

Klausurtechnik kompakt

Zweiter Prüfungstag: Ertragsteuerrecht

Alexandra Kandler und Dr. Martin Weiss*

Im Rahmen unserer dreiteiligen Reihe „Klausurtechnik kompakt“ haben wir Ihnen in der letzten Ausgabe, *SteuerStud 4/2021*, bereits erläutert, warum eine ausgereifte Klausurtechnik für den ersten Prüfungstag entscheidend für Ihren Erfolg in der StB-Prüfung ist. Hieran schließt der nachfolgende Beitrag an, diesmal mit dem Fokus auf den zweiten Prüfungstag (Ertragsteuerrecht). Die Ertragsteuerklausur des StB-Examens stellt durch ihre sehr unterschiedlichen Themen und die teilweise große Anzahl der Aufgaben eine Hürde für die Kandidaten dar, die mit entsprechend umfangreicher sowie effizienter Vorbereitung aber gut zu schaffen ist.

i Zum **ersten Prüfungstag** i. R. der Reihe „Klausurtechnik kompakt“ vgl. bereits Jost/Zumaier/Becker/Kandler in *SteuerStud 4/2021* S. 249, NWB XAAAH-69655. Die nächste Ausgabe, **SteuerStud 6/2021**, ist eine **Schwerpunkt-Ausgabe zur schriftlichen StB-Prüfung**. Daher werden wir diese Klausurtechnik-Reihe in **SteuerStud 7/2021** mit dem **dritten Prüfungstag** (Buchführung und Bilanzwesen) abschließen.

I. Einführung

Die „Bestehensquote“ der Prüfungsaufgabe des **zweiten Prüfungstags** lag **2019/2020** bei **73,4 %** (Vorjahr 66,2 %). Die weitaus schlechteren Quoten 2017/2018 (57,6 %) und 2016/2017 (Bestehensquote von lediglich 41,7 %!) sind auf sog. Exotenthemen zurückzuführen, die in der Theorievermittlung während der Prüfungsvorbereitung meist nicht thematisiert wurden. Insbesondere bei unsicheren komplexen und verschachtelten Sachverhalten kann der Prüfungsteilnehmer den Prüfungstag dennoch souverän meistern und eine Note von 4,5 und besser erreichen. Grundlage für den Erfolg bildet zum einen ein **fundiertes Fachwissen** und zum anderen eine sichere Methodik, dieses Wissen anzuwenden: **Klausurtechnik**. Diese Technik erlernen Sie jedoch nicht nur durch das **Schreiben von zahlreichen Klausuren und die entsprechende Klausurroutine**, sondern insbesondere auch durch die **detaillierte Nacharbeit** der geschriebenen Klausuren.

Dabei sind i. R. der **optimalen Klausurnachbearbeitung** **zwei Teilbereiche** zu unterscheiden:

1. Der erste Teil – meist zeitnah nach dem Schreiben der Klausur – befasst sich mit der **fachlichen Erarbeitung** der Lösung und den zugrundeliegenden Sachverhaltskonstellationen.
2. Einige Zeit später – üblicherweise mit dem Erhalt der korrigierten, eigenen Klausurlösung – folgt dann der zweite Teil, die **Gegenüberstellung der richtigen Lösung mit dem eigenen Lösungsansatz und die Erarbeitung der fachlichen Lücken** sowie evtl. **unzureichend ausgeführten Zitierungen**. In diesem Zusammenhang geht es insbeson-

dere auch darum, dass Sie Ineffizienzen in der Verfassung des eigenen Lösungswegs erkennen.

TIPP 1

Während ein Teil der Klausurtechnik **theoretisch** erlernt werden kann, werden Sie den anderen Teil erst durch die praktische **Nacharbeit** der Klausuren verinnerlichen und fortan punktebringend umsetzen können!

II. Besonderheiten der Klausur des zweiten Prüfungstags

Der Schlüssel zur erfolgreichen Bewältigung des schriftlichen StB-Examens ist nach Erfahrungsberichten vieler Teilnehmer, *„generell auf eine Routine in den Klausuren hinzuarbeiten und den Fokus auf das Schreiben von Klausuren zu legen“¹*. Insbesondere besteht das Examen nicht nur aus der reinen Kenntnis vieler einzelner (steuer-)rechtlicher Zusammenhänge oder Paragraphen der Steuergesetze, der Steuerrichtlinien und der Steuererlasse. Vielmehr ist, wie bereits eingangs skizziert, die Technik der Klausurbearbeitung und -nachbe-

* Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsführung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Vormalig war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte. Dr. Martin Weiss, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht in München. Zudem ist er als Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL tätig.

