

# Übungsklausur aus dem Körperschaftsteuerrecht und internationalen Steuerrecht

## Komplexe „Klassiker“ im „Doppelpack“

Bernhard Suck\*

Die nachfolgende Klausur unterstützt Kandidaten und Kandidatinnen bei der Vorbereitung auf die StB-Prüfung sowie bei der Vorbereitung auf die Laufbahnprüfung des gehobenen Dienstes der Finanzverwaltung. Sie umfasst zwei unabhängig voneinander zu lösende Sachverhalte. Themen der Klausur sind: verdeckte Gewinnausschüttung, verdeckte Einlage, Beteiligungserträge einer Personengesellschaft, Pensionsrückstellung, negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten, steuerliches Einlagekonto, DBA Tunesien, Option zur Körperschaftsteuer. Für die Bearbeitung sollten sechs Zeitstunden eingeplant werden (davon für den Sachverhalt 1 ca. 2 Stunden 15 Minuten und für den Sachverhalt 2 ca. 3 Stunden 45 Minuten). Rechtsstand ist April 2022. Der Schwierigkeitsgrad ist hoch.

### I. Sachverhalte

#### Sachverhalt 1

Die Peter Christ GmbH (PC-GmbH) betreibt einen Handel mit Computern und Computer-Zubehör. Geschäftsleitung und Sitz der PC-GmbH befinden sich in Paderborn. Alleiniger Gesellschafter ist seit Jahren der am 1.8.1973 geborene Peter Christ (PC). Seit dem 1.4.2021 ist PC auch als alleiniger Geschäftsführer tätig. Zuvor hatte PC eine solche Funktion noch nie inne.

Im Wj. = Kj. 2021 hat die PC-GmbH einen Jahresüberschuss (JÜ) i. H. von 260.000,00 € erwirtschaftet.

#### Folgende Geschäftsvorfälle sind körperschaftsteuerlich zu würdigen:

1. Im Wj. 2021 hat die PC-GmbH KSt-Vorauszahlungen i. H. von 100.000,00 € sowie Vorauszahlungen auf den SolZ i. H. von 5.500,00 € geleistet und zu Lasten des JÜ 2021 verbucht.
2. PC hatte der PC-GmbH am 1.9.2018 ein Darlehen i. H. von 150.000,00 € gewährt. Der vereinbarte Zinssatz beläuft sich auf 1 %; der marktübliche Zinssatz betrug zum Zeitpunkt der Darlehensaufnahme 6 %. Die Zinsen sind nachschüssig jeweils zum 30.6. und 31.12. zu zahlen. Am 1.1.2021 verzichtete PC endgültig auf seine Darlehensforderung. Zum Zeitpunkt des Verzichts hatte die Darlehensforderung nur noch einen Wert von 60 % des Nennwerts. Die PC-GmbH buchte den Geschäftsvorfall wie folgt:

Darlehensverbindlichkeit	150.000,00 €	an	Außerordentliche Erträge	150.000,00 €
--------------------------	--------------	----	--------------------------	--------------

Weitere Buchungen erfolgten nicht. Das Einkommen des PC, zu dessen Privatvermögen die Darlehensforderung und die Beteiligung an der PC-GmbH gehören, wurde durch diesen Vorgang nicht gemindert.

3. Die PC-GmbH ist zu 30 % an der Renz & Franck OHG (R & F OHG) beteiligt, die im Wj. = Kj. 2021 Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. H. von 400.000,00 € erzielt hat. Weiterer Gesellschafter der R & F OHG ist zu 70 % Reimar Renz (R) mit Wohnsitz in Recklinghausen. Die R & F OHG ist ihrerseits seit 1.1.2018 zu 40 % am Stammkapital der Software GmbH (S-GmbH) mit Geschäftsleitung und Sitz in Solingen beteiligt. Die Gesellschafterversammlung der S-GmbH hat am 12.5.2021 eine Gewinnausschüttung i. H. von 400.000,00 € beschlossen. Die R & F OHG buchte den Geschäftsvorfall wie folgt:

Sonstige Forderungen	160.000,00 €	an	Beteiligungserträge	160.000,00 €
----------------------	--------------	----	---------------------	--------------

\* Dipl.-Finanzwirt, Kassel.

Der auf die R & F OHG entfallende (Brutto-)betrag von 160.000,00 € ist in den Einkünften der R & F OHG i. H. von 400.000,00 € enthalten.

Am 19.5.2021 überwies die S-GmbH der R & F OHG die Ausschüttung nach Abzug der KapEst und des SolZ zur KapEst. Die Buchung der R & F OHG lautete:

Bank	117.800,00 €	an	Sonstige Forderungen	160.000,00 €
Privatentnahme R	29.540,00 €			
Verrechnungskonto PC-GmbH	12.660,00 €			

Das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der R & F OHG örtlich zuständige Betriebs-FA trifft im Gewinnfeststellungsbescheid 2021 folgende Feststellungen:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	400.000,00 €
Darin enthaltene laufende Einkünfte, die unter §§ 3 Nr. 40 , 3c Abs. 2 EStG, § 8b KStG fallen	160.000,00 €
Davon entfallen auf die PC-GmbH	48.000,00 €
Davon entfallen auf R	112.000,00 €
Gewinnverteilung PC-GmbH	120.000,00 €
Gewinnverteilung R	280.000,00 €

Die R & F OHG hatte im Jahr 2021 Darlehenszinsen i. H. von 25.000,00 € aufgewendet, die die o. a. Einkünfte gemindert haben. Das Darlehen hatte sie im Jahr 2018 aufgenommen, um ihre Beteiligung an der S-GmbH zu erwerben.

Die PC-GmbH hat die auf sie entfallenden anteiligen Einkünfte aus der Beteiligung an der R & F OHG i. H. von 120.000,00 € zutreffend gewinnerhöhend gebucht.

- Die PC-GmbH hält seit Jahren alle Anteile an der Trans Sociedad Anonima (Trans SA) mit Geschäftsleitung und Sitz in Lima/Peru. Die SA peruanischen Rechts entspricht von ihrer Struktur her einer AG nach deutschem Recht. Vorliegend betreibt die Trans SA Anlagen, die dem Fremdenverkehr dienen. Dabei erzielt sie seit mehr als sechs Jahren Verluste. Aus diesem Grund hat die PC-GmbH im Jahr 2021 eine TW-Abschreibung i. H. von 200.000,00 € auf die Anteile an der Trans SA vorgenommen.
- Am 19.12.2021 verschenkte die PC-GmbH zwei Computer an Freunde des PC, die keine Geschäftspartner der PC-GmbH waren. Im Zeitpunkt der Anschaffung dieser Computer (11.9.2021) hatte die PC-GmbH wie folgt gebucht:

Wareneinkauf	2.000,00 €	an	Bank	2.380,00 €
VoSt	380,00 €			

Der Verwendungszweck stand am 11.9.2021 noch nicht fest. Am 19.12.2021 betrug der Einkaufspreis pro Computer 900,00 € netto. Bei einem Verkauf der Computer an fremde Dritte hätte die PC-GmbH 1.500,00 € zzgl. USt pro Computer erzielt.

Die Schenkungen wurden in der Buchführung der PC-GmbH nicht erfasst.

- Dem PC wurde am 1.4.2021 schriftlich und zivilrechtlich wirksam mit Beginn ab Vollendung seines 67. Lebensjahres eine Pensionszusage erteilt. Die PC-GmbH hat aufgrund der Zusage unter Berücksichtigung des § 6a EStG in ihrer Steuerbilanz auf den 31.12.2021 eine Pensionsrückstellung i. H. von zutreffend 40.000,00 € gebildet. Die Zuführung zu dieser Rückstellung wurde zutreffend gebucht. Zur Finanzierung der Zusage schloss die PC-GmbH im Jahr 2021 eine Rückdeckungsversicherung (Lebensversicherung) ab, für die sie im Jahr 2021 eine Prämie i. H. von 15.000,00 € zahlte, die den JÜ 2021 gemindert hat. Der Rückdeckungsanspruch gegenüber der Versicherung ist zum 31.12.2014 mit 18.000,00 € zu bewerten und entsprechend aktiviert worden.
- Die Gesellschafterversammlung der PC-GmbH beschloss am 18.3.2021, für das Wj. 2020 einen Betrag von 140.000,00 € auszuschütten. Die Gewinnausschüttung wurde PC nach Abzug von KapEst und SolZ am 25.3.2021 überwiesen.
- Auf den 31.12.2020 wurde der Bestand des steuerlichen Einlagekontos der PC-GmbH i. H. von 20.000,00 € gesondert festgestellt.

**Sachverhalt 2**

Alfred Adorf (A) mit Wohnsitz in Aachen und Beya Badra (B) mit Wohnsitz in Tunis/Tunesien sind zu je 50 % am laufenden Gewinn/Verlust und den stillen Reserven der Adorf & Badra OHG (AB-OHG) mit Geschäftsleitung in Aachen beteiligt. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen. A ist auch Geschäftsführer der AB-OHG. Für seine Tätigkeit erhält A eine monatliche Vergütung i. H. von 11.000,00 €. Mit einem Geschäftsführer, der nicht Gesellschafter der AB-OHG ist, wäre eine monatliche Vergütung i. H. von 9.000,00 € vereinbart worden.

Wj. der AB-OHG ist das KJ. Die AB-OHG übt ihre Tätigkeit in einem angemieteten Gebäude in Aachen aus. Gegenstand der Tätigkeit ist der Handel mit und die Reparatur von Kfz.

A und B beantragen am 29.11.2021 mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung beim FA Aachen, die AB-OHG ab dem 1.1.2022 steuerlich wie eine GmbH zu behandeln. Die Steuerbelastung soll so gering wie möglich ausfallen.

Die vorläufige Steuerbilanz (StB) der AB-OHG auf den 31.12.2021 stellt sich vereinfacht wie folgt dar:

<b>Aktiva</b>	<b>StB AB-OHG 31.12.2021</b>		<b>Passiva</b>
Anlagevermögen	1.000.000,00 €	Kapital I A	300.000,00 €
Umlaufvermögen	800.000,00 €	Kapital II A	200.000,00 €
		Kapital I B	300.000,00 €
		Kapital II B	200.000,00 €
		Verbindlichkeiten	800.000,00 €
	<b>1.800.000,00 €</b>		<b>1.800.000,00 €</b>

Im AV sind keine WG des unbeweglichen Vermögens enthalten. In den WG des AV sind stille Reserven i. H. von 200.000,00 € enthalten.

Auf dem Kapitalkonto I ist die jeweilige Festkapitaleinlage verbucht, auf dem Kapitalkonto II die jeweiligen Gewinn- und Verlustanteile sowie Einlagen und Entnahmen.

