

Auswertung der StB-Prüfung 2015

2. Tag: Ertragsteuern

Teil I: ESt und GewSt

Sachverhalt 1

Im ersten Sachverhalt wurde der Themenkomplex „Internationales Steuerrecht“ abgeprüft. Es lag ein beschränkt Steuerpflichtiger vor, der weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt im Inland hatte. Zu untersuchen war, ob die fiktive unbeschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kam. Dies ist nach § 1 Abs. 3 EStG dann der Fall, wenn ausländische Einkünfte unter dem Grundfreibetrag oder unter 90 % der inländische Einkünfte liegen.

Zunächst waren Renteneinkünfte mit Rentenerhöhung in 2014 zu betrachten, die nach § 49 Abs. 1 Nr. 7 EStG der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Das Besteuerungsrecht lag nach Art. 12 Abs. 2 und 3 DBA-Niederlande in Deutschland (Kassenstaatprinzip).

Weiter waren Vermietungseinkünfte aus einer niederländischen Immobilie zu untersuchen, die mangels inländischem Grundstück zwar nicht der beschränkten Steuerpflicht unterlagen, jedoch bei Antrag nach § 1 Abs. 3 EStG der Progression nach § 32b Abs. 1 Nr. 5 EStG unterfallen.

Anschließend war der Beteiligungsverkauf eines Anteils unter 1 % zu prüfen (§ 20 Abs. 2 EStG), wobei auch hier wieder das Problem nicht beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte vorlag, die aber dennoch unter den Progressionsvorbehalt fallen. Dabei war die Verlustbeschränkung nach § 20 Abs. 6 EStG zu beachten.

Da die ausländischen Einkünfte in Summe unter dem Grundfreibetrag lagen, konnte nach § 1 Abs. 3 EStG eine fiktive unbeschränkte Steuerpflicht erfolgen. Es war kein Altersentlastungsbetrag zu gewähren, da nur Renteneinkünfte nach § 24a Satz 3 Nr. 2 EStG vorlagen.

Der Themenbereich Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen umfasste Berechnungen zur Krankenversicherung und zu Spenden nebst Parteispenden mit Blick auf § 34g EStG.

Insgesamt war der Sachverhalt als leichter Einstieg in die Klausur zu betrachten und zeitlich angemessen.

Sachverhalt 2

Im Sachverhalt gegeben war ein geschiedener Außendienstmitarbeiter EM einer Versicherung, dem ein Firmenwagen überlassen wurde. Für seine berufliche Tätigkeit benötigt er ein Arbeitszimmer. Er hat aus erster Ehe ein Kind T, das studiert und erwerbstätig ist. Zusammen mit seiner Lebensgefährtin hat er noch ein zweites Kind, das tagsüber den Kindergarten besucht.

Kind T ist als Kind in einer Zweitausbildung nur berücksichtigungsfähig, wenn hinsichtlich der Erwerbstätigkeit die 20-Stunden-Grenze des § 32 Abs. 4 Sätze 2 und 3 EStG nicht überschritten ist. Nachdem im Juli und August die Grenze überschritten ist, ist eine Durchschnittsbetrachtung durchzuführen (BMF, Schreiben v. 7.12.2011 IV C 4 - S 2282/07/0001 - 01, BStBl 2011 I S. 1243 [Beck'sche Steuererlasse 1 § 32/1], Rz. 24; A 19.3.1 Abs. 2 DA-KG). Danach ist das Kind bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres bis einschließlich Oktober berücksichtigungsfähig. Die Übertragung des Kinderfreibetrags nach § 32 Abs. 6 Satz 6 EStG ist zu prüfen, nachdem die Mutter nicht ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommt.

Die monatliche Unterstützung ist nur in den Monaten nach § 33a Abs. 1 EStG abzugsfähig, in denen der EM kein Kinderfreibetrag erhält. Eine Höchstbetragsberechnung unter Berücksichtigung der Einkünfte und Bezüge des T ist durchzuführen.