¹ Baumgärtner, *SteuerStud 4/2019* S. 288 NWB GAAA-06095; weitere Erfahrungsberichte: Winter, *SteuerStud 4/2021* S. 300 NWB IAAA-69660; Binieck, *SteuerStud 4/2020* S. 296 NWB SAAA-40957; Fillers, *SteuerStud 10/2018* S. 672 NWB IAAAG-88938; Stücker, *SteuerStud 7/2016* S. 396 NWB YAAAF-76271.

arbeitung mind. ebenso wichtig. Die „PS müssen auf die Straße“ gebracht werden.²

Diese Fähigkeit, das Wissen effizient in eine Klausurlösung umzusetzen – und dies innerhalb der stets knappen Zeit – soll im Folgenden im Mittelpunkt stehen. Dabei sind viele der beschriebenen Techniken auf alle drei³ Klausuren des Examens anwendbar.⁴ Im Fokus steht hier jedoch die „Prüfungsaufgabe aus dem Einkommensteuer- und Ertragsteuerrecht“,⁵ ab hier kurz „Ertragsteuerklausur“ genannt.⁶ Sie stellt eine Mischung aus zahlreichen Themen dar, die nach dem StBerG ganz grds. die „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ umfassen können.

Durch diese sehr weite Definition des Feldes ergibt sich eine **große Bandbreite an Themen**, die in den letzten Jahren in unterschiedlichen Gewichtungen gefragt worden sind.⁷ Insofern ist auch die **Beschäftigung mit den vergangenen Klausuren des StB-Examens, soweit diese öffentlich zugänglich sind**, sehr sinnvoll, weil sich die Aufgaben inhaltlich eindeutig und innerhalb kurzer Zeit wiederholen können.⁸ Zudem ist dies der beste Weg, der Originalprüfung „nahezu kommen“.⁹

Die Ertragsteuerklausur setzt sich regelmäßig aus **drei bis sechs Sachverhalten** zusammen, die **jeweils zwei „Teilen“** zugeordnet sind. Die Teile enthalten regelmäßig **Einkommensteuer** in Teil I, bewertet mit meist 60 Punkten, und **Körperschaftsteuer** in Teil II, der entsprechend meist 40 Punkte bringt. Die **Gewerbsteuer** hingegen kann dem Teil I, dem Teil II sowie – in seltenen Fällen – als gänzlich eigene Fragestellung erscheinen. Die Aufteilung der Themen und Anzahl der Sachverhalte zeigt die nachstehende Tabelle:

Prüfungsjahr	2020	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	2012	2011
Teil I										
Est	3/60	2/60	2/47	1/60	1/60	3/60	3/60			
Est/GewSt								5/60	4/60	4/65
GewSt			1/13							
Teil II										
KSt	2/15	2/17	1/40					1/40	1/40	1/35
KSt/GewSt	1/25	1/23		2/40	2/40	2/40	2/40			
Summe I + II	6/100	5/100	4/100	3/100	3/100	5/100	5/100	6/100	5/100	5/100

TIPP 2

Die **Vielfalt möglicher Aufgaben** – sowohl inhaltlicher Art als auch, was die eigentliche Aufgabenstellung angeht – fordert Sie bei der Ertragsteuerklausur besonders heraus. Die Fähigkeit, zwischen einzelnen Sachverhalten zu unterscheiden und nach Abschluss einer Lösung den jeweiligen Sachverhalt schnell wieder zu vergessen, ist **zentral für den Prüfungserfolg!**

Die **Ergebnisse der Klausur** sind allerdings durch mehr Sachverhalte tendenziell eher **erfreulicher** geworden, denn mit dem kontinuierlichen Anstieg der Zahl der Sachverhalte seit 2016 haben sich auch die Noten im Durchschnitt merklich verbessert.¹⁰

III. Inhaltliche Prüfungsschwerpunkte der Ertragsteuerklausur¹¹

1. Einkommensteuer

Sachverhalte zur Einkommensteuer sind **ganz fester und regelmäßiger Bestandteil** der Ertragsteuerklausur. Der **Teil I** zur „Einkommensteuer“ stellt – wie bereits erläutert und durch die Tabelle (s. linke Spalte) veranschaulicht – mit 60 % der Gesamtpunktzahl den **Schwerpunkt** der Klausur dar, teilweise gemischt mit der Gewerbesteuer. Dabei wird regelmäßig in den einzelnen Sachverhalten ein eher spezielles Thema im Detail abgefragt, während umfassendere Ermittlungen des zVE¹² tendenziell seltener geworden sind.