B ist zudem Eigentümerin eines in Aachen belegenen unbebauten Grundstücks. Die diesbezügliche Sonderbilanz (SoB) auf den 31.12.2021 stellt sich wie folgt dar:

<b>Aktiva</b>	<b>SoB B 31.12.2021</b>		<b>Passiva</b>
Grundstück	900.000,00 €	Mehrkapital B	900.000,00 €
	<b>900.000,00 €</b>		<b>900.000,00 €</b>

Im Grundstück der B sind stille Reserven i. H. von 300.000,00 € enthalten.

B überträgt das Grundstück nicht auf die AB-OHG, sondern vermietet es ab 1.1.2022 an die optierende AB-OHG für monatlich 12.000,00 €. Diese nutzt das Grundstück als Abstellplatz für gebrauchte Kfz. Mit einem Vermieter, der nicht Gesellschafter der AB-OHG ist, wäre eine monatliche Miete i. H. von 14.000,00 € vereinbart worden.

Die AB-OHG erwirtschaftet im Wj. 2022 einen JÜ lt. StB i. H. von 333.333,00 €. Die an A im Jahr 2022 gezahlten Vergütungen i. H. von (12 x 11.000,00 € =) 132.000,00 € sowie die im Jahr 2022 an B gezahlte Miete i. H. von (12 x 12.000,00 € =) 144.000,00 € haben den o. a. JÜ jeweils als betrieblichen Aufwand gemindert.

A hat im Laufe des Wj. 2022 Privatentnahmen i. H. von 8.000,00 € getätigt, und B hat im Wj. insgesamt 6.000,00 € für private Zwecke entnommen. Nach dem Gesellschaftsvertrag ist vereinbart, dass Vorauszahlungen auf den Gewinn gemäß der gesetzlichen Bestimmung vorgenommen werden dürfen.

Die AB-OHG hatte des Weiteren im Jahr 2005 eine 50 %ige Beteiligung an der Neumann GmbH (N-GmbH) mit Sitz und Geschäftsleitung in Neukirchen erworben. Im Jahr 2022 nahm die N-GmbH eine oGA i. H. von 40.000,00 € vor, für die Beträge ihres steuerlichen Einlagekontos nicht verwendet wurden.

Die optierende AB-OHG buchte die auf sie entfallende Dividende im Wj. 2022 wie folgt:

Bank	14.725,00 €	an	Beteiligungserträge	20.000,00 €
Privatentnahme A	2.637,50 €			
Privatentnahme B	2.637,50 €			

Die Steuerbescheinigung i. S. des § 45a Abs. 2 EStG liegt vor.

## II. Aufgabenstellung

### Sachverhalt 1

- Ermitteln Sie das zVE 2021 der PC-GmbH. Welche Feststellungen sind auf der Ebene der R & F OHG durchzuführen und welche Rechtsfolgen ergeben sich in Bezug auf die Ermittlung des Einkommens 2021 bei der PC-GmbH? Soweit erforderlich, erläutern Sie auch verfahrensrechtliche Aspekte.
- Schreiben Sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der PC-GmbH auf den 31.12.2021 fort.

### Sachverhalt 2

- Prüfen Sie, ob und inwieweit die Voraussetzungen i. S. des § 1a KStG erfüllt sind, und stellen Sie dar, welche Rechtsfolgen sich ergeben.
- Ermitteln Sie das zVE 2022 der optierenden AB-OHG.
- Ermitteln Sie den Bestand des steuerlichen Einlagekontos der optierenden AB-OHG auf den 1.1.2022 und den 31.12.2022.
- Nehmen Sie zur persönlichen und sachlichen ESt-Pflicht von A und B im Jahr 2022 Stellung.

## III. Bearbeitungshinweise

### Sachverhalt 1

- ▶ Auf § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG und auf gewerbsteuerliche Auswirkungen ist **nicht** einzugehen.
- ▶ Die Gesamtausstattung des PC hält einem Fremdvergleich stand.
- ▶ Die PC-GmbH erbringt ausschließlich Umsätze, die zum VoSt-Abzug berechtigen.
- ▶ Die Summe des Eigenkapitals auf den 31.12.2020 beläuft sich auf 235.000,00 €, das Stammkapital auf 80.000,00 €.
- ▶ Auf latente Steuern ist nicht einzugehen.
- ▶ Bei der Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen sind sich ergebende Centbeträge kaufmännisch zu runden.

### Sachverhalt 2

- ▶ Den Text des DBA Tunesien v. 8.2.2018 (BGBl 2018 II S. 710, BStBl 2020 I S. 264) finden Sie in der NWB Datenbank unter NWB AAAAH-29902. Das DBA ist ab 1.1.2020 anzuwenden. Das Revisionsprotokoll ist derzeit Gegenstand von Verhandlungen.
- ▶ Die nach § 27 Abs. 3 KStG erforderlichen Steuerbescheinigungen wurden erteilt.
- ▶ Die Anteile an der optierenden AB-OHG gehören bei A und B je zum Privatvermögen.
- ▶ Auf § 23 UmwStG ist nicht einzugehen.

## IV. Lösungshinweise

### Sachverhalt 1

#### a) Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 2021 der PC-GmbH

Die PC-GmbH hat ihre Geschäftsleitung i. S. des § 10 AO und ihren Sitz i. S. des § 11 AO in Paderborn und somit im Inland. Sie ist daher unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Die unbeschränkte KSt-Pflicht erstreckt sich auf sämtliche Einkünfte (§ 1 Abs. 2 KStG), es sei denn, Regelungen von DBA gehen vor (§ 2 Abs. 1 AO). [ 2,0]

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG bemisst sich die KSt nach dem zVE. Nach § 7 Abs. 2 KStG ist das zVE das Einkommen i. S. des § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24 und 25 KStG, die bei einer GmbH jedoch nicht zum Ansatz kommen. Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG und des KStG (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG). [ 3,0]

Alle Einkünfte der PC-GmbH sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln, weil sie eine unbeschränkt Stpfl. i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG ist (§ 8 Abs. 2 KStG). [ 1,0]

Der Gewinn der PC-GmbH ist nach dem Wj. zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse macht (§ 7 Abs. 4 Satz 1 KStG), hier also für das dem Kj. entsprechende Wj. 2021, weil sie verpflichtet ist, Bücher nach den Vorschriften des HGB zu führen (§§ 6, 238 HGB, 13 Abs. 3 GmbHG). [ 2,0]

Auszugehen ist von dem Ergebnis lt. Handelsbilanz (HB), § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Ausgangsgröße ist der **JÜ 2021** i. H. von **260.000,00 €**. [ 1,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 1**

Die für das Jahr 2021 geleisteten **KSt-Vorauszahlungen** i. H. von 100.000,00 € stellen Steuern vom Einkommen, mithin nichtabziehbare Aufwendungen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG, dar. Da sie den JÜ 2021 gemindert haben, ist insoweit eine Hinzurechnung bei der Ermittlung des Einkommens 2021 vorzunehmen. Dasselbe gilt zudem für die **Vorauszahlungen auf den SolZ** i. H. von 5.500,00 €; auch diese sind hinzuzurechnen (H 10.1 Nichtabziehbare Steuern, 3. SpStr. KStH): + 100.000,00 € + 5.500,00 € = + **105.500,00 €**. [ 2,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 2**

Der endgültige Verzicht des PC auf seine Darlehensforderung gegenüber der PC-GmbH stellt eine **vE** dar, weil PC als Gesellschafter der PC-GmbH dieser außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (**R 8.9 Abs. 1 KStR**). [ 2,0]

Ein einlagefähiger Vermögensvorteil liegt vor, weil der Vorteil in der Steuerbilanz der PC-GmbH zum Wegfall der Darlehensverbindlichkeit führt (**H 8.9 Einlagefähiger Vermögensvorteil KStH**). Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist gegeben, da ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns diesen Vermögensvorteil der PC-GmbH nicht eingeräumt hätte (**R 8.9 Abs. 3 Satz 2 KStR, H 8.9 Gesellschaftsrechtliche Veranlassung KStH**). [ 3,0]

Die Bewertung der vE hat mit dem **TW** zu erfolgen, hier also mit (60 % des Nennwerts von 150.000,00 € =) 90.000,00 € (**§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, R 8.9 Abs. 4 Satz 1 KStR**).<sup>1</sup> [ 1,5]

Aufgrund der Buchung der PC-GmbH hat sich der Wegfall der Darlehensverbindlichkeit i. H. von 150.000,00 € gewinnerhöhend ausgewirkt.

Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens der Empfänger-Körperschaft (PC-GmbH) auswirken (**§ 8 Abs. 3 Satz 3 KStG**). Soweit vE den Steuerbilanzgewinn der Körperschaft erhöht haben, sind sie außerbilanziell bei der Ermittlung des zVE in Abzug zu bringen. Das gilt nicht, soweit die vE das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat (**§ 8 Abs. 3 Satz 4 KStG**). Dies ist jedoch lt. Sachverhalt nicht der Fall. [ 3,0]

Da die vE mit 90.000,00 € zu bewerten ist, erfolgt außerbilanziell ein Abzug in dieser Höhe: **./ 90.000,00 €**. [ 1,5]

Infolge des Verzichts des PC auf seine Darlehensforderung am 1.1.2021 entstehen ab diesem Zeitpunkt keine Zinsansprüche mehr. Daher ergeben sich insoweit keine weiteren körperschaftsteuerlichen Folgen (**H 8.9 Verzicht auf Tätigkeitsvergütungen, 2. SpStr. KStH analog**). [ 1,5]

In Höhe der Differenz des marktüblichen Zinssatzes (6 %) zum tatsächlich vereinbarten Zinssatz (1 %) ist eine Nutzungseinlage gegeben, die nicht Gegenstand einer verdeckten Einlage sein kann, weil es sich insoweit aus der Sicht der Gesellschaft nicht um einen bilanzierungsfähigen Vermögensvorteil handelt (**H 8.9 Nutzungsvorteile KStH**). [ 2,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 3**

Die Gewinnausschüttung der S-GmbH ist i. R. der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der R & F OHG für das Jahr 2021 zu erfassen (**§§ 179 Abs. 1, Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO**). Dabei wurde lt. Sachverhalt die Bruttomethode angewen-

#### HINWEIS

In Höhe von 90.000,00 € erfolgt ein Zugang beim **steuerlichen Einlagekonto** (s. u.).

