht als Zinsaufwand nach § 8 Nr. 1 GewStG zu berücksichtigen:

Zinsen Gesamthandsvermögen	7.000 €	
Abzgl. Zinsen A	- 6.000 €	
Verbleiben	1.000 €	
Davon unentgeltlicher Teil (20 %)	200 €	
Auf A entfallend (50 %)	100 €	
Abzgl. 60 % nach § 3c Abs. 2 EStG	60 €	60 €
Voll abzugsfähig (80 %)	800 €	+ 800 €
Summe abzugsfähiger Schuldzinsen Gesamthandsvermögen		860 €
Schuldzinsen Sonderbetriebsvermögen B-GmbH		+ 18.000 €
<b>Summe abzugsfähiger Schuldzinsen</b>		<b>18.860 €</b>
		[   2 ]

Die **Leasing-Raten** (100.000 €) und der auf das Jahr 2015 entfallende **Anteil an der Leasing-Sonderzahlung** (33.333 €) stellen Aufwendungen für die Benutzung von beweglichen Wirtschaftsgütern dar. Sie sind nach **§ 8 Nr. 1 Buchst. d GewStG** mit 20 % (= 26.667 €) zu berücksichtigen. Die Aufwendungen sind *nicht* mit den aus der Weitervermietung resultierenden Erträgen zu saldieren.<sup>3</sup> [ | 1 ]

Die insgesamt nach § 8 Nr. 1 GewStG zu berücksichtigen **Finanzierungsaufwendungen** betragen danach (18.860 € + 26.667 € =) 45.527 €. Der **Freibetrag** des § 8 Nr. 1 GewStG i. H. von 100.000 € wird in der Summe nicht überschritten, so dass es zu keiner Hinzurechnung kommt. [ | 1 ]

### (3) Kürzungen

Weiterhin hat die Kürzung für im Betriebsvermögen befindliche Grundstücke nach **§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG** i. H. von 1,2 % der Einheitswerte zu erfolgen. Da das Grundstück in Sachsen-Anhalt belegen ist und es sich um ein Betriebsgrundstück handelt, muss der Einheitswert hierfür gem. § 133 Satz 1 Nr. 2 BewG um 400 % erhöht werden.

**Kürzungsbetrag Einheitswert** i. H. von 260.000 € • 400 % • 1,2 % = 12.480 € [ | 1 ]

Nach **§ 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG** wird der Gewerbeertrag um die enthaltene **vGA** gekürzt, weil die A-GbR zu Beginn des Erhebungszeitraums (1. 1. 2015) zu mind. 15 % (hier 100 %) an der M-GmbH beteiligt war. Die Kürzung ist jedoch nur insoweit vorzunehmen, als die vGA vor Anwendung des § 9 Nr. 2a GewStG im Gewerbeertrag noch enthalten ist. [ | 1 ]

Da nach **§ 7 Satz 4 GewStG i. V. mit § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d i. V. mit Satz 2 EStG** 40 % der auf A entfallenden vGA steuerfrei gestellt wurde, ist die Kürzung insoweit lediglich i. H. von 60 % von 15.000 € (= **9.000 €**) vorzunehmen. Eine Minderung des Kürzungsbetrags um Aufwendungen in unmittelbarem Zusammenhang mit der vGA ist nicht vorzunehmen, da keine unmittelbaren Aufwendungen in diesem Sinne vorliegen. [ | 1 ]

Soweit die **vGA** auf die **B-GmbH** entfällt kommt es zu keiner Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG, weil die Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 KStG vollständig steuerfrei gestellt wurde. Die pauschalierten nicht abziehbaren Betriebsausgaben (5 %) nach § 8b Abs. 5 KStG gelten nicht als Gewinne, die unter die Kürzung fallen (§ 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG). [ | 1 ]

### (4) Zusammenfassung Ermittlung Gewerbeertrag

Ausgangsgröße § 7 GewStG gesamt	114.257 €
Kürzung § 9 Nr. 1 GewStG	- 12.480 €
Kürzung § 9 Nr. 2a GewStG	- 9.000 €
<b>Maßgebender Gewerbeertrag</b>	<b>92.777 €</b>

<sup>3</sup> Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder zu Anwendungsfragen zur Hinzurechnung von Finanzierungsanteilen nach § 8 Nr. 1 GewStG i. d. F. des UntStRefG 2008 vom 14. 8. 2007 (BGBl 2007 I S. 1912) vom 2. 7. 2012 - G 1422 [→TAAAE-12986], BStBl 2012 I S. 654, Rz. 29a.