Häufiger widmeten sich die einkommensteuerlichen Aufgaben in den Ertragsteuerklausuren **kleineren, abgegrenzten Themenkreisen**, z. B.:

- ▶ Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG (2010, 2013, 2015, 2020),
- ▶ Gewinnermittlung und -verteilung bei Mitunternehmerschaften (2011, 2013, 2018),
- ▶ Betriebsaufspaltung (2014, 2020),¹³
- ▶ Betriebsveräußerung und -aufgabe (§ 16 EStG; 2013, 2014, 2015, 2018),
- ▶ Anteilsveräußerung (2018),
- ▶ Einbringung in Kapitalgesellschaften (§ 20 UmwStG; 2009, 2013).¹⁴

In Aufgabenstellungen zur **Gewinnermittlung** können dabei auch Sonderfragen integriert sein, wie bspw. die Begrenzung des Schuldzinsenabzugs aufgrund Überentnahmen nach § 4

2 Zur Strategie bereits Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174 NWB UAAAH-66610.
 3 § 16 Abs. 1 DVStB (Verordnung zur Durchführung der Vorschriften über Steuerberater, Steuerbevollmächtigte und Steuerberatungsgesellschaften).
 4 Zum Ablauf und den rechtlichen Grundlagen bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614; zu den Zulassungsvoraussetzungen s. das Schaubild bei Lehmann, SteuerStud 3/2021 S. 147 NWB TAAAH-66606; zu formalen Aspekten Vossel/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 165 NWB XAAAH-66609.
 5 § 37 Abs. 3 StBerG (Steuerberatungsgesetz).
 6 Zur Ertragsteuerklausur vgl. bereits die umfassende Berichterstattung von Weiss in: SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614 (Themenauswertung 2011–2020); SteuerStud 6/2020 S. 397 NWB LAAAH-44305 (Betriebsaufspaltung); SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAA-36742 (körperschaftsteuerliche Organschaft); SteuerStud 3/2019 S. 194 NWB UAAAH-02256 (Themenauswertung 2009–2018); SteuerStud 3/2018 S. 184 NWB JAAAG-67538 (Themenauswertung 2008–2014); SteuerStud 7/2017 S. 432 NWB VAAAG-43992 (komplexe Prüfungsklassiker); SteuerStud 8/2016 S. 493 NWB LAAAF-77230 (Tipps zu ausgewählten Prüfungsthemen). Einen Überblick über alle SteuerStud-Lehrinhalte, geclustert nach einzelnen Prüfungstagen, verschafft Ihnen der PrüfungsCoach schriftliche StB-Prüfung 2021 NWB GAAAH-44658. Diese Seite wird von uns fortlaufend ergänzt.
 7 Umfassende Informationen bei Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614.
 8 Dazu kann der alljährlich im NWB Verlag erscheinende Band von Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, dienen. Die Ausgabe 2021 ist ab April 2021 lieferbar, ISBN 978-3-482-63950-0.
 9 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 195 NWB UAAAH-02256.
 10 Zu den Trends bei den Ergebnissen Kandler, SteuerStud 3/2021 S. 174, 175 NWB UAAAH-66610, und SteuerStud 10/2020 S. 621 NWB DAAA-54567; Rohdaten der Ergebnisse bei Rennebarth in DStR 2020 S. 2156, DStR 2019 S. 2052, DStR 2018 S. 2044, DStR 2017 S. 1554, und zuvor bei Alt, DStR 2016 S. 1702, sowie Alt/Schiefer DStR 2015 S. 1588, DStR 2014 S. 1306, DStR 2013 S. 1751; Auswertungen auch bei Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194 NWB UAAAH-02256, und SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614.
 11 Ausführliche aktuelle Themenauswertung s. Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196 NWB IAAAH-66614. In SteuerStud 3/2021 sind auch die Themenauswertungen zu den anderen Prüfungstagen enthalten. Bitte beachten Sie: Aufgrund eines Streits zum Urheberrecht der Klausuren mit einigen Landesfinanzministerien sind die Originalklausuren seit 2015 nicht mehr verfügbar. Die Aufgabentexte der StB-Prüfungen bis einschließlich 2014 wurden im BStBl veröffentlicht. Hieraus folgt, dass eine detaillierte Darstellung der Themen nur für die Jahre 2011–2014 möglich ist. Für die Jahre 2015–2020 erfolgt eine Darstellung der thematischen Schwerpunkte über Angaben aus öffentlich zugänglichen Quellen.
 12 Zur Strukturierung solcher Aufgaben anhand R 2 EStR vgl. Weiss, SteuerStud 8/2019 S. 508 NWB PAAA-15258.
 13 Zu diesem „Dauerbrenner“ s. Weiss, SteuerStud 6/2020 S. 397 NWB LAAAH-44305.
 14 Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306, zzgl. Übungsklausur, Beilage zu SteuerStud 6/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370.