<sup>1</sup> BFH, Beschluss v. 9.6.1997 - GrS 1/94, BStBl 1998 II S. 307 NWB HAAAA-96167.

det. Dies bedeutet, dass die Gewinnausschüttung im Gewinnfeststellungsbescheid 2021 i. H. von 160.000,00 € brutto – einschließlich der KapESt und des SolZ zur KapESt – vor Anwendung der §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG, 8b KStG angesetzt und der auf die PC-GmbH entfallende Anteil i. R. der Gewinnverteilung i. H. von 48.000,00 € festgestellt wurde. [ 4,0]

Fraglich ist, ob die Vorschrift des **§ 8b KStG**<sup>2</sup> aus verfahrensrechtlicher Sicht erst auf der Ebene des Anteilseigners – der PC-GmbH – zur Anwendung kommen darf, weil der Gewinnfeststellungsbescheid 2021 als Grundlagenbescheid im Verhältnis zum KSt-Bescheid 2021 der PC-GmbH Bindungswirkung entfaltet (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). [ 2,0]

Nach dieser Vorschrift sind Feststellungsbescheide u. a. für Steuerbescheide (Folgebescheide) bindend, soweit die in den Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen für diese Folgebescheide von Bedeutung sind. Dies könnte hier im Ergebnis bedeuten, dass die auf die PC-GmbH entfallende Gewinnausschüttung i. H. von 48.000,00 € im zVE 2021 der PC-GmbH bindend enthalten sein muss. [ 1,5]

Das ist jedoch nicht der Fall. Denn nach der **BFH-Rspr.** können bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen die Einkünfte, die dem Halbeinkünfte- oder Teileinkünfteverfahren unterliegen, in voller Höhe („brutto“) als „andere Besteuerungsgrundlage“ i. S. des **§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** bindend festgestellt werden, sofern aus den weiteren Feststellungen des Bescheids für einen verständigen Empfänger zweifelsfrei erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte unter Anwendung der **§§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG** ein zusätzlicher Rechenschritt notwendig ist.<sup>3</sup> Vorliegend ist im Gewinnfeststellungsbescheid 2021 auch die Feststellung enthalten, dass auf die im Gesamtgewinn der R & F OHG enthaltene Gewinnausschüttung i. H. von brutto 160.000,00 € die §§ 3 Nr. 40, 3c Abs. 2 EStG und § 8b KStG Anwendung finden, und hiervon 48.000,00 € auf die PC-GmbH entfallen. [ 6,0]

Diese Feststellung gehört zum Regelungsinhalt des Gewinnfeststellungsbescheids 2021 und stellt nicht lediglich eine bloße Begründung desselben dar.<sup>4</sup> [ 1,0]

Im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der R & F OHG ist weiterhin festzustellen, dass im Jahr 2021 **Zinsen** i. H. von 25.000,00 € aufgewendet wurden, die Betriebsausgaben darstellen. Hiervon entfällt auf die PC-GmbH ein Betrag von **7.500,00 €**. [ 1,5]

Bei der Ermittlung des Einkommens 2021 der PC-GmbH ist **§ 8b Abs. 1 KStG** anzuwenden, da es sich um Bezüge i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt. Die Vorschrift des § 8b Abs. 1 KStG greift auch, wenn diese Bezüge – wie im vorliegenden Fall – dem Stpfl. i. R. des Gewinnanteils aus einer Mitunternehmerschaft (MU) zugerechnet werden (**§ 8b Abs. 6 Satz 1 KStG**). [ 2,0]

Da der Beteiligungsertrag i. H. von 48.000,00 € erfolgswirksam erfasst wurde, ist insoweit ein Abzug bei Ermittlung des Einkommens 2021 der PC-GmbH vorzunehmen: **./ 48.000,00 €**. [ 0,5]

Nach § 8b Abs. 6 Satz 1 KStG gilt auch § 8b Abs. 5 KStG. Von den Bezügen i. S. des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten daher 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (**§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG**), hier also (5 % von 48.000,00 € =) 2.400,00 €. Dieser Betrag ist hinzuzurechnen: **+ 2.400,00 €**. [ 1,0]

Die Höhe der tatsächlichen, auf die PC-GmbH entfallenden Aufwendungen – 7.500,00 € – ist unbeachtlich, denn § 8b Abs. 5 Satz 1 KStG ist abschließend und § 3c Abs. 1 EStG nicht anzuwenden (**§ 8b Abs. 5 Satz 2 KStG**). [ 1,5]

Die einbehaltene KapESt i. H. von (25 % von 160.000,00 € =) 40.000,00 € sowie der darauf entfallende SolZ i. H. von (5,5 % von 40.000,00 € =) 2.200,00 € sind ebenfalls auf der Ebene der R & F OHG gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 Abs. 5 Nr. 2 AO) und

2 Vgl. hierzu in der nächsten Ausgabe, SteuerStud 6/2022, den Beitrag und die Klausur von Baretta/Bauer/Mayr/Münch.

3 Vgl. BFH, Urteil v. 18.7.2012 - X R 28/10, BStBl 2013 II S. 444 NWB OAAAE-24990.

4 Vgl. BFH, Urteil v. 18.7.2012 - X R 28/10, BStBl 2013 II S. 444 NWB OAAAE-24990.



den beiden Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligung (R i. H. von 29.540,00 € und PC-GmbH i. H. von 12.660,00 €) zuzurechnen.

Diese Beträge kommen R sowie der PC-GmbH zugute und sind – wie geschehen – als Betriebseinnahme der R & F OHG und als entsprechende Entnahme des R zu behandeln (H 15.8 Abs. 3 GmbH – Beteiligung EStH) bzw. auf dem Verrechnungskonto der PC GmbH zu erfassen. Die insoweit vorgenommenen Buchungen der R & F OHG sind nicht zu beanstanden. [ 5,0]

In Höhe von (12.0000,00 € + 660,00 € =) **12.660,00 €** hat die PC-GmbH Ansprüche gegenüber dem für sie zuständigen FA. Eine Korrektur nach § 10 Nr. 2 KStG bei deren Einkommensermittlung 2021 erfolgt nicht, da weder die KapEst noch der darauf entfallende SolZ den JÜ 2021 gemindert hat. [ 2,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 4**

Hier ist die Anwendung des **§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Buchst. a EStG** zu prüfen. Danach dürfen negative Einkünfte aus dem Ansatz des niedrigeren TW eines zu einem BV gehörenden Anteils an einer Drittstaaten-Körperschaft nur mit positiven Einkünften der jeweils selben Art und aus demselben Staat ausgeglichen werden; sie dürfen auch nicht nach § 10d EStG abgezogen werden. Den negativen Einkünften sind Gewinnminderungen gleichgestellt (**§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 2a Abs. 1 Satz 2 EStG**). [ 2,0]

Die Voraussetzungen für die Anwendung dieser Vorschrift liegen vor, weil die **Trans SA** von ihrer Struktur her einer AG nach deutschem Recht entspricht und daher eine Körperschaft darstellt. Sie ist auch eine **Drittstaaten-Körperschaft**, weil sie ihre Geschäftsleitung und ihren Sitz in Peru, mithin nicht in einem Mitgliedstaat der EU oder des EWR hat (**§ 2a Abs. 2a Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG**). Zudem gehört der Anteil an der Trans SA zum BV der PC-GmbH. [ 3,0]

Ein Ausgleich der sich aus dem Ansatz des niedrigeren TW ergebenden Gewinnminderung ist im vorliegenden Fall nicht möglich, weil lt. Sachverhalt keine positiven Einkünfte derselben Art in Peru gegeben sind. Da die TW-Abschreibung sich mindernd auf den JÜ 2021 ausgewirkt hat, wäre danach außerbilanziell eine Hinzurechnung i. H. von 200.000,00 € vorzunehmen. [ 2,5]

Aus **§ 2a Abs. 2 Satz 2 EStG** könnte sich etwas anderes ergeben. Danach ist § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und 4 EStG nicht anzuwenden, wenn der Stpfl. nachweist, dass die in § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG genannten Voraussetzungen bei der Körperschaft entweder seit ihrer Gründung oder während der letzten fünf Jahre vor und in dem VZ vorgelegen haben, in dem die negativen Einkünfte bezogen werden. Das bedeutet, dass Verluste aus der Beteiligung i. S. von § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG ausgleichsfähig sind, wenn die Beteiligungsgesellschaft ihrerseits die Aktivitätsvoraussetzungen des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. [ 4,0]

Laut Sachverhalt betreibt die Trans SA Anlagen, die dem **Fremdenverkehr** dienen. Diese gewerblichen Leistungen sind **aus dem Katalog der aktiven Tätigkeiten i. S. des § 2a Abs. 2 Satz 1 EStG ausgenommen**. Daher bleibt es bei dem o. a. Ergebnis, dass die hier eingetretene Gewinnminderung (TW-Abschreibung) nicht ausgleichsfähig ist: **+ 200.000,00 €**. [ 2,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 5**

Hinsichtlich der **Schenkung der zwei Computer an Freunde des PC** liegt jeweils eine **vGA** vor, weil es sich um eine verhinderte Vermögensmehrung bei der PC-GmbH handelt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht (**R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR**). [ 3,0]

Die Minderung des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist zudem geeignet, bei PC einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (**H 8.5 I. Grundsätze – Zuflusseignung/Vorteilsgeneignung KStH**). [ 1,5]

Die verhinderte Vermögensmehrung ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Zwar erfolgten die Schenkungen nicht an den Gesellschafter PC, sondern an dessen Freunde.

#### HINWEIS

Die jeweiligen **Steuerabzugsbeträge** sind auf die **Est 2021 des R** bzw. auf die **KSt 2021 der PC-GmbH anzurechnen** (§ 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG). Gleiches gilt hinsichtlich des jeweiligen einbehaltenen **SolZ** (§ 1 Abs. 2 SolZG).

#### HINWEIS

1. Mit **Peru** wurde bisher **kein Abkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen** abgeschlossen.
2. Die am Schluss des VZ 2021 verbleibenden negativen Einkünfte (hier Gewinnminderung) i. H. von 200.000,00 € sind gesondert festzustellen (§ 2a Abs. 1 Satz 5 EStG).