<sup>4</sup> BFH, Urteil vom 28. 2. 2013 - IV R 49/11 [→IAAAE-35444], BStBl 2013 II S. 802.

#### HINWEIS

Bei den **Aufwendungen aus der teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung**, die nach § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG nur zu 60 % abzugsfähig sind, handelt es sich um Aufwendungen in einem mittelbaren Zusammenhang mit etwaigen Gewinnausschüttungen.<sup>4</sup> Sie mindern daher *nicht* den Kürzungsbetrag.



**(5) Ermittlung der GewSt, Auswirkung auf die Gewinnermittlung und weitere Feststellungen**

Nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG ist dieser Gewerbeertrag auf volle 100 € abzurunden (= 92.700 €) und sodann um einen Freibetrag i. H. von 24.500 € zu mindern. [ | 1]

Der verbleibende Betrag von (92.700 € - 24.500 € =) 68.200 € ist gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 GewStG mit der Steuermesszahl von 3,5 % nach § 11 Abs. 2 GewStG zu multiplizieren = rd. **2.387 € Steuermessbetrag**. [ | 1]

Durch Anwendung des Hebesatzes von 500 % auf den Steuermessbetrag ergibt sich eine **Gewerbsteuer 2015 i. H. von 11.935 €**. Da lt. Sachverhalt keine Vorauszahlungen geleistet wurden, beträgt die Gewerbsteuer-Rückstellung ebenfalls 11.935 €. Daraus ergibt sich ein bilanzieller Aufwand, der jedoch nach § 4 Abs. 5b EStG außerbilanziell zu neutralisieren ist. [ | 1]

**Endgültiger Steuerbilanzgewinn nach GewSt:**

$$143.167 \text{ € (Steuerbilanz-Gewinn vor GewSt)} - 11.935 \text{ € GewSt} = \mathbf{131.232 \text{ €}}$$

[ | 1]

**HINWEIS**

Erst aufgrund der **Feststellung** ist die Ermäßigung nach § 35 EStG für den Gesellschafter A möglich.

Nach § 35 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG sind jedoch folgende Werte ebenfalls gesondert und einheitlich festzustellen, wobei die Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu erfolgen hat:

A-GbR	Summe	A (50 %)	B-GmbH(50 %)
Gewerbesteuermessbetrag	2.387 €	1.193 €	1.194 €
Tatsächlich zu zahlende Gewerbsteuer	11.935 €	5.967 €	5.968 €

[ | 2]

**Aufgabe 2**

**a) Allgemeines**

Als natürliche Person mit Wohnsitz im Inland ist **A unbeschränkt einkommensteuerpflichtig** gem. § 1 Abs. 1 EStG. A wird nach § 25 Abs. 1 EStG für 2015 zur Einkommensteuer veranlagt. [ | 1]

**b) Zu versteuerndes Einkommen**

Aus der Beteiligung an der A-GbR erzielt A Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG lt. Feststellungsbescheid i. H. von (brutto) 78.083 €. Aufgrund des nachrichtlichen Hinweises auf die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens für die vGA i. H. von 15.000 € und des Teilabzugsverbots des § 3c Abs. 2 Satz 6 EStG für Aufwendungen i. H. von - 5.850 € sind diese Einkünfte um insgesamt (- 6.000 € + 2.340 € =) 3.660 € zu mindern und schließlich mit **74.423 €** zu erfassen. [ | 1]

Die **Summe der Einkünfte** (§ 2 Abs. 1 EStG) und der **Gesamtbetrag der Einkünfte** (§ 2 Abs. 3 EStG) betragen mangels weiterer Einkünfte und Abzugsbeträge daher **74.423 €**. Das **Einkommen** i. S. des § 2 Abs. 4 EStG beträgt (74.423 € - 9.000 € [Sonderausgaben] =) **65.423 €** und entspricht dem zu versteuernden Einkommen (zvE) i. S. des § 2 Abs. 5 EStG. [ | 1]