In den anderen Monaten sind die Voraussetzungen für den Ausbildungsfreibetrag nach § 33a Abs. 2 EStG erfüllt, nachdem T auswärtig untergebracht ist

Das Kind A ist berücksichtigungsfähig, nachdem es das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet hat (§ 32 Abs. 3 EStG). Die Kindergartenkosten stellen Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG dar und sind nach der wirtschaftlichen Tragung zu verteilen. Des Höchstbetrags von 4.000 € ist nicht überschritten und die formalen Anforderungen des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 4 EStG erfüllt.

Als Außendienstmitarbeiter hat EM Einkünfte nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Zu den Einnahmen gehört neben dem Lohn auch der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung. Nachdem die erste Tätigkeitsstätte durch die arbeits- bzw. dienstrechtliche Zuordnung bestimmt wird, liegen keine Fahrten Wohnung zu erste Tätigkeitsstätte vor. Somit ist der geldwerte Vorteil mit der 1 %-Methode nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG anzusetzen. Hinsichtlich der getragenen Treibstoffkosten liegt kein an der tatsächlichen Nutzung bemessenes Nutzungsentgelt vor, weshalb keine Minderung des geldwerten Vorteils durchzuführen ist (BMF, Schreiben v. 19.4.2013 IV C 5 - S 2334/11/10004, BStBl 2013 I S. 513 [Beck'sche Steuererlasse 20 § 8/17], Rz. 3).

Aufgrund der Firmenwagenüberlassung ist die Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG) nicht anzusetzen. Lediglich das Arbeitszimmer ist nach § 9 Abs. 5 EStG i. V. mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG mit maximal 1.250 € abzugsfähig, nachdem EM kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Abschließend ist anhand der ermittelten Werte das zu versteuernde Einkommen zu ermitteln. Die abziehbaren Vorsorgeaufwendungen lt. Sachverhalt sind ebenfalls abzuziehen.

Fazit: Der Sachverhalt bestand aus zwei Hauptproblemen; zum einen die Kinderberücksichtigung bei einem Kind in Berufsausbildung inkl. dem Bereich der besonderen außergewöhnlichen Belastungen nach § 33a EStG und zum anderen dem neuen Reisekostenrecht inkl. einer Firmenwagenüberlassung.

Sachverhalt 3

Es war ein kleiner Fahrradladen gegeben, der seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt und Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG erzielt. Der vorläufige Gewinn war gegeben und es mussten Einzelsachverhalte hinsichtlich ihrer Gewinnwirkung geprüft werden.

Das Betriebsgrundstück wurde unentgeltlich (§ 11d Abs. 1 Satz 1 EStDV) erworben und ist aufgrund der betrieblichen Nutzung mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG) einzulegen. Die Einlage ins Betriebsvermögen ist noch kein Fall des § 23 EStG. Erst die Veräußerung führt zu einem privaten Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG. Die Freigrenze des § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG ist überschritten. Die Wertsteigerung im Betriebsvermögen ist als laufender Gewinn in der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG zu erfassen.

Die Entnahme des Transportfahrrads für steuerbegünstigte Zwecke fällt unter das sog. Buchwertprivileg nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG. Die Sachspende ist grundsätzlich auch begünstigt nach § 10b Abs. 1 EStG. Eine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt nicht. § 3 Abs. 9a UStG kommt nicht zur Anwendung.

Die Bewirtungskosten (inkl. Trinkgeld) für den Steuerberater sind nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG nur beschränkt (zu 70 %) als Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies hat nach § 15 Abs. 1a Satz 2 UStG keine Auswirkungen auf den VorSt-Abzug. Eine Bildung von Rückstellungen für die Steuererklärungen ist bei einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht möglich.

Der Scheck des Kunden ist bereits mit der Entgegennahme in 2013 anzusetzen (H 11 EStH „Scheck“). Die Insolvenz führt dazu, dass keine Einnahmen mehr zu erwarten sind. Somit ist bei der nachfolgenden Bilanzierung keine Aktivierung erforderlich. Die entstandene USt ist nach § 17 UStG zu berichtigen.