Diese stellen jedoch wegen des Freundschaftsverhältnisses dem PC nahe stehende Personen dar. Zur Begründung des „Nahestehens“ reicht jede Beziehung eines Gesellschafters der Kapitalgesellschaft zu einer anderen Person aus, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an die andere Person beeinflusst (H 8.5 III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, Nahestehende Person – Kreis der nahe stehenden Personen, Satz 1 KStH). Es bleibt daher bei dem o. a. Ergebnis (R 8.5 Abs. 1 Satz 3 KStR). [ 4,5]

Die Bewertung der vGA erfolgt mit dem gemeinen Wert. Dieser wird durch den erzielbaren Erlös bestimmt (H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH) und beläuft sich hier auf  $(1.500,00 \text{ €} \times 2 =) 3.000,00 \text{ €} \times 1,19 = 3.570,00 \text{ €}$ . Dieser Betrag ist außerbilanziell hinzuzurechnen, weil vGA das Einkommen nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG): **+ 3.570,00 €**. [ 2,0]

Umsatzsteuerlich liegen Entnahmen von Gegenständen durch die PC-GmbH als Unternehmerin aus ihrem Unternehmen für Zwecke vor, die außerhalb ihres Unternehmens liegen (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG). Diese Entnahmen werden Lieferungen gegen Entgelt gleichgestellt. Die Gegenstände haben lt. Bearbeitungshinweis zum vollen VoSt-Abzug berechtigt (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG). [ 2,5]

Bemessungsgrundlage für diese Lieferungen sind die Einkaufspreise für diese Gegenstände zum Zeitpunkt der Umsätze, mithin zum 19.12.2021 (§ 10 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG). Das sind hier  $(900,00 \text{ €} \times 2 =) 1.800,00 \text{ €}$ . Hieraus ergibt sich eine USt-Schuld i. H. von  $(19 \% \text{ von } 1.800,00 \text{ €} =) 342,00 \text{ €}$  (§ 12 Abs. 1 UStG). Die USt ist noch als Betriebsausgabe zu erfassen und mindert daher den JÜ 2021: **. / . 342,00 €**. [ 3,0]

Diese Steuer stellt eine nichtabziehbare Aufwendung i. S. des § 10 Nr. 2 KStG dar. Eine außerbilanzielle Hinzurechnung erfolgt dennoch nicht, weil im gemeinen Wert bereits USt enthalten ist, s. o. (R 8.6 KStR). [ 2,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 6**

Die von der PC-GmbH gebildete Rückstellung für die zugesagte Pension zugunsten des PC ist ertragsteuerlich dem Grunde und der Höhe nach anzuerkennen, denn § 6a EStG wurde lt. Sachverhalt beachtet. [ 1,5]

Zu prüfen ist, ob und inwieweit die **Pensionsverpflichtung** auf einer vGA beruht (R 8.7 Satz 5 KStR). Dies ist hier der Fall, weil insoweit bei der PC-GmbH aufgrund der Zuführung zur Pensionsrückstellung i. H. von 40.000,00 € eine Vermögensminderung vorliegt. In Höhe dieses Betrags ist auch eine Auswirkung auf den Unterschiedsbetrag i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG gegeben. Die Erteilung der Pensionszusage ist zudem durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer eine solche Vermögensminderung gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (H 8.5 III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, Allgemeines KStH). [ 3,5]

Denn die Erteilung einer Pensionszusage unmittelbar nach der Anstellung und ohne die unter Fremden übliche Wartezeit ist in aller Regel durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (H 8.7 Warte-/Probezeit KStH). Ausschlaggebend ist hierbei die Situation im Zeitpunkt der Zusage. [ 3,0]

Schließlich beruht die Vermögensminderung nicht auf einer oGA. Die Minderung des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist geeignet, bei PC einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (H 8.5 I. Grundsätze – Zuflusseignung/Vorteilsgeneigtheit KStH). Da vGA das Einkommen nicht mindern, ist eine außerbilanzielle Hinzurechnung vorzunehmen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG): **+ 40.000,00 €**. [ 3,0]

Der **Rückdeckungsanspruch** gegenüber der Versicherung ist dem Grunde und der Höhe nach zutreffend aktiviert worden. Die Versicherungsprämie stellt steuerlich eine Betriebsausgabe dar (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 4 EStG). [ 2,0]

Sie stellt auch dann **keine vGA** dar, wenn die Pensionszusage – wie im vorliegenden Fall – durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Denn die Annahme einer vGA setzt zusätzlich voraus, dass die Unterschiedsbetragsminderung bei der Körperschaft die Eignung



hat, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslösen. Dies ist bei den Versicherungsbeiträgen nicht der Fall (H 8.7 Rückdeckungsversicherung KStH).

Daher erfolgt insoweit **keine Korrektur** bei Einkommensermittlung. [ 4,0]

#### **Geschäftsvorfall Nr. 7**

Die im Jahr 2021 für das Jahr 2020 beschlossene und durchgeführte **Gewinnausschüttung** ist für die Ermittlung des Einkommens 2021 – wie auch für die Ermittlung des Einkommens 2020 – **unbeachtlich (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG)**. [ 1,0]

#### **Ermittlung des zVE 2021:**

<b>JÜ 2021</b>		260.000,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 1</b>	KSt- und Solz-VZ	+ 105.500,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 2</b>	vE	./ 90.000,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 3</b>	oGA i. R. des Gewinnanteils aus OHG (./ 48.000,00 € + 2.400,00 € =)	./ 45.600,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 4</b>	Korrektur nach § 2a EStG	+ 200.000,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 5</b>	vGA, Geschenke (+ 3.570,00 € ./ 342,00 € =)	+ 3.228,00 €
<b>Geschäftsvorfall Nr. 6</b>	vGA (Pensionsrückstellung)	+ 40.000,00 €
<b>zVE 2021 (§ 7 Abs. 1 und 2 KStG)</b>		<b>473.128,00 €</b>

[ 2,0]

#### **b) Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2021**

Zunächst ist zu prüfen, ob durch die Leistungen der PC-GmbH eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31.12.2020 erfolgt (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG).

Leistungen i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben.<sup>5</sup> Zu den Leistungen der PC-GmbH gehören mithin die am 25.3.2021 erfolgte oGA i. H. von 140.000,00 € sowie die in 2021 erfolgte vGA i. H. von 3.570,00 €. Für die Verrechnung mit dem steuerlichen Einlagekonto sind alle Leistungen des Wj. 2021 zusammenzufassen.<sup>6</sup> Hinsichtlich der Zuführung zur Pensionsrückstellung ist keine Leistung seitens der PC-GmbH erfolgt. [ 4,5]

Die oGA ist am 25.3.2021 verwirklicht, weil die entsprechenden Mittel an diesem Tag bei der PC-GmbH abgeflossen sind (H 27 Abflusszeitpunkt, Satz 1 KStH). Auch die vGA zu Aufgabe a), Geschäftsvorfall Nr. 5 ist im Wj. 2021 abgeflossen. Bei der verhinderten Vermögensmehrung (Schenkung) tritt der Vermögensabfluss ebenfalls im Jahr 2021 ein, da sich die Veräußerungserlöse i. H. von 3.570,00 € bei einer unterstellten Entgeltvereinbarung nach den allgemeinen Realisationsgrundsätzen (Aufwands- und Ertragsprinzip) im Wj. 2021 gewinnerhöhend ausgewirkt hätten (H 27 Abflusszeitpunkt, Satz 2 KStH). [ 4,0]

Nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG mindern Leistungen der Kapitalgesellschaft mit Ausnahme der Rückzahlung von Nennkapital i. S. des § 28 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStG das steuerliche Einlagekonto unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung nur, soweit sie den auf den Schluss des vorangegangenen Wj. ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (**Einlagenrückgewähr**). [ 1,5]

Als **ausschüttbarer Gewinn** gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG). [ 1,0]

<sup>5</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 11.

<sup>6</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 12 Satz 1.

**Es ergibt sich folgende Berechnung:**

Summe des Eigenkapitals lt. Steuerbilanz auf den 31.12.2020	235.000,00 €
Gezeichnetes Kapital (Stammkapital)	./ 80.000,00 €
Steuerliches Einlagekonto auf den 31.12.2020	./ 20.000,00 €
<b>Ausschüttbarer Gewinn (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG)</b>	<b>135.000,00 €</b>
	[ 1,0]

Eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos infolge der oGA im Jahr 2021 und der vGA im Jahr 2021 erfolgt i. H. von 8.570,00 €, weil die Leistungen i. H. von (140.000,00 € + 3.570,00 € =) 143.570,00 € den ausschüttbaren Gewinn in dieser Höhe übersteigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG).

[ 1,5]

In Höhe der im Jahr 2021 vorgenommenen vE (90.000,00 €) ist ein Zugang auf dem steuerlichen Einlagekonto vorzunehmen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG).

[ 1,0]

Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2021 ist daher i. H. von (20.000,00 € ./ 8.570,00 € + 90.000,00 € =) **101.430,00 €** festzustellen (§ 27 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 Satz 1 KStG).

[ 1,0]

**Sachverhalt 2****a) Voraussetzungen und Rechtsfolgen der Ausübung der Option nach § 1a KStG<sup>7</sup>****aa) Voraussetzungen**

Die AB-OHG ist eine Personenhandelsgesellschaft und daher persönlich berechtigt, einen Antrag auf Option zur KSt zu stellen.

[ 0,5]

Voraussetzung für die Ausübung der Option ist ein form- und fristgerechter Antrag der AB-OHG auf Besteuerung nach dem KStG. Dieser Antrag ist unwiderruflich (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG).

[ 1,0]

A und B beantragen am 29.11.2021 beim FA Aachen, die AB-OHG ab 1.1.2022 ertragsteuerlich wie eine GmbH zu behandeln. Das FA Aachen ist für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der AB-OHG nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO örtlich zuständig, weil sich in dessen Bezirk die Geschäftsleitung der AB-OHG befindet (§ 18 Abs. 1 Nr. 2 AO).

[ 2,0]

Der Antrag wurde wie vorgeschrieben mit amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung gestellt. Beide Gesellschafter haben dem Antrag zugestimmt; § 217 Abs. 1 UmwG wurde beachtet (§ 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG).

[ 1,5]

Der Antrag wurde am 29.11.2021 gestellt und daher spätestens einen Monat vor Beginn des Wj., ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll; das ist hier das Wj. 2022 (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG).

[ 1,5]

Der Antrag wurde form- und fristgerecht gestellt.

[ 0,5]

**bb) Ertragsteuerliche Folgen****(1) Einbringungsvorgang – Allgemeines**

Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als **Formwechsel** i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (§ 1a Abs. 2 Satz 1 KStG). §§ 1 und 25 UmwStG sind entsprechend anzuwenden (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG). Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wj., das dem Wj. i. S. des § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG), hier der 31.12.2021.

[ 2,5]

Die Ausübung der Option seitens A und B hat zur Folge, dass die AB-OHG ab 1.1.2022 ertragsteuerlich wie eine GmbH behandelt wird. Dies gilt für Zwecke der Besteuerung nach dem **Einkommen und** infolge des **§ 2 Abs. 8 GewStG** auch für die **GewSt**.

[ 1,5]

<sup>7</sup> Vgl. hierzu die Fallstudien von Suck, SteuerStud 8/2021 S. 537 NWB XAAAH-81114 und in dieser Ausgabe, SteuerStud 5/2022 S. 320 NWB NAAAI-05553.