**c) Tarifliche Einkommensteuer**

Nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 i. V. mit Satz 4 EStG ermittelt sich die tarifliche Einkommensteuer nach der Formel:

$$0,42 \cdot 65.423 \text{ €} - 8.261,29 = 19.216,37 \text{ €}, \text{ gerundet } 19.216 \text{ €}.$$

[ | 1]

**d) Ermäßigung nach § 35 EStG**

Die tarifliche Einkommensteuer ermäßigt sich gem. § 35 EStG, da im zvE mit Gewerbsteuer belastete Einkünfte enthalten sind. [ | 1]

Die Ermäßigung ist nach § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG dabei auf die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer beschränkt und ist gem. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG nur bis zum Ermäßigungshöchstbetrag i. H. des 3,8-fachen anteiligen Gewerbesteuermessbetrags zu gewähren. Die hierfür benötigten Werte sind – für A anteilig – aus der gesonderten und einheitlichen Feststellung gem. § 35 Abs. 2 EStG zu entnehmen. [ | 1]

Da vollständig nur positive gewerbliche Einkünfte vorliegen, kommt für die gesamte Einkommensteuer grds. eine Ermäßigung nach § 35 EStG in Betracht. **Erste Beschränkung** auf das 3,8-fache des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags:  $3,8 \cdot 1.193 \text{ €} = \text{rd. } 4.533 \text{ €}$ . **Zweite Beschränkung** auf die tatsächlich anteilig zu zahlende Gewerbesteuer: 5.967 €. [ | 1]

Die Ermäßigung erfolgt somit i. H. von 4.533 €; die **Einkommensteuer** beträgt nach der Berücksichtigung noch  $(19.216 \text{ €} - 4.533 \text{ €}) = \mathbf{14.683 \text{ €}}$ . [ | 1]

**Aufgabe 3**

**a) Allgemeines**

Die **B-GmbH** ist als Kapitalgesellschaft mit Sitz im Inland nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig mit ihrem gesamten Einkommen (§ 1 Abs. 2 KStG). Sämtliche Einkünfte sind dabei kraft Gesetzes **Einkünfte aus Gewerbebetrieb** (§ 8 Abs. 2 KStG). [ | 1]

Die **Körperschaftsteuer** bemisst sich nach § 7 Abs. 1 KStG nach dem zvE, das sich nach § 7 Abs. 2 KStG aus dem Einkommen i. S. des § 8 Abs. 1 KStG und evtl. Freibeträgen zusammensetzt. Freibeträge nach §§ 24, 25 KStG kommen nicht in Betracht.

Das **Einkommen** bestimmt und ermittelt sich aus den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 8 Abs. 1 KStG). Da die B-GmbH nach §§ 1, 6, 238 HGB i. V. mit § 140 AO buchführungspflichtig ist, ermittelt sie ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1 und § 5 EStG (Betriebsvermögensvergleich). Ausgangsgröße für die Ermittlung des zvE ist der vorläufige Steuerbilanzgewinn i. H. von 32.000 €. [ | 1]

**b) Beteiligung an der A-GbR**

**(1) Innerbilanzielle Behandlung**

Die Beteiligung an der A-GbR stellt in der Steuerbilanz der B-GmbH *kein* Wirtschaftsgut dar. Sie ist als Spiegelbild des Kapitalkontos der B-GmbH in der Steuerbilanz der A-GbR einschließlich etwaiger Ergänzungs- und Sonderbilanzen zu führen. [ | 1]

Der aus der A-GbR zustehende Gewinnanteil 2015 (= Ergebnis aus der ersten und zweiten Stufe) ist bei der B-GmbH wegen der sog. **Spiegelbildmethode** durch erfolgswirksame Erhöhung des Beteiligungsansatzes zu berücksichtigen. Dabei ist jedoch lediglich der Gewinnanteil zu erfassen, der sich auf Ebene der A-GbR *innerbilanziell* ergibt. Außerbilanzielle Korrekturen, wie hier die nicht abziehbaren Betriebsausgaben für Geschenke nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG und für die Gewerbesteuer nach § 4 Abs. 5b EStG, sind dabei *nicht* zu erfassen. Da die B-GmbH jedoch bereits den Zinsaufwand aus der Finanzierung der Beteiligung der A-GbR als Aufwand erfasst hat, ist nur noch der Gewinn lt. Gesamthandsvermögen als Ertrag zu erfassen:

**Änderung Kapitalkonto Gesamthand** = 50 % des bilanziellen Gewinns i. H. von  $131.232 \text{ €} = \mathbf{+ 65.616 \text{ €}}$  [ | 1]

Steuerbilanzgewinn bisher	32.000 €
Innerbilanzielle Korrekturen Beteiligung A-GbR	+ 65.616 €
<b>Steuerbilanzgewinn vor GewSt und KSt</b>	<b>97.616 €</b>

[ | 1]

**(2) Außerbilanzielle Behandlung und Auswirkungen im Rahmen der Einkommensermittlung**

Um nunmehr die richtige Auswirkung auf das zvE der B-GmbH darzustellen, ist zunächst die innerbilanzielle Gewinnauswirkung aus der Erfassung des Gewinns der A-GbR zu korrigieren (Kürzung i. H. von 47.616 €) und anschließend der steuerliche Gewinn i. H. von

**HINWEIS**

Durch die Erfassung der zusätzlichen Betriebseinnahme i. H. von 65.616 € wird nunmehr das richtige steuerbilanzielle Ergebnis aus der Beteiligung an der A-GbR nach der **Spiegelbildtheorie** abgebildet:  $- 18.000 \text{ €}$  (bisher gebuchte Betriebsausgabe Schuldzinsen)  $+ 65.616 \text{ €}$  (Korrekturbetrag)  $= 47.616 \text{ €}$ .

**HINWEIS**

Die Korrektur des Gewinnanteils lt. Steuerbilanz i. H. von 47.616 € setzt sich aus dem saldierten Betrag der gebuchten Schuldzinsen (- 18.000 €) und dem Gewinnanteil lt. Gesamthandsbilanz (+ 65.616 €) zusammen.

**HINWEIS**

Der nachrichtliche Hinweis auf Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einer teilweise unentgeltlichen Überlassung läuft wegen § 8b Abs. 5 Satz 2 KStG ins Leere (keine Korrektur).

**HINWEIS**

Zu den inner- und außerbilanziellen Auswirkungen der Körperschaft- und Gewerbesteuer s. u.

**HINWEIS**

Die Feststellungen nach § 35 Abs. 2 Satz 1 und 2 EStG sind für die B-GmbH ohne Bedeutung, da die Ermäßigung nach § 35 EStG im Rahmen der Körperschaftsteuer keine Anwendung findet.

54.084 € aus der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die A-GbR bei der B-GmbH als Gesellschafter zu erfassen (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO).

Korrektur Gewinnanteil lt. Steuerbilanz	- 47.616 €
Ansatz Gewinnanteil lt. einheitlicher und gesonderter Feststellung	+ 54.084 €
	[   1]

Soweit im Gewinn Betriebseinnahmen enthalten sind, für die das **Freistellungsverfahren** anzuwenden ist (anteilig auf die B-GmbH entfallende vGA), ist das Freistellungsverfahren außerbilanziell bei der B-GmbH zu berücksichtigen (§ 8b Abs. 6 i. V. mit Abs. 1, 4, 5 KStG).

Steuerfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG)	- 15.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG) = 5 % von 15.000 € =	+ 750 €
	[   1]

**Das Einkommen/zvE der B-GmbH beträgt damit:**

Steuerbilanzgewinn vor GewSt und KSt	97.616 €
Korrektur Gewinn lt. Steuerbilanz	- 47.616 €
Ansatz Gewinnanteil lt. einheitlicher gesonderter Feststellung	+ 54.084 €
Steuerfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG)	- 15.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG)	+ 750 €
<b>Einkommen/zvE</b>	<b>89.834 €</b>
	[   1]

**c) Körperschaftsteuer**

Die Körperschaftsteuer beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG 15 % des zvE, d. h.: 89.834 € • 15 % = **rd. 13.475 €**. [ | 1]

Die Körperschaftsteuer muss mangels geleisteten Vorauszahlungen innerbilanziell als **Rückstellung** in 2015 erfasst werden, so dass sich der Steuerbilanzgewinn um 13.475 € verringert. Eine Auswirkung auf das Einkommen ergibt sich gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht. [ | 1]