Abs. 4a EStG¹⁵ oder die Begrenzung des Verlustabzugs nach § 15a EStG.¹⁶

Sofern Fragen zum **Internationalen Steuerrecht** gestellt werden,¹⁷ lässt sich dies u. a. bereits bei Ausgabe der Arbeit daran erkennen, dass ein deutsches Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)¹⁸ als Anlage beigefügt ist.¹⁹ Dies waren in den letzten Jahren bspw.

- ▶ das DBA Österreich (2012),
- ▶ das DBA Großbritannien (2013),
- ▶ das DBA Spanien (2014) und
- ▶ das DBA Türkei (2017). Im Jahr 2017 wurde das Internationale Steuerrecht besonders intensiv geprüft, weil sich der gesamte Sachverhalt damit auseinandergesetzt hat.²⁰

MERKE

Es gibt derzeit über 90 deutsche ertragsteuerliche DBA.²¹ In der Steuerberaterklausur ist es jedoch nicht Aufgabe der Kandidaten, diese DBA selbst „mitzubringen“. Vielmehr ist das **zeitlich anwendbare DBA²² der Klausur beigefügt**.

Ein DBA ist allerdings nicht zwingend erforderlich, um das Internationale Steuerrecht zu prüfen: Das DBA ist lediglich eine „**zweite Prüfungsstufe**“, die den Besteuerungsanspruch aus dem nationalen Recht einschränken oder sogar ganz ausschließen kann.²³ So war der Klausur im Jahr **2020** kein ertragsteuerliches DBA beigefügt; dennoch beschäftigte sich eine Aufgabe ausführlich mit der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG; § 2 AStG). Eine weitere Aufgabe befasste sich mit der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht (§ 2 Nr. 1 KStG).²⁴

Typische Fragestellungen im Internationalen Steuerrecht:

- ▶ Feststellung der persönlichen Steuerpflicht (u. a. 2020, wobei die erweiterte beschränkte Einkommensteuerpflicht des § 2 AStG ebenfalls zu prüfen war),²⁵
- ▶ Bestimmung der inländischen Einkünfte nach § 49 EStG (u. a. 2020),²⁶
- ▶ Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht (§ 50a EStG, u. a. 2012),²⁷
- ▶ Zuordnung des Besteuerungsrechts sowie Vermeidung der Doppelbesteuerung nach DBA und nationalem Recht,
- ▶ Wegzugsbesteuerung § 6 AStG (u. a. 2019, 2014, 2012).²⁸

Umwandlungssteuerliche Aufgaben sind auch regelmäßig Bestandteil von Klausuren des StB-Examens, wobei diese neben der Ertragsteuerklausur ebenfalls in der Bilanzklausur²⁹ auftauchen können.

Wesentliche Fragen bei einer umwandlungssteuerrechtlichen Aufgabenstellung³⁰:

- ▶ Anwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts auf einen Sachverhalt (§ 1 UmwStG),
- ▶ zeitlicher Aspekt der Umwandlung durch die Besonderheit der sog. Rückwirkungsfiktionen des UmwStG (§ 2 UmwStG, § 20 Abs. 5, 6 UmwStG),³¹

- ▶ Möglichkeit – und Sinnhaftigkeit³² – eines antragsgebundenen Ansatzes übergewandelter Wirtschaftsgüter unterhalb der Regelbewertung des gemeinen Wertes (§ 3 Abs. 1 Satz 1 UmwStG),
- ▶ Fortführung der Wirtschaftsgüter auf Ebene der übernehmenden Gesellschaft sowie möglicher Übernahmegewinn (§ 4 UmwStG),
- ▶ Sperrfristen, die durch eine Umwandlung entstehen können,³³ sowie Folgen ihrer Verletzung.³⁴