**Handelsrechtlich** bleibt die AB-OHG als solche bestehen. Anders als bei einem Formwechsel nach § 25 UmwStG findet im Fall der Option zur KSt **kein zivilrechtlicher Umwandlungsakt** statt, bei dem auch der Übergang einzelner WG in das Vermögen der „übernehmenden“ Kapitalgesellschaft mit geregelt werden kann.<sup>8</sup> [ 2,0]

**Steuerlich** ist hier ein **fiktiver Formwechsel** gegeben, der ertragsteuerlich wie eine **Einbringung** – wie ein Wechsel des BV zwischen der AB-OHG bzw. deren Gesellschaftern und der fiktiven GmbH – behandelt wird. Dies stellt ertragsteuerlich einen veräußerungs- bzw. tauschähnlichen Vorgang dar, bei dem die übernehmende fiktive GmbH als Gegenleistung für das eingebrachte BV neue Gesellschaftsanteile gewährt. [ 2,5]

Nach **§ 25 Satz 1 UmwStG** gelten in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft i. S. des § 190 UmwG die **§§ 20–23 UmwStG** entsprechend. Nach **§ 190 Abs. 1 UmwG** kann ein Rechtsträger durch Formwechsel eine andere Rechtsform erhalten. Diese Vorschrift lässt handelsrechtlich einen Formwechsel einer OHG in eine GmbH zu. [ 2,5]

Wird ein Betrieb oder Teilbetrieb oder ein MU-Anteil in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft (übernehmende Gesellschaft) eingebracht und erhält der Einbringende dafür neue Anteile an der Gesellschaft (Sacheinlage), bestimmt **§ 20 Abs. 1 UmwStG**, dass § 20 Abs. 2–9 UmwStG für die Bewertung des eingebrachten BV und der neuen Gesellschaftsanteile gelten. [ 2,0]

Hier kommt die fiktive Einbringung der MU-Anteile von A und B in Betracht. Einbringende sind die Gesellschafter und MU A und B, weil die AB-OHG ihr gesamtes Vermögen fiktiv auf die fiktive GmbH gegen die Gewährung von Gesellschaftsrechten überträgt und durch die Einbringung ertragsteuerlich als erloschen anzusehen ist.<sup>9</sup> [ 2,5]

## (2) A

Der MU-Anteil des A umfasst seine Beteiligung an der AB-OHG. Dieser wurde in die fiktive GmbH gegen Gewährung neuer Anteile eingebracht. Die Voraussetzungen des **§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG** sind insoweit erfüllt. [ 1,5]

In einem solchen Fall hat die übernehmende GmbH das von A eingebrachte BV grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG). Dabei würden die stillen Reserven i. H. von anteilig (50 % von 200.000,00 € =) 100.000,00 € aufgedeckt. [ 1,5]

Laut Sachverhalt soll die steuerliche Belastung so gering wie möglich ausfallen. Dies wäre im Fall der BW-Fortführung möglich. Nach **§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG** kann das übernommene BV unter den dort genannten Voraussetzungen auf Antrag einheitlich mit dem BW oder einem höheren Wert angesetzt werden. [ 2,0]

Der Antrag auf BW-Fortführung ist auch bei Einbringung eines MU-Anteils von der übernehmenden Gesellschaft zu stellen.<sup>10</sup> [ 1,5]

Hier sind die Voraussetzungen für die Fortführung der BW hinsichtlich des übernommenen MU-Anteils des A erfüllt:

- ▶ Es ist sichergestellt, dass das übernommene BV bei der übernehmenden GmbH der Besteuerung mit KSt unterliegt (Nr. 1). [ 1,0]
- ▶ Die Passivposten des eingebrachten BV übersteigen die Aktivposten nicht (Nr. 2). [ 0,5]
- ▶ Das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten BV bei der übernehmenden optierenden AB-OHG wird nicht ausgeschlossen oder beschränkt, weil kein DBA greift (Nr. 3). [ 1,5]
- ▶ Sonstige Gegenleistungen neben den neuen fiktiven Gesellschaftsanteilen werden A nicht gewährt (Nr. 4). [ 1,0]

<sup>8</sup> Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 23.

<sup>9</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 – I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95558.

<sup>10</sup> Vgl. Rz. 20.22 UmwStE gem. BMF, Schreiben v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I S. 1314 NWB ZAAAF-88529.

Der Wert, mit dem die übernehmende optierende AB-OHG das eingebrachte BV ansetzt – hier der BW –, gilt für den einbringenden A als Veräußerungspreis und als AK seiner Gesellschaftsanteile (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Eine Besteuerung der anteilig auf A entfallenden stillen Reserven i. H. von 100.000,00 € erfolgt im Jahr 2021 nicht. [ 2,0]

### (3) B

Der MU-Anteil der B umfasst ihre Beteiligung am Gesamthandsvermögen der AB-OHG sowie das der B gehörende Grundstück, das Sonderbetriebsvermögen (SBV) darstellt, weil es in ihrem Alleineigentum steht und eine wesentliche Betriebsgrundlage für die AB-OHG darstellt. [ 2,0]

Das von B an die AB-OHG überlassene Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, da die AB-OHG es als Stellplatz für Gebrauchtwagen nutzt. Als SBV gehört es zum notwendigen BV der AB-OHG (R 4.2 Abs. 12 Satz 1 EStR). Das Grundstück gehört bis zum 31.12.2021 zum SBV I der B (R 4.2 Abs. 2 Satz 2 EStR). [ 2,0]

Der sechste Teil des UmwStG einschließlich des § 20 UmwStG gelten nicht. Eine BW-Fortführung kommt nicht in Betracht. B hat weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat, und das Besteuerungsrecht an den erhaltenen GmbH-Anteilen steht nicht der Bundesrepublik Deutschland zu (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 und § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG). [ 2,5]

Würde sich bei einer Veräußerung des Anteils an der optierenden AB-OHG durch B nach dem 31.12.2021 ein Gewinn ergeben, lägen inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, die der beschränkten ESt-Pflicht der B unterliegen würden (§ 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG). [ 1,5]

Das DBA Tunesien i. d. F. v. 8.2.2018, NWB AAAAH-29902, geht jedoch den deutschen (und tunesischen) Steuergesetzen vor (§ 2 Abs. 1 AO). Es ist anwendbar, weil B im Vertragsstaat Tunesien ansässig ist. [ 1,5]

B ist eine natürliche Person i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA Tunesien und in Tunesien ansässig, da sie nach tunesischem Recht dort aufgrund ihres Wohnsitzes unbeschränkt steuerpflichtig ist (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Tunesien). Gewinne aus der Veräußerung der Anteile der B an der fiktiven GmbH können nur in Tunesien besteuert werden, weil B dort ansässig ist (Art. 13 Abs. 5 DBA Tunesien). [ 2,5]

### Anwendung des EStG

Als Folge sind im Jahr 2021 die stillen Reserven in den auf die aufnehmende optierende AB-OHG übergegangenen WG anteilig sowie die im Grundstück der B enthaltenen stillen Reserven nach den allgemeinen Regeln aufzudecken und zu versteuern.<sup>11</sup>

Die Einbringung des MU-Anteils durch B führt zur Auflösung des SBV. Anteilsveräußerung und Auflösung des SBV bilden insgesamt einen betriebsaufgabeähnlichen Vorgang. Das Grundstück der B ist auf den 31.12.2021 mit dem gemeinen Wert anzusetzen (§ 16 Abs. 3 Satz 7 EStG).<sup>12</sup> [ 4,0]

Hinsichtlich der Beteiligung der B am Gesamthandsvermögen der AB-OHG sind stille Reserven i. H. von (50 % von 200.000,00 € =) 100.000,00 € aufzudecken. [ 1,0]

Ebenso sind die im Grundstück der B enthaltenen stillen Reserven i. H. von 300.000,00 € aufzudecken. Das der B gehörende Grundstück stellt ab 1.1.2022 kein SBV mehr dar, denn ab diesem Zeitpunkt existiert keine MU i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mehr. [ 1,5]

Das Grundstück hat B ab 1.1.2022 der optierenden AB-OHG mietweise überlassen. Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung ab 1.1.2022 sind aber hier nicht erfüllt, weil B nicht über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt. Zudem ist B nicht Gesellschafterin-Geschäftsführerin der fiktiven GmbH, so dass keine personelle Verflechtung zwischen B und der fiktiven GmbH vorliegt (H 15.7 Abs. 6 Mehrheit der Stimmrechte EStH). [ 2,5]

<sup>11</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 16.2.1996 - I R 183/94, BStBl 1996 II S. 342 NWB HAAAA-95585.

<sup>12</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82, BStBl 1983 II S. 771 NWB EAAAB-02797.

Infolge der Einbringung ihres MU-Anteils im Jahr 2021 erzielt B im Jahr 2021 **Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. des § 16 Abs. 3 i. V. mit § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** i. H. von (100.000,00 € + 300.000,00 € =) **400.000,00 €**. [ 1,5]

Die Einkünfte stellen **inländische Einkünfte i. S. des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG** dar, da die AB-OHG ihre Geschäftsleitung im Inland hat. Aufgrund der Geschäftsleitung in Aachen ist dort eine Betriebsstätte i. S. des § 12 Satz 2 Nr. 1 AO. [ 1,5]

Die **Betriebsstätte** der AB-OHG in **Aachen** ist B wegen ihrer Beteiligung an der AB-OHG i. H. von 50 % zuzurechnen.<sup>13</sup> Der aus der Aufgabe des MU-Anteils der B an der AB-OHG resultierende Gewinn entfällt auf die Betriebsstätte der AB-OHG in Aachen.<sup>14</sup> [ 2,0]

Dies gilt auch für den Gewinn aus der Auflösung des zum SBV gehörenden Grundstücks der B, denn B beendet über die Einbringung ihres MU-Anteils hinaus ihr gesamtes, mit der Beteiligung an der AB-OHG bisher verbundenes unternehmerisches Engagement.<sup>15</sup> Das SBV I gehört zum notwendigen BV der AB-OHG (s.o.), für die im Inland bis zum 31.12.2021 eine Betriebsstätte unterhalten wird. [ 2,0]

Der **Einbringungsgewinn der B** ist wie folgt zu ermitteln:

Gemeiner Wert des anteiligen eingebrachten BV:	
(1.000.000,00 € + 200.000,00 € + 800.000,00 € ./ 800.000,00 € =)	
1.200.000,00 € x 50 % =	600.000,00 €
Abzgl. BW des anteiligen eingebrachten BV:	
1.000.000,00 € x 50 % =	./ 500.000,00 €
Anteiliger Einbringungsgewinn	100.000,00 €
Auflösungsgewinn hinsichtlich des Grundstücks der B	+ 300.000,00 €
<b>Steuerpflichtiger Einbringungs-/Auflösungsgewinn</b>	<b>400.000,00 €</b>