**d) Gewerbesteuer**

Die Tätigkeit der B-GmbH unterliegt kraft Rechtsform als Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 2 GewStG der Besteuerung mit Gewerbesteuer. Hierbei ist Steuerschuldner nach § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG die B-GmbH selbst. Die Ermittlung erfolgt nach **§ 10 Abs. 1 i. V. mit § 14 Satz 1 und 2 GewStG** für den Erhebungszeitraum 2015, der im vorliegenden Fall dem Kalenderjahr 2015 entspricht. [ | 1]

Besteuerungsgrundlage ist nach § 6 GewStG der **Gewerbeertrag**, der sich gem. § 7 Satz 1 GewStG nach den Vorschriften des EStG, KStG und des GewStG (insbesondere Hinzurechnungen und Kürzungen nach §§ 8, 9 GewStG) ergibt. Ausgangsgröße zur Ermittlung des Gewerbeertrags ist daher das Einkommen der B-GmbH i. H. von 89.834 €. [ | 1]

Die **Zinsen für die Finanzierung des Anteils an der A-GbR** sind nicht auf Ebene der B-GmbH nach § 8 Nr. 1 GewStG zu berücksichtigen, da dies bereits auf Ebene der A-GbR erfolgt ist. [ | 1]

Nach **§ 9 Nr. 2 GewStG** sind die erfassten Gewinnanteile aus einer gewerblichen Mitunternehmerschaft zu kürzen. Die Kürzung erfolgt in Höhe des nach allen inner- und außerbilanziellen berücksichtigten Korrekturen noch enthaltenen Gewinnanteils aus der A-GbR:

Ansatz Gewinnanteil lt. einheitlicher gesonderter Feststellung	+ 54.084 €
Steuerfreistellung (§ 8b Abs. 1 KStG)	- 15.000 €
Nicht abziehbare Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 5 KStG)	+ 750 €
<b>Kürzungsbetrag</b>	<b>- 39.834 €</b>

[ | 1]

Der **maßgebende Gewerbeertrag** beträgt daher:

Einkommen als Ausgangsgröße i. S. des § 7 Satz 1 GewStG	89.834 €
Kürzung § 9 Nr. 2 GewStG	- 39.834 €
<b>Maßgebender Gewerbeertrag</b>	<b>50.000 €</b>

**HINWEIS**

Der **maßgebende Gewerbeertrag** ist durch die Korrektur daher vollständig ohne die Vorgänge im Zusammenhang mit der A-GbR erfasst.

Nach **§ 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG** ist der Gewerbeertrag auf volle 100 € abzurunden (hier nicht notwendig). Ein **Freibetrag** nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG kommt bei der B-GmbH *nicht* in Betracht. [ | 1]

Der verbleibende Betrag von 50.000 € ist gem. § 11 Abs. 1 Satz 2 GewStG mit der Steuermesszahl von 3,5 % nach § 11 Abs. 2 GewStG zu multiplizieren = 1.750 € Steuermessbetrag. Durch Anwendung des Hebesatzes von 500 % auf den Steuermessbetrag ergibt sich eine **Gewerbsteuer 2015 i. H. von 8.750 €**. [ | 1]

Die Gewerbsteuer muss innerbilanziell als **Rückstellung** in **2015** erfasst werden, so dass sich der Jahresüberschuss um 8.750 € verringert. Eine Auswirkung auf das Einkommen ergibt sich gem. § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 5b EStG nicht. [ | 1]

**e) Endgültiger Steuerbilanzgewinn**

Steuerbilanzgewinn vor GewSt und KSt	115.616 €
Rückstellung für KSt	- 13.475 €
Rückstellung für GewSt	- 8.750 €
<b>Endgültiger Steuerbilanzgewinn</b>	<b>93.391 €</b>

**Summe der Punkte:** [ | 80]

**V. Punkteschlüssel**

von	bis	Note
0	15	6,0
16	23	5,5
24	31	5,0
32	39	4,5
40	46	4,0
47	53	3,5
54	58	3,0
59	64	2,5
65	70	2,0
71	75	1,5
76	80	1,0

**AUTOR**



**Roman Fuhrman** ist als Geschäftsführer, Dozent und Fachbereichsleiter bei der Steuerfachschule Lehrgangswerk Haas GmbH & Co KG in Springe tätig.