Innerhalb der einkommensteuerlichen Aufgaben stellt die **Lohnsteuer**³⁵ – als Erhebungsform der Einkommensteuer (§§ 38 ff. EStG) – noch einmal eine Besonderheit und dann oftmals unliebsame Überraschung dar, auf die in den Klausuren 2010 und 2016 eingegangen wurde. In beiden Fällen wurde ein Sachverhalt aus der Sicht eines inländischen Arbeitgebers geschildert. Die Lohnsteuer erfordert meist eine sehr „kleinteilige“ Arbeit, die sich aus **zahlreichen Einzelfällen und Sonderproblemen** zusammensetzt. Bei der Lösung sind die LStR und andere, weit verstreute einkommensteuerliche Paragraphen heranzuziehen. So enthielt die Ertragsteuerklausur 2010 sechs Sachverhalte zum Thema Lohnsteuer, die unabhängig voneinander zu lösen waren.³⁶ Auch 2016 waren mehrere Einzelsachverhalte auf die Frage der Steuererhebung zu untersuchen, wobei neben der Lohnsteuerpauschalierung nach §§ 40–40b EStG auch die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG und die Bauabzugsteuer nach §§ 48 ff. EStG relevant waren.³⁷

15 So in der Ertragsteuerklausur des Examens 2012, Teil I, Sachverhalt 1; Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2013, ISBN 978-3-482-63952-4, S. 134; Klausur dazu bei Weiss, SteuerStud 10/2015 S. 638 NWB BAAAF-00965.

16 Zuletzt im Prüfungsjahr 2018; dazu Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 199 NWB IAAAH-66614.

17 Zur Bedeutung in der Ertragsteuerklausur Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 201 NWB IAAAH-66614.

18 Überblick über den Bestand an deutschen DBA sowie laufende Verhandlungen bei BMF, Schreiben v. 18.2.2021 - IV B 2 - S 1301/07/10017-12 NWB MAAAH-72050.

19 Zu DBA in der Steuerberaterklausur Weiss, SteuerStud 9/2015 S. 526 NWB YAAAE-99100.

20 Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 197 NWB UAAAH-02256; Fränznick, Die schriftliche Steuerberaterprüfung 2019/2020, 10. Aufl. 2019, S. 176.

21 Überblick über den Bestand an deutschen DBA sowie laufende Verhandlungen durch BMF, Schreiben v. 18.2.2021 - IV B 2 - S 1301/07/10017-12 NWB MAAAH-72050.

22 Zur zeitlichen Anwendbarkeit der DBA Weiss, SteuerStud 9/2015 S. 526, 530 NWB YAAAE-99100.

23 Vgl. hierzu z. B. die Übungsklausur von Suck, SteuerStud 4/2021 S. 280 NWB LAAAH-69659.

24 Zur Körperschaftsteuer s. u., Kap. III.2.

25 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 198 NWB IAAAH-66614.

26 Zur beschränkten Einkommensteuerpflicht (sog. Inbound-Fall) Kraft, SteuerStud 7/2013 S. 418 NWB LAAAE-37815; Cloer/Bannes, SteuerStud 3/2017 S. 154 NWB IAAAF-90839; Übungsklausur bei Suck, SteuerStud 7/2020 S. 468 NWB GAAAH-46816.

27 Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 209.

28 Zur Bedeutung für die Ertragsteuerklausur auch Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 406, Tipp 12 NWB BAAAH-10225; s. auch unten zu Umzugsfällen natürlicher Personen unter Kap. IV.1.

29 Dazu zuletzt Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAAH-66615; Einführung in den „Verschmelzungsteil“ des UmwStG bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2020 S. 216 NWB PAAAH-36743; Einführung in den „Einbringungsteil“ des UmwStG ebenso bei Nüdling/Schörck, SteuerStud 6/2020 S. 407 NWB VAAAH-44306. Zur Klausurtechnik des dritten Prüfungstags s. SteuerStud 7/2021.

30 Fallstudie zu Umwandlungen nach §§ 3 ff. UmwStG bei Weiss, SteuerStud 5/2021 S. 330 NWB QAAAH-74075; zur Bedeutung im Examen Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 496 NWB LAAAF-77230; Klausurbeispiel bei Nüdling/Schörck, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 49 NWB YAAAH-44370; Rechtsprechungsüberblick bei Martini, SteuerStud 1/2021 S. 10 NWB JAAAH-63154.

31 Dazu Weiss, SteuerStud 4/2017 S. 240 NWB VAAAG-37499.

32 Zu einem Beispiel aus dem Examen 2012 s. Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 501 NWB LAAAF-77230.

33 Dazu Weiss, SteuerStud 7/2016 S. 409 NWB JAAAF-76062.

34 Zur Klausur 2013, in der eine Sperrfristverletzung nach § 22 UmwStG gefragt wurde, Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398 NWB BAAAH-10225.