Der Freibetrag i. S. des § 16 Abs. 4 EStG ist nicht zu gewähren (**§ 50 Abs. 1 Satz 3 EStG**). § 34 EStG ist anzuwenden (**§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG**). [ 1,0]

#### **Anwendung des DBA Tunesien**

Der Bundesrepublik Deutschland steht das Besteuerungsrecht für den Einbringungs-/Auflösungsgewinn des Jahres 2021 zu. Die **AB-OHG** selbst ist **nicht abkommensberechtigt** i. S. des Art. 1 DBA Tunesien. Sie ist zwar eine Person i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d DBA Tunesien („alle anderen Personenvereinigungen“). Allerdings ist sie nicht in der Bundesrepublik Deutschland ansässig, denn sie ist bis einschließlich 2021 hierzulande nicht selbst steuerpflichtig (Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA Tunesien). **Abkommensberechtigt** ist **B** (s. o.). [ 3,0]

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland für die laufenden Einkünfte der B bis einschließlich 2021 ergibt sich aus **Art. 7 DBA Tunesien**. Dieser Artikel gilt auch für Einkünfte aus der Beteiligung an einer Personengesellschaft (Art. 7 Abs. 7 Satz 1 DBA Tunesien). [ 1,5]

„Unternehmen eines Vertragsstaates“ und „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“ bezeichnen dabei nach **Art. 3 Abs. 1 Buchst. f DBA Tunesien** je nachdem ein Unternehmen, das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird, oder ein Unternehmen, das von einer im anderen Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird. [ 2,0]

Die **Abkommensberechtigung** bestimmt sich daher nach der **Ansässigkeit der Person, die das Unternehmen betreibt**. Dementsprechend betreibt bei einer Personengesellschaft jeder Gesellschafter (MU) – hier B – ein Unternehmen. Es bestehen so viele Unternehmen, wie Gesellschafter vorhanden sind.<sup>16</sup> [ 2,5]

<sup>13</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 3.1.

<sup>14</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 3.2.

<sup>15</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82, BStBl 1983 II S. 771 NWB EAAAB-02797.

<sup>16</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977.

Die anteiligen laufenden Gewinne der in Tunesien ansässigen B können nur dann in der Bundesrepublik Deutschland besteuert werden, wenn B ihre Geschäftstätigkeit hierzulande durch eine hier gelegene Betriebsstätte ausübt (Art. 7 Abs. 1 DBA Tunesien). Die Bundesrepublik Deutschland kann den anteiligen Gewinn der B nur besteuern, wenn die AB-OHG in der Bundesrepublik Deutschland über eine Betriebsstätte verfügt. [ 3,0]

Abkommensrechtlich verfügt die AB-OHG in der Bundesrepublik Deutschland über eine **Betriebsstätte**, weil sie ihre Geschäftsleitung in Aachen hat (**Art. 5 Abs. 2 Buchst. a DBA Tunesien**). Die Beteiligung an der AB-OHG vermittelt B eine inländische Betriebsstätte (anteilige Betriebsstätte der B).<sup>17</sup> [ 2,5]

Art. 7 DBA Tunesien erstreckt sich auch auf die **Miete**, die B von der AB-OHG bis einschließlich Dezember 2021 für die Überlassung des ihr gehörenden Grundstücks bezieht, da die Miete nach dem Steuerrecht des Betriebsstättenstaats Bundesrepublik Deutschland den anteiligen Einkünften der B aus der Betriebsstätte in Aachen zugerechnet wird (**Art. 7 Abs. 7 Satz 2 DBA Tunesien, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EstG**). Die Bundesrepublik Deutschland hat somit auch insoweit das Besteuerungsrecht. [ 3,5]

Das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des **Einbringungsgewinns** der B im Jahr 2021 ergibt sich aus **Art. 13 Abs. 3 DBA Tunesien**. Zwar gehört dieser Gewinn zum Unternehmensgewinn i. S. des Art. 7 DBA Tunesien. Die Bestimmung des Art. 13 Abs. 3 DBA Tunesien wird jedoch durch Art. 7 DBA Tunesien nicht berührt (**Art. 7 Abs. 8 DBA Tunesien**). [ 2,5]

Nach Art. 13 Abs. 3 DBA Tunesien können Gewinne aus der Veräußerung beweglichen Vermögens, das BV einer Betriebsstätte ist, die ein Unternehmen eines Vertragsstaats – hier B – im anderen Vertragsstaat hat, im anderen Vertragsstaat – hier im Betriebsstättenstaat Bundesrepublik Deutschland – besteuert werden. [ 2,0]

Hierunter fallen auch Gewinne, die bei der Veräußerung einer solchen Betriebsstätte erzielt werden (Art. 13 Abs. 3 DBA Tunesien). Dies gilt auch im Fall eines **Aufgabegewinns**, wenn die weiteren Voraussetzungen des Art. 13 Abs. 3 DBA Tunesien erfüllt sind. Nach deutschem Recht gilt auch die Aufgabe eines MU-Anteils als Veräußerung desselben (**§ 16 Abs. 3 Satz 1 EstG, Art. 3 Abs. 2 DBA Tunesien**). [ 2,5]

Im vorliegenden Fall handelt es sich um die Aufgabe eines Anteils an der Betriebsstätte in Aachen, die lt. Sachverhalt ausschließlich aus beweglichem Vermögen besteht, das ihr zuzuordnen ist. Diese Betriebsstätte wird der in Tunesien ansässigen B anteilig zugerechnet. Die Veräußerung der Beteiligung der B an der AB-OHG stellt die **Veräußerung der anteiligen Betriebsstätte der Gesellschafterin B** dar.<sup>18</sup> [ 3,5]

Die Bundesrepublik Deutschland hat auch das Besteuerungsrecht hinsichtlich des **Gewinns, der durch die Auflösung des SBV entsteht**. Insoweit ist **Art. 13 Abs. 1 DBA Tunesien** einschlägig. Es gilt das Belegenheitsprinzip. Bei dem der B gehörenden in Aachen belegenen Grundstück handelt es sich um unbewegliches Vermögen i. S. des **Art. 6 DBA Tunesien**. Das Belegenheitsprinzip gilt auch bei Gewinnen aus der Veräußerung von unbeweglichem BV. [ 3,0]

### cc) Bilanzierung

§ 9 Satz 2 und 3 UmwStG ist entsprechend anzuwenden (**§ 25 Satz 2 UmwStG**). § 1a Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG bestimmt, dass **§ 9 Satz 3 UmwStG nicht** anzuwenden ist. Grund hierfür ist, dass eine rückwirkende Option gesetzlich nicht vorgesehen ist. [ 1,5]

Die AB-OHG hat auf den 31.12.2021 für steuerliche Zwecke eine Übertragungsbilanz und die optierende AB-OHG auf den 1.1.2022 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (**§ 9 Satz 2 UmwStG analog**). [ 1,0]

Die Pflicht zur Aufstellung einer steuerlichen Übertragungsbilanz umfasst auch die Pflicht zur Aufstellung der Sonderbilanz auf den 31.12.2021.<sup>19</sup> [ 1,5]

<sup>17</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 26.9.2014 - IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl 2014 I S. 1258 NWB SAAAE-74977, Rz. 2.2.3.

<sup>18</sup> Vgl. BFH, Urteil v. 18.5.1983 - I R 5/82, BStBl 1983 II S. 771 NWB EAAAB-02797 (zu Art. 5, 8 DBA Niederlande 1959).

<sup>19</sup> Vgl. Dötsch/Pung/Mühlenbrock, UmwStG, Stand: 6/2021, § 25 Rz. 68.



Aktiva	Übertragungsbilanz AB-OHG 31.12.2021		Passiva
Anlagevermögen	1.100.000,00 €	Kapital I A	300.000,00 €
Umlaufvermögen	800.000,00 €	Kapital II A	200.000,00 €
		Kapital I B	300.000,00 €
		Kapital II B	300.000,00 €
		Verbindlichkeiten	800.000,00 €
	<b>1.900.000,00 €</b>		<b>1.900.000,00 €</b>

[ 2,0]

Aktiva	SoB B 31.12.2021		Passiva
Grundstück	1.200.000,00 €	Mehrkapital B	1.200.000,00 €
	<b>1.200.000,00 €</b>		<b>1.200.000,00 €</b>

[ 0,5]

Aktiva	Eröffnungsbilanz optierende AB-OHG 1.1.2022		Passiva
Anlagevermögen	1.100.000,00 €	Kapitalanteile	600.000,00 €
Umlaufvermögen	800.000,00 €	Rücklagen	500.000,00 €
		Verbindlichkeiten	800.000,00 €
	<b>1.900.000,00 €</b>		<b>1.900.000,00 €</b>

[ 1,0]

#### b) Ermittlung des zu versteuernden Einkommens 2022 der optierenden AB-OHG

Da die optierende AB-OHG wie eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, finden grds. alle Regelungen, insbesondere des KStG und des EStG, die für alle Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform gelten, auch auf die optierende Gesellschaft Anwendung.<sup>20</sup>

[ 2,0]

Die Einkommensermittlung der optierenden AB-OHG ergibt sich aus **R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR**.<sup>21</sup> Ausgangsgröße ist der im Wj. 2022 erwirtschaftete JÜ i. H. von **333.333,00 €**.

[ 1,5]

#### Vergütungen des A

Die optierende AB-OHG gilt als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und A als Arbeitnehmer (§ 1a Abs. 3 Satz 7 i. V. mit Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG). Es sind sämtliche Regelungen zur Erhebung der LSt in den §§ 38 ff. EStG anzuwenden. Die optierende AB-OHG hat insbesondere für A Lohnkonten zu führen, den LSt-Abzug auf die Vergütungen vorzunehmen und die elektronischen LStBescheinigungen an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Auch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag und die sonstigen, nur für Arbeitnehmer geltenden steuerlichen (Sonder-)Regelungen sind zu berücksichtigen.<sup>22</sup>

[ 3,5]

Der angemessene Teil der Vergütungen i. H. von (12 x 9.000,00 € =) 108.000,00 € stellt eine Betriebsausgabe i. S. des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 4 EStG dar, da es sich um Aufwendungen handelt, die betrieblich veranlasst sind. Sie mindern zutreffend das Einkommen der optierenden AB-OHG. Es erfolgt insoweit keine Korrektur bei der Ermittlung des Einkommens 2022.