Die Geschäftsaufgabe fällt unter § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG. Für die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 Abs. 2 und 3 EStG sind die Buchwerte nach der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 5 EStG zum Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe anzusetzen. Damit ist ein Wechsel der Gewinnermittlungsart (R 4.6 EStR) durchzuführen und der Übergangsgewinn berechnet werden.

Der Räumungsverlauf gehört zum begünstigten Aufgabegewinn (H 16.9 EStH „Räumungsverkauf“). Die Tilgung der betrieblichen Verbindlichkeiten bei der Hausbank haben keine Gewinnwirkung, die Vorfälligkeitsentschädigungen sind Veräußerungskosten. Die Entnahme des Fahrrads führt zur Aufdeckung stiller Reserven, die Teil des begünstigten Aufgabegewinns sind. Der Verkauf der BGA und des Umlaufvermögens gehört zum begünstigten Aufgabegewinn (H 16.9 EStH „Umlaufvermögen“). Es ist eine Umsatzsteuerverbindlichkeit zu passivieren. Der Erlös aus der frühzeitigen Auflösung des Mietverhältnisses hängt mit der Betriebsaufgabe zusammen und gehört zum begünstigten Aufgabegewinn. Die Mietzahlungen inkl. Betriebskosten sind Betriebsausgaben und mindern den laufenden Gewinn.

Der Sachverhalt hatte damit zwei Schwerpunkte: Einerseits einige Sachverhalte aus dem Bereich Gewinnermittlung durch eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung und andererseits der Bereich der Betriebsaufgabe einschließlich dem Wechsel der Gewinnermittlungsart.

Teil II: Körperschaftsteuer

Sachverhalt 1a

Es war zu erkennen, dass die gewerbesteuerliche Gewinnermittlung nach § 7 Satz 4 GewStG der einkommen- und körperschaftsteuerlichen Vorgehensweise folgt, so dass für die Ausschüttung der B-GmbH ausschließlich § 8b KStG greift, weil an der G-KG nur die A-GmbH zu 100 % beteiligt ist.

Durch die Beteiligung der G-KG an der B-GmbH von nur 8 % greift damit grundsätzlich auch § 8b Abs. 4 KStG. Damit wäre die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG ausgeschlossen.

Allerdings ist die A-GmbH selbst unmittelbar ebenfalls zu 8 % an der B-GmbH beteiligt. Somit ist nach § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG die Beteiligung der G-KG an der B-GmbH der A-GmbH zuzurechnen. Somit beträgt die maßgebende Beteiligung der A-GmbH an der B-GmbH 16 % und damit nicht weniger als 10 %. Folglich ist doch die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG anzuwenden. Dies gilt nach § 7 Satz 4 GewStG auch für die GewSt. Somit ermittelt sich der GewSt-Messbetrag wie folgt:

bisheriger Gewinn der G-KG 2014	200.000 €
Steuerbefreiung der Ausschüttung	./ 8.000 €
nicht abzugsfähige Betriebsausgaben § 8b Abs. 5 KStG: 5 % =	<u>400 €</u>
berichtigter steuerlicher Gewinn	<u>192.400 €</u>

Für Zwecke der Gewerbesteuer ist nach herrschender Literaturmeinung (Pung, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b Rz. 267) auf Ebene der G-KG nur auf die Beteiligungsquote der Personengesellschaft abzustellen - und nicht wie im Rahmen des § 8b Abs. 4 KStG auf die durchgerechnete Beteiligungsquote der A-GmbH. Somit greift wegen der unmittelbaren Beteiligung der KG von nur 8 % die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG. Die Hinzurechnung beträgt unter Abzug der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben 7.600 €.