35 Dazu bereits Vossel/Horst, SteuerStud 3/2021 S. 164, 166 NWB XAAAH-66609; Klausurbeispiel bei Brost, SteuerStud 9/2018 S. 637 NWB DAAAG-85133.

36 Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2016, ISBN 978-3-482-63955-5, S. 153.

37 Dazu Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 197 NWB UAAAH-02256.

2. Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteueraufgabe ist seit Jahren eine **verlässliche Konstante** in der Ertragsteuerklausur. Sie enthält meist die **Aufgabenstellung**, das zVE – als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (§ 7 Abs. 1 KStG) – und die festzusetzende Körperschaftsteuer³⁸ einer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaft zu ermitteln. Dabei werden regelmäßig zahlreiche kleine Einzelprobleme dargestellt, die dementsprechend meist auch unabhängig voneinander gelöst werden können.

Die Aufgabe im Körperschaftsteuerteil ist damit geeignet, **„Ruhe“ bei der Klausurbearbeitung zu gewinnen**. Aufgrund ihrer Struktur ist es – wie gerade gesagt – auch möglich, einzelne kleine Sachverhalte (zunächst) wegzulassen, ohne dass die Struktur der Lösung insgesamt ins Wanken gerät. Dies alles hilft dabei, selbstbewusster die danach folgenden einkommen- und gewerbsteuerlichen Aufgaben anzugehen.

TIPP 3

Klausurtaktisch sollten Sie die **Aufgaben jeweils auf einem neuen Bogen Papier beginnen und erst am Ende durchnummerieren**. So kann am Ende der Klausurbearbeitung noch eine weitere Teilaufgabe gelöst werden, ohne dass für den Korrektor ersichtlich die Ordnung verloren geht. Zudem kann es auch sinnvoll sein, **Blätter nicht immer ganz voll zu schreiben**, um nachträglich noch Gedanken einfügen zu können.

Der „Standard“ der Aufgabe aus der Körperschaftsteuer besteht in folgender **Aufgabenstellung** – hier exemplarisch aus dem Jahr 2012:³⁹

„Ermitteln Sie unter Berücksichtigung der allgemeinen Angaben und der Einzelsachverhalte in den Textziffern 1 bis 6 das zu versteuernde Einkommen und die festzusetzende Körperschaftsteuer der nach § 1 Abs. 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtigen und buchführungspflichtigen A-UG für den Veranlagungszeitraum 2012.

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ist kenntlich zu machen, ob Hinzurechnungen zum bzw. Abrechnungen vom ermittelten Jahresüberschuss inner- oder außerbilanziell vorzunehmen sind.

Zu ermitteln ist das für die A-UG jeweils günstigste Ergebnis.

Begründen Sie Ihre Entscheidung unter Würdigung des gesamten Sachverhalts und unter Angabe der einschlägigen Rechtsgrundlagen.“

In diesem Fall wird der **Sachverhalt in kleinere Teilziffern unterteilt**, die dann unabhängig voneinander bearbeitet werden können.⁴⁰

Meist sind dann folgende Probleme zu lösen:

- ▶ verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA)⁴¹ und verdeckte Einlagen (vE)⁴² in diversen Varianten,⁴³

- ▶ Behandlung von ausländischen Einkünften (§ 34d EStG) der Körperschaft sowie Anrechnung ausländischer Steuern (§ 26 KStG),⁴⁴
- ▶ Freistellung von Beteiligungserträgen (§ 8b KStG),⁴⁵
- ▶ Spendenabzug (§ 9 KStG),
- ▶ teilweise körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG),⁴⁶
- ▶ teilweise Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).⁴⁷

Einen **Ausreißer** stellten insoweit in jüngerer Vergangenheit die Klausuren aus den Jahren **2013 und 2020** dar.⁴⁸ Hier war jeweils eine **beschränkt steuerpflichtige Körperschaft (§ 2 Nr. 1 KStG)** zu betrachten. Insoweit war der gewohnte Lösungsweg teilweise hinfällig, da hier die Gewerblichkeitsfiktion des § 8 Abs. 2 KStG aufgrund der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nicht galt.⁴⁹ Damit konnte die im Jahr **2013** geschilderte brasilianische Kapitalgesellschaft z. B. auch Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 EStG beziehen, was viele Teilnehmer natürlich aus dem Konzept brachte. Ein **DBA** war hingegen in diesem Fall **nicht** anzuwenden,⁵⁰ weil ein solches mit Brasilien nicht bestand – und bis heute nicht besteht. Im Jahr **2020** erzielte die dort zu betrachtende – erneut brasilianische – Kapitalgesellschaft „inländische Einkünfte“ (§ 49 EStG) u. a. aus der Veräußerung von Anteilen i. S. des § 17 EStG sowie aus der Vermietung von Grundstücken. Zudem wurde auf die Besonderheiten der Steuererhebung bei beschränkt Stpfl. abgestellt (§ 32 KStG), insbesondere auf Feinheiten der Kapitalertragsteuer wie § 44a Abs. 9 EStG.⁵¹