[ 2,5]

Laut Sachverhalt wäre mit einem Geschäftsführer, der nicht Gesellschafter der optierenden AB-OHG ist, eine monatliche Vergütung i. H. von 9.000,00 € vereinbart worden. Die optierende AB-OHG wird antragsgemäß ab 1.1.2022 ertragsteuerlich wie eine GmbH behandelt. Demzufolge kommen u. a. die Vorschriften über die vGA zur Anwendung.<sup>23</sup>

[ 2,5]

Hier liegt hinsichtlich des Differenzbetrags von (12 x 2.000,00 € =) 24.000,00 € eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor, weil es sich auf der Ebene der optierenden AB-OHG um Ver-

<sup>20</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 50 Satz 2.

<sup>21</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 53.

<sup>22</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 83 ; Hinweis: Zur Zeit des Redaktionsschlusses zu dieser Ausgabe am 12.4.2022 wurde eine Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags i. R. des Steuerentlastungsgesetzes 2022 diskutiert, § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG-E.

<sup>23</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001 :004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 82 Satz 1.

mögensminderungen handelt, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirken und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruhen (**R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR**). [ 3,0]

Die Vermögensminderungen sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Vermögensminderungen gegenüber einer Person, die nicht Gesellschafter ist, unter sonst gleichen Umständen nicht hingenommen hätte (Fremdvergleich; H 8.5 III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis, Allgemeines Satz 1 KStH). [ 2,0]

Die Minderungen des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG sind zudem geeignet, bei A einen sonstigen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (H 8.5 I. Grundsätze, Zuflusseignung/Vorteilsgeneignetheit KStH). [ 1,5]

Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt es **nicht** darauf an, ob und in welcher Höhe die vGA bei A **tatsächlich** einen Kapitalertrag nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslöst (H 8.6 Verdeckte Gewinnausschüttung und Kapitalertrag nach § 20 EStG KStH). [ 1,5]

Der JÜ 2022 ist auch i. H. von 24.000,00 € gemindert worden. Daher ist in dieser Höhe außerbilanziell eine Hinzurechnung bei der Ermittlung des Einkommens 2022 vorzunehmen, da vGA das Einkommen nicht mindern (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG): **+ 24.000,00 €**. [ 1,0]

#### **Mietzahlungen an B**

Die an B im Wj. 2022 gezahlte Miete stellt eine **Betriebsausgabe i. S. des § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 4 Abs. 4 EStG** dar, weil es sich um Aufwendungen handelt, die betrieblich veranlasst sind. [ 1,0]

Hinsichtlich der **verbilligten Überlassung des Grundstücks durch B** ist zu prüfen, ob insoweit eine **vE i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG** vorliegt. Dies ist der Fall, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (**R 8.9 Abs. 1 KStR**). [ 2,5]

Gegenstand einer vE kann nur ein aus Sicht der Gesellschaft bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil sein. Dieser muss in der steuerrechtlichen Gewinnermittlung der Gesellschaft entweder zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens geführt haben (**H 8.9 Einlagefähiger Vermögensvorteil Satz 1 und 2 KStH**). [ 2,5]

Diese Voraussetzung ist im vorliegenden Fall **nicht** erfüllt. Die Überlassung eines WG zur Nutzung kann mangels Bilanzierbarkeit des Nutzungsvorteils nicht Gegenstand einer Einlage sein (**H 8.9 Nutzungsvorteile Satz 1 KStH**). Das gilt auch für die verbilligte Nutzungsüberlassung (**H 8.9 Nutzungsvorteile Satz 3, 2. SpStr. KStH**). [ 2,0]

Eine vE ist hier **nicht** gegeben. Eine Korrektur bei der Ermittlung des Einkommens 2022 scheidet aus. [ 1,0]

#### **Privatentnahmen**

Laut Sachverhalt wurde im Gesellschaftsvertrag vereinbart, dass Vorauszahlungen auf den Gewinn gemäß der gesetzlichen Regelung vorgenommen werden dürfen.

Jeder Gesellschafter einer OHG ist berechtigt, aus der Gesellschaftskasse Geld bis zum Betrag von 4 % seines für das letzte Geschäftsjahr festgestellten Kapitalanteils zu seinen Lasten zu erheben (**§ 122 Abs. 1 Halbsatz 1 HGB**). Das sind hier jeweils (4 % von 300.000,00 € =) 12.000,00 €. Diese Regelung wurde beachtet. [ 2,0]

Gesellschaftsvertraglich vereinbarte Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden (**§ 1a Abs. 3 Satz 5 KStG**).<sup>24</sup> Die Privatentnahmen sind ertragsteuerlich als Gewinnausschüttung (**Vorabauschüttung**) einzustufen. [ 2,0]

24 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 74 Satz 1 und 75.

Die Gewinnausschüttungen mindern das Einkommen der fiktiven GmbH nicht, weil sie **Einkommensverwendung** darstellen (§ 8 Abs. 3 Satz 1 KStG). Es erfolgt **keine Korrektur** bei der Einkommensermittlung. [ 1,5]

#### **Gewinnausschüttung der N-GmbH**

Die oGA der N-GmbH stellt bei der optierenden AB-OHG einen Bezug i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar und bleibt bei der Ermittlung des Einkommens 2022 der optierenden AB-OHG außer Ansatz (§ 8b Abs. 1 Satz 1 KStG).

§ 8b Abs. 4 Satz 1 KStG greift **nicht**, weil die Beteiligung an der N-GmbH zu Beginn des KJ. 2022 unmittelbar mind. 10 % des Stammkapitals der N-GmbH betragen hat. [ 2,5]

Dass alle Einkünfte der optierenden AB-OHG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, ist dabei unbeachtlich. Im Übrigen gilt § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG, weil davon auszugehen ist, dass die Gewinnausschüttung das Einkommen der N-GmbH nicht gemindert hat (§ 8b Abs. 1 Satz 2 KStG). [ 2,0]

Die Regelung des § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bezieht sich auf die **Bruttodividende**. Laut Sachverhalt hat die optierende AB-OHG die Bruttodividende i. H. von 20.000,00 € zutreffend als Beteiligungsertrag gebucht. [ 1,0]

Bei den als **Privatentnahmen** gebuchten Beträgen handelt es sich jeweils um die von der N-GmbH einbehaltene **KapEst** i. H. von  $([25 \% \text{ von } 20.000,00 \text{ €}] = 5.000,00 \text{ €} : 2 =) 2.500,00 \text{ €}$  sowie den darauf entfallenden **Solz zur KapEst** i. H. von  $([5,5 \% \text{ von } 5.000,00 \text{ €}] = 275,00 \text{ €} : 2 =) 137,50 \text{ €}$ . [ 1,5]

Diese Steuerabzugsbeträge stellen von der optierenden AB-OHG geschuldete Steuern dar und gehören zu deren Vermögen. Sie sind auf die festzusetzende KSt 2022 der optierenden AB-OHG – und nicht auf die festzusetzende ESt von A und B – anzurechnen (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG, § 1 Abs. 2 SolzG, § 51a Abs. 1 EStG). [ 2,5]

Insoweit liegen Privatentnahmen von A und B i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG nicht vor, sondern Steueraufwendungen der optierenden AB-OHG, die sich mindernd auf deren JÜ 2022 auswirken: **./ 5.275,00 €**. [ 1,0]

Bei den Steueraufwendungen handelt es sich um Steuern vom Einkommen, die nichtabziehbare Aufwendungen i. S. des § 10 Nr. 2 KStG darstellen. Daher ist außerbilanziell eine Hinzurechnung bei Ermittlung des Einkommens 2022 i. H. von 5.275,00 € vorzunehmen: **+ 5.275,00 €**. [ 1,5]

Gemäß § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG ist der Betrag von 20.000,00 € außerbilanziell abzuziehen. Hiervon gelten 5 % = 1.000,00 € als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 5 Satz 1 KStG). Dieser Betrag ist außerbilanziell hinzuzurechnen: **./ 20.000,00 € + 1.000,00 € = ./ 19.000,00 €**. [ 1,5]

#### **Ermittlung des zVE 2022:**

JÜ 2021	333.333,00 €
vGA (unangemessener Teil des Gehalts des A)	+ 24.000,00 €
oGA der N-GmbH (./ 5.275,00 € + 5.275,00 € ./ 19.000,00 € =)	./ 19.000,00 €
<b>zVE 2022 (§ 7 Abs. 1 und 2 KStG)</b>	<b>338.333,00 €</b>

[ 0,5]

#### **c) Ermittlung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos der optierenden AB-OHG auf den 1.1.2022 und den 31.12.2022**

##### **aa) Allgemeines**

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften haben die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jedes Wj. auf einem besonderen Konto (steuerliches Einlagekonto) auszuweisen (§ 27 Abs. 1 Satz 1 KStG). Hier ist ein Anwendungsfall des

§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG gegeben, weil die MU-Anteile von A und B fiktiv in die GmbH eingebracht werden; § 29 KStG gilt nicht.<sup>25</sup> [ 2,5]

**bb) Bestand zum 31.12.2021/1.1.2022**

Bei Eintritt der AB-OHG in die unbeschränkte KSt-Pflicht zum 1.1.2022 ist abweichend von § 27 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 1 KStG der zum Einbringungszeitpunkt 31.12.2021 vorhandene Bestand des gesamten in der StB auszuweisenden Eigenkapitals gesondert festzustellen (§ 1a Abs. 2 Satz 4 KStG), weil die AB-OHG zivilrechtlich als Personenhandels-gesellschaft fortbesteht und somit **nicht** über Nennkapital i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.<sup>26</sup> [ 3,5]

Der gesondert festgestellte Bestand gilt als Bestand des steuerlichen Einlagekontos am Ende des vorangegangenen Wj., hier zum 31.12.2021 (§ 27 Abs. 2 Satz 3 Halbsatz 2 KStG). [ 1,5]

Nach der StB (Übertragungsbilanz) der optierenden AB-OHG zum 31.12.2021 beläuft sich das Eigenkapital insgesamt auf 1.100.000,00 €, das als Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 1.1.2022 gesondert festzustellen ist.<sup>27</sup> [ 2,0]

**cc) Bestand zum 31.12.2022**

Das steuerliche Einlagekonto ist ausgehend vom Bestand zum 1.1.2022 um die Zu- und Abgänge des Wj. 2022 fortzuschreiben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG). [ 1,0]

Leistungen i. S. des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG sind alle Auskehrungen, die ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben.<sup>28</sup> Für die Verrechnung mit dem steuerlichen Einlagekonto sind alle Leistungen des Wj. 2022 zusammenzufassen.<sup>29</sup> Das sind hier die **vGA** i. H. von 24.000,00 € und die **Vorabausschüttungen** i. H. von insgesamt 14.000,00 €, denn bei der fiktiven GmbH sind entsprechende Mittel im Wj. 2022 abgeflossen (**H 27 Abflusszeitpunkt KStH**). [ 3,0]