Somit ermittelt sich der Gewerbesteuermessebetrag der G-KG wie folgt:

berichtigter steuerlicher Gewinn	192.400 €
Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG	<u>7.600 €</u>
Zwischenergebnis	200.000 €
Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG	<u>./ 24.500 €</u>
Gewerbeertrag (Abrundung nach § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht erforderlich)	<u>175.500 €</u>

Gewerbesteuermessbetrag: $175.500 \text{ €} \times 3,5 \%$ (§ 11 Abs. 2 GewStG;
abgerundet nach R 14.1 Satz 3 GewStR auf volle €)

6.142 €

Sachverhalt 1b

Wegen des abweichenden Wirtschaftsjahrs der A-GmbH vom 1.10. bis 30.9. ist beim Einkommen 2014 nach § 4a Abs. 2 Nr. 2 EStG der Gewinn der A-GmbH des Wirtschaftsjahrs vom 1.10.2013 bis zum 30.9.2014 in Höhe von 200.000 € zu erfassen.

a) Beteiligung G-KG

Dem abweichenden Wirtschaftsjahr der A-GmbH vom 1.10. bis 30.9.2014 ist der Gewinnanteil der G-KG für das Jahr 2013 zuzurechnen, weil nur das Wirtschaftsjahr der G-KG vom 1.1.2013 bis 31.12.2013 im maßgebenden Wirtschaftsjahr der A-GmbH vom 1.10. bis 30.9.2014 endet (BFH, Urteil vom 20.1.1965 I 12/62 U, BStBl 1965 III S. 296).

Weil bisher kein Gewinnanteil erfasst wurde, erhöht sich der steuerliche Gewinn und das Einkommen der A-GmbH in 2014 um den Gewinnanteil 2013 der G-KG in Höhe von 100.000 €

b) Beteiligung an der B-GmbH in Höhe von 8 %

Wie bereits unter Aufgabe 1 dargestellt, findet § 8b Abs. 4 KStG keine Anwendung. Somit ist auch die der A-GmbH unmittelbar zugeflossene Ausschüttung in Höhe von 8.000 € nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei; es entstehen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe von 400 €

Der Gewinn und das Einkommen der A-GmbH ist damit um 7.600 € zu kürzen.

Im Sachverhalt ist nur dargestellt, dass die Bruttogewinnausschüttung in Höhe von 8.000 € als Ertrag erfasst wurde. U. E. muss damit auch unterstellt werden, dass die Kapitalertragsteuer sowie SolZ. einbehalten und als Aufwand abgezogen wurde. In Höhe der Kapitalertragsteuer und des SolZ. liegen nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

c) Beteiligung an der S-GmbH in Höhe von 17 %

Die maßgebende Beteiligung der A-GmbH an der S-GmbH beträgt nicht weniger als 10 %. Diese Beteiligung hat auch bereits zum 1.1.2014 bestanden. Auch bei abweichenden Wirtschaftsjahr ist für Zwecke des § 8b Abs. 4 KStG nur auf den Beginn des Kalenderjahrs abzustellen (Pung, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b Rz. 267); nicht auf den Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahrs. Folglich greift die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 1 KStG.

Somit ist die Bruttoausschüttung in Höhe von 15.000 € steuerfrei. Es entstehen nicht abzugsfähige Betriebsausgaben in Höhe von $15.000 \text{ €} \times 5 \%$ = 750 €. U. E. muss auch hier unterstellt werden, dass die Kapitalertragsteuer sowie SolZ. einbehalten und als Aufwand abgezogen wurde. In Höhe der Kapitalertragsteuer und des SolZ. liegen nach § 10 Nr. 2 KStG nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Sachverhalt 1c

Ausgangsgröße ist nach § 7 GewStG der korrigierte körperschaftsteuerliche Gewinn unter Berücksichtigung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben und Steuerbefreiungen nach § 8b KStG.

a) Beteiligung G-KG

Es hat nur eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG in Höhe des erfassten Gewinnanteils zu erfolgen (Pung, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b Rz. 267).

b) Beteiligung an der B-GmbH

Für Zwecke der GewSt sind die mittelbare und die unmittelbare Beteiligung zusammenzurechnen (Pung, in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 8b Rz. 267). Es würde grundsätzlich die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG greifen.