Eine weitere Besonderheit stellte das Examen **2014** dar.⁵² Die dort gestellte Aufgabe⁵³ spielte zwischen einer „A-GmbH“ und einer „B-GmbH“ und war bereits insofern ungewöhnlich, als die **zVE von zwei Körperschaftsteuerpflichtigen** ermittelt werden sollten. Zudem war diese Aufgabe in ihrem Sachverhaltsumfang eher schlicht: Zwischen den beiden Gesellschaften war in der ersten Variante ein zinsloses Darlehen durch die 100 %-Tochter an ihre Mutter gegeben worden. In

38 Zu den Begrifflichkeiten s. auch R 7.2 KStR.

39 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 211.

40 Klausurbeispiele bei Weiss, Steuer-Repetitor 4/2020 NWB IAAAH-40956; Hübner, Steuer-Repetitor 7/2019 NWB CAAA-14918; Suck, SteuerStud 2/2020 S. 140 NWB GAAA-36156.

41 Fälle hierzu bei Suck, SteuerStud 9/2019 S. 575 NWB BAAA-16265, und SteuerStud 10/2019 S. 649 NWB JAAA-21312.

42 Fälle hierzu vgl. bei Suck, SteuerStud 4/2020 S. 267 NWB EAAA-40953.

43 Zur Unterscheidung bereits Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 12 NWB UAAAG-79567, und SteuerStud 3/2019 S. 194, 200 NWB UAAA-02256.

44 Zu den internationalen Bezügen Weiss, SteuerStud 8/2017 S. 479, 483; ausführlich Kudert/Rothe, SteuerStud 3/2017 S. 165 NWB UAAA-90835.

45 Fälle hierzu bei Suck, SteuerStud 5/2020 S. 328 NWB VAAA-42443.

46 Zu diesem „Dauerbrenner“ bereits Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAA-36742.

47 Dazu Oppel, SteuerStud 7/2020 S. 457 NWB WAAA-46815; zzgl. Schaubild, SteuerStud 7/2020 S. 427 NWB YAAA-46810.

48 Dazu Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAA-66614.

49 Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 400, Tipp 2 NWB BAAA-10225.

50 Zu den möglichen Kombinationen bei Aufgabenstellungen im Internationalen Steuerrecht s. Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAA-66614.

51 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 207 NWB IAAA-66614.

52 Weiss, SteuerStud 3/2018 S. 184, 191 NWB JAAAG-67538.

53 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 51.

einer zweiten Variante wurde das zinslose Darlehen durch die Mutter an ihre 100 %-Tochter gegeben. In der Lösung⁵⁴ musste dann – nach den beiden beteiligten Gesellschaften getrennt – im Wesentlichen das Steuerbilanzrecht angewendet werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 3 EStG), verbunden mit den Fragestellungen der vGA.

3. Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer stellt neben der Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Stpfl., die einen Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG) betreiben oder als solcher fingiert werden (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG),⁵⁵ die zweite große ertragsteuerliche Belastung dar. Sie ist über **§ 7 Satz 1 GewStG** mit der Bestimmung der Bemessungsgrundlagen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer eng verbunden.

TIPP 4

Beachten Sie, dass diese **Bemessungsgrundlagen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer als Ausgangsgröße** möglicherweise **zuerst korrigiert** werden müssen, bevor man zu den eigentlichen gewerbesteuerlichen Themen kommt. Häufig sind bereits hier zahlreiche Punkte zu erzielen.⁵⁶

Zudem muss die Ausgangsgröße des § 7 Satz 1 GewStG zur Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 6 GewStG) noch nach gewerbesteuerlichen Vorstellungen modifiziert werden. Zu den dabei abzuhandelnden Themen gehört auch die Behandlung von Beteiligungserträgen, die über eine Mitunternehmerschaft erzielt werden (§ 7 Satz 4 GewStG).⁵⁷