Die Leistungen mindern unabhängig von ihrer handelsrechtlichen Einordnung das steuerliche Einlagekonto nur, soweit sie den auf den 31.12.2021 ermittelten ausschüttbaren Gewinn übersteigen (§ 27 Abs. 1 Satz 3 KStG). Der zum 1.1.2022 gesondert festgestellte Bestand i. H. von 1.100.000,00 € gilt als Bestand zum 31.12.2021 (§ 27 Abs. 2 Satz 3 KStG). [ 2,0]

Als ausschüttbarer Gewinn gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte, in der StB ausgewiesene Eigenkapital abzgl. des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG). [ 1,0]

**Folgende Berechnung ist durchzuführen:**

Eigenkapital lt. StB 1.1.2022/31.12.2021	1.100.000,00 €
Gezeichnetes Kapital	./ 0,00 €
Bestand des steuerlichen Einlagekontos 1.1.2022/31.12.2021	./ 1.100.000,00 €
<b>Ausschüttbarer Gewinn 1.1.2022/31.12.2021</b>	<b>0,00 €</b>

[ 1,0]

Die Leistungen i. H. von (24.000,00 € + 14.000,00 € =) 38.000,00 € übersteigen den ausschüttbaren Gewinn um **38.000,00 €**. In dieser Höhe mindern die Leistungen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022. [ 1,5]

Laut den Bearbeitungshinweisen wurde die Steuerbescheinigung i. S. des § 27 Abs. 3 KStG zutreffend erteilt, so dass die Regelung des § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG **nicht** zum Tragen kommt. [ 1,0]

25 Vgl. Dötsch/Pung/Mühlenbrock, UmwStG, Stand: 6/2021, § 27, Rz. 124.

26 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 42.

27 Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 6 und 27.

28 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAAA-81827, Rz. 11.

29 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAAA-81827, Rz. 12 Satz 1.

Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist den einzelnen Leistungen jeweils in voller Höhe zuzuordnen (24.000,00 €/8.000,00 €/6.000,00 €).<sup>30</sup> Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2022 beläuft sich auf (1.100.000,00 € ./ 38.000,00 € =) **1.062.000,00 €**. [ 2,0]

Im Wj. 2022 erfolgten keine Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto. Hinsichtlich der verbilligten Überlassung des Grundstücks der B liegt keine vE vor. Auf die **Lösungshinweise zu Sachverhalt 2 unter b)** wird hingewiesen. [ 1,0]

#### d) Persönliche und sachliche Est-Pflicht von A und B im Jahr 2022

Die Beteiligungen von A und B an der optierenden AB-OHG gelten für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligungen von nicht persönlich haftenden Gesellschaftern an der fiktiven GmbH (**§ 1a Abs. 3 Satz 1 KStG**). Daher gehören bei A und B durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen grds. zu den Einkünften i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (**§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG**). § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist mit Wirkung ab 1.1.2022 entsprechend ergänzt worden. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist des Weiteren nicht anzuwenden (**§ 1a Abs. 3 Satz 3 KStG**). [ 3,5]

##### aa) A

###### **Geschäftsführer-Vergütung**

Die angemessenen Vergütungen i. H. von (12 x 9.000,00 € =) 108.000,00 €, die A für seine Tätigkeit als Gesellschafter-Geschäftsführer der optierenden AB-OHG zufließen, stellen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit dar (**§ 19 Abs. 1 EStG, § 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG**). Die Vorschrift des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht anzuwenden (**§ 1a Abs. 3 Satz 3 KStG**). Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag i. H. von 1.000,00 € (oder höhere Werbungskosten) ist zu berücksichtigen (**§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG**). [ 3,0]

###### **VGA und Vorabausschüttung**

Hinsichtlich der **Vorabausschüttung** i. H. von 8.000,00 € liegen grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG und bzgl. der **vGA** i. H. von (12 x 2.000,00 € =) 24.000,00 € grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vor, da A seinen Anteil an der optierenden AB-OHG in seinem Privatvermögen hält. [ 2,0]

Die **Gewinnausschüttungen** gehören jedoch nicht zu den Bezügen, sondern stellen **nicht steuerbare Vermögensmehrungen** dar, denn es handelt sich dabei um Leistungen der fiktiven GmbH, für die Beträge aus deren steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 KStG als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). [ 2,0]

Die Ausschüttungen führen zu Minderungen der AK der Beteiligung des A (**H 20.2 Einlagerückgewähr, 2. SpStr. Satz 3 EStH**). [ 1,0]

##### bb) B

###### **Anwendung des EStG**

B ist im Kj. 2022 beschränkt einkommensteuerpflichtig, wenn sie inländische Einkünfte i. S. des § 49 EStG bezieht, da sie im Inland weder ihren Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat (**§ 1 Abs. 4 EStG**). [ 1,5]

###### **Vorabausschüttung**

Hinsichtlich der im Kj. 2022 erfolgten Gewinnausschüttung i. H. von 6.000,00 € könnte B inländische Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG erzielen, wenn es sich um Einkünfte i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG handelt und die leistende fiktive GmbH ihre Geschäftsleitung im Inland hat. [ 2,0]

B erzielt hinsichtlich ihrer im Kj. 2022 zufließenden Vorabausschüttung grds. Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (**§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG**). [ 1,0]

30 Vgl. BMF, Schreiben v. 4.6.2003 - IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl 2003 I S. 366 NWB MAAA-81827, Rz. 12 Satz 2.

Die Bezüge i. H. von 6.000,00 € gehören nicht zu den Einnahmen aus Kapitalvermögen, weil sie ausschließlich aus Ausschüttungen der fiktiven GmbH stammen, für die Beträge aus deren steuerlichen Einlagekonto i. S. des § 27 KStG als verwendet gelten (**§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG**). Sie stellen nicht steuerbare Vermögensmehrungen dar. [ |2,0]

Die Ausschüttung führt zur Minderung der AK der Beteiligung der B (**H 20.2 Einlagenrückgewähr, 2. SpStr. Satz 3 EStH**). Inländische Einkünfte sind nicht gegeben. [ |1,0]

#### **Mieteinkünfte**

Bezüglich der Mieteinnahmen sind inländische Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG gegeben. Es handelt sich um Einkünfte, die nicht zu den Einkünften i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 1–5 EStG gehören. Das Grundstück ist in Aachen, also im Inland belegen. Die Einkünfte des Kj. 2022 belaufen sich auf (12 x 12.000,00 € =) 144.000,00 €. [ |2,0]

#### **Anwendung des DBA Tunesien**

Dividenden, die eine in einem Vertragsstaat ansässige Gesellschaft an eine im anderen Vertragsstaat ansässige Person zahlt, können im anderen Staat besteuert werden (**Art. 10 Abs. 1 DBA Tunesien**). Dividenden sind nur solche Einkünfte, die aus Anteilen an Gesellschaften i. S. des Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA Tunesien herrühren. [ |2,0]

Die optierende AB-OHG stellt eine Gesellschaft i. S. des **Art. 3 Abs. 1 Buchst. e DBA Tunesien** dar, weil sie ein Rechtsträger ist, der in der Bundesrepublik Deutschland für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird.<sup>31</sup> [ |2,0]

Die AB-OHG ist in der Bundesrepublik Deutschland ansässig, weil sie in Aachen ihren Ort der Geschäftsleitung hat und somit hierzulande unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig ist (**Art. 4 Abs. 1 DBA Tunesien**).<sup>32</sup> [ |1,5]

Die in der Bundesrepublik Deutschland ansässige optierende AB-OHG hat die oGA an die in Tunesien ansässige B gezahlt. [ |0,5]

Die oGA ist jedoch **keine Dividende i. S. des Art. 10 DBA Tunesien**. Nach Art. 10 Abs. 3 DBA Tunesien bedeutet der Ausdruck „Dividenden“ Einkünfte aus Aktien oder sonstige Einkünfte, die nach dem Recht des Staats, in dem die ausschüttende Gesellschaft ansässig ist, den Einkünften aus Aktien steuerlich gleichgestellt sind. [ |2,0]

Nach deutschem Recht gehört hier die oGA nicht zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern stellt eine **nicht steuerbare Vermögensmehrung** dar (s. o.). Danach hat Tunesien insoweit kein Besteuerungsrecht nach Art. 10 Abs. 1 DBA Tunesien. [ |2,0]

#### **Mieteinkünfte**

Das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus der Vermietung des unbebauten Grundstücks in Aachen i. H. von (12 x 12.000,00 € =) 144.000,00 € steht der Bundesrepublik Deutschland zu, weil das Grundstück hier belegen ist und B in Tunesien ansässig ist (**Art. 6 Abs. 1 DBA Tunesien**). [ |2,0]

Bei dem Grundstück handelt es sich um **unbewegliches Vermögen i. S. des Art. 6 Abs. 2 DBA Tunesien**. [ |0,5]

**Summe der Punkte** [ |330,0]

<sup>31</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 54 Satz 1.

<sup>32</sup> Vgl. BMF, Schreiben v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl 2021 I S. 2212 NWB IAAAH-90311, Rz. 54 Satz 2.



## V. Punkteschlüssel

Von	Bis	Note
311,0	330,0	1,0
290,0	310,5	1,5
264,0	289,5	2,0
244,0	263,5	2,5
220,0	243,5	3,0
192,0	219,5	3,5
165,0	191,5	4,0
131,0	164,5	4,5
98,0	130,5	5,0
66,0	97,5	5,5
0,0	65,5	6,0

## AUTOR

**Bernhard Suck**

war in der Zeit von Juni 1992 bis August 2010 als Dozent an der Thüringer Fachhochschule für öffentliche Verwaltung – Fachbereich Steuern – insbesondere für die Gebiete Abgabenordnung, Besteuerung der Gesellschaften und internationales Steuerrecht tätig

**In Ihrem Abo enthalten – der Steuer-Repetitor, das Klausuren-Extra von Steuer und Studium:**

Die Übungsklausur aus dem Verfahrens- und Einkommensteuerrecht von Dr. Matthias Gehm unterstützt Kandidaten bei der Vorbereitung auf die StB-Prüfung. Thematisiert wird dabei u. a.: Änderung von Steuerbescheiden, Antragsveranlagung, Erben im steuerlichen Verfahrensrecht, Festsetzungsverjährung, Untätigkeitseinspruch, steuerliche Verzinsung, Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitaleinkünfte, gewerbliche Einkünfte, künstlerische Tätigkeit, sonstige Einkünfte, AfA, GWG, Mischaufwendungen, Abzugsverbot für Bestechungsgelder. Die Bearbeitungszeit beträgt sechs Zeitstunden.

**Laden Sie diese zusätzliche Übungsklausur jetzt aus der NWB Datenbank herunter:**  
NWB RAAAI-05556.

# 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