Jedoch ist die Gewinnausschüttung bereits nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei und damit nicht im Gewerbeertrag enthalten. Damit scheidet auch hinsichtlich der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach 8b Abs. 5 KStG eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG aus.

c) Beteiligung an der S-GmbH in Höhe von 17 %

Problematisch ist, dass die Beteiligung von 17 % zwar zum 1.1.2014 bereits bestanden hat, nicht jedoch zu Beginn des abweichenden Wirtschaftsjahrs am 1.10.2013.

Die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG sind nur erfüllt, wenn die Beteiligung von mindestens 15 % bereits zu Beginn des Erhebungszeitraums vorgelegen hat. Erhebungszeitraum ist nach § 14 Satz 2 GewStG das Kalenderjahr. Somit ist entscheidend, ob die Beteiligung zum 1.1.2014 bereits gehalten wurde. Das ist der Fall.

Es gilt folglich das Gleiche wie für die Beteiligung an der B-GmbH: Die Gewinnausschüttung ist bereits nach § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei und damit nicht im Gewerbeertrag enthalten. Damit scheidet auch hinsichtlich der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben nach 8b Abs. 5 KStG eine Kürzung nach § 9 Nr. 2a Satz 4 GewStG aus.

Anmerkung zur Schwierigkeit des Sachverhalts

Durch das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr der A-GmbH hat sich der Schwierigkeitsgrad der ansonsten lösbaren Aufgaben erheblich erhöht.

Sachverhalt 1d

Die A-GmbH hält 20 % der Anteile an einer AktG im Rahmen einer Wertpapierleihe. Diese Problematik ist in § 8b Abs. 10 KStG geregelt. Die von der A-GmbH zu zahlende Leihgebühr darf nach der Regelung des § 8b Abs. 10 Satz 1 KStG nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Die Befreiung der Dividende § 8b Abs. 1 KStG bleibt bestehen. Insoweit liegen nach § 8b Abs. 5 KStG auch 5 % nicht abzugsfähige Betriebsausgaben vor.

Bei der Stadt Köln (Hoheitsvermögen) stellt die Leihgebühr Einkünfte dar, die zur beschränkten Steuerpflicht führen (§ 2 Nr. 2 2. Halbsatz KStG). Es ist nach § 32 Abs. 3 KStG ein Steuerabzug vorzunehmen (wie laut Sachverhalt geschehen). Die Steuerschuld ist durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung findet nicht statt.

Wertung:

Dieser Teil des Sachverhaltes 1 war durchaus exotisch und dürfte zu größten Schwierigkeiten bezüglich der Behandlung der Leihgebühr geführt haben.

Sachverhalt 2

Sachverhalt beschäftigt sich mit dem Erwerb eigener Anteile durch eine GmbH zu einem überhöhten Kaufpreis (vGA). Darzustellen war das zu versteuernde Einkommen und die Auswirkungen auf das Einlagekonto bei der GmbH. Ebenso darzustellen waren die Auswirkungen auf die Einkommensteuer der natürlichen Person, die den Anteil an die GmbH veräußert hat. Bei der natürlichen Person lag die Option zum Teileinkünfteverfahren vor. Daneben war die bisherige Buchung des überhöhten Preises über Aufwand zu prüfen.

Folgen:

- Korrektur der Aufwandsbuchung bzw. des überhöhten Preises gegen Rücklage
- Überhöhter Preis als vGA, jedoch mangels Aufwandsbuchung keine Korrektur nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG
- vGA bei Gesellschafterin Einkünfte aus § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG mit Anwendung des § 3 Nr. 40 Buchstabe d EStG
- Da Kaufpreis über Nennbetrag liegt, führt Nennbetrag der eigenen Anteile zum Zugang § 27 KStG. Kein Abgang durch Auszahlung, da Leistung größer wie ausschüttbarer Gewinn.
- Gesellschafter hat durch Verkauf des Anteils Einkünfte aus § 17 EStG nach dem Teileinkünfteverfahren.