Schwerpunkte einer gewerbesteuerlichen Aufgabenstellung sind regelmäßig:⁵⁸

- ▶ Hinzurechnungen für Finanzierungsentgelte (§ 8 Nr. 1 GewStG),⁵⁹
- ▶ Hinzurechnung oder Kürzung von Beteiligungserträgen aus Mitunternehmerschaften (§ 8 Nr. 8 GewStG, § 9 Nr. 2 GewStG),
- ▶ Hinzurechnungen und Kürzungen für Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften (§ 8 Nr. 5 GewStG, § 9 Nr. 2a GewStG, § 9 Nr. 7 GewStG),
- ▶ Verlustabzug (§ 10a GewStG),⁶⁰
- ▶ Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags (§§ 28 ff. GewStG).⁶¹

IV. Typische Sachverhalte in der Ertragsteuerklausur

Gewisse Sachverhalte wiederholen sich in der Ertragsteuerklausur des StB-Examens mit großer Regelmäßigkeit. Einige davon sollen nachfolgend dargestellt werden.

1. „Umzug“ des Steuerpflichtigen

In den letzten Jahren ist in der Ertragsteuerklausur immer wieder nach sog. Umzugsfällen gefragt worden, bei denen ein Stpfl. während des laufenden VZ (§ 25 Abs. 1 EStG, entspricht dem K.j.) aus Deutschland ins Ausland verzieht.⁶²

Bislang sind diese Fälle – in den Prüfungen der Jahre **2012, 2014, 2017 und 2019** – stets als Aufgabe der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 1 EStG) und Begründung der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 4 EStG, § 2 AStG) geprüft worden.

TIPP 5

Denkbar wäre jedoch auch der umgekehrte Weg, also ein **Zuzug aus dem Ausland mit unterjähriger Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht**. Dabei wäre dann insbesondere die Regelung zur Verstrickung nach § 17 Abs. 2 Satz 3 f. EStG für Anteile i. S. des § 17 EStG zu beachten.⁶³

Des Weiteren denkbar wäre ein **Übergang von unbeschränkter zu beschränkter Steuerpflicht** bei einer **Körperschaft**. Dabei gibt § 32 Abs. 2 Nr. 1 KStG Regelungen vor, die denen bei der Einkommensteuer (§ 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, § 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 KStG; dazu gleich unten) entsprechen.⁶⁴ Bei der Gewerbesteuer hingegen wird die sachliche Gewerbesteuerpflicht – ohne Unterscheidung nach unbeschränkter oder beschränkter Steuerpflicht – u. a. an der Existenz einer inländischen Betriebsstätte (§ 12 AO) festgemacht (§ 2 Abs. 1 Satz 1, 3 GewStG).⁶⁵ Wird die letzte inländische Betriebsstätte aufgegeben (etwa die Geschäftsleitungs-betriebsstätte, § 12 Satz 2 Nr. 1 AO), endet damit auch die sachliche Gewerbesteuerpflicht!

In diesen Umzugsfällen wird häufig – allerdings nicht immer – des Weiteren geschildert, dass der Stpfl. eine **Beteiligung i. S. des § 17 EStG** an einer in- oder ausländischen Kapitalgesellschaft hält. Die Beteiligung i. S. des § 17 EStG ist zunächst selbst häufiges Prüfungsfeld der Ertragsteuerklausur.⁶⁶ Die Definition des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG sollte immer genau geprüft werden.⁶⁷ Die dort geforderte 1 %-Beteiligung muss nur „*innerhalb der letzten fünf Jahre*“ (vor der Veräußerung) – zu irgendeinem Zeitpunkt, unmittelbar oder mittelbar⁶⁸ – erfüllt gewesen sein.⁶⁹ Besondere Regeln gelten

54 Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 99.

55 Zur sachlichen Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaften Weiss, SteuerStud 9/2017 S. 550 NWB WAAAG-48519.

56 Zu einem Beispiel aus dem Jahr 2012 Weiss, SteuerStud 8/2015 S. 487, 492 NWB XAAA-93776; Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2018, ISBN: 978-3-482-63957-9, S. 206.

57 Klausurbeispiele bei Nöthen, SteuerStud 2/2021 S. 121, 141 NWB SAAA-64337; Paintner, SteuerStud 8/2019 S. 531 NWB QAAA-15262.

58 Siehe dazu auch unten unter Kap. IV.3.

59 Hierzu auch Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 406, Tipp 10 NWB UAAAG-79567.

60 Fälle hierzu bei U. Förster, SteuerStud 2/2017 S. 124 NWB SAAF-89966.

61 Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAA-36764.

62 Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 207 NWB IAAA-66614.

63 Dazu Weiss, IStR 2020 S. 596.

64 Hendricks in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 1. Aufl. 2015, § 32 KStG Rz. 19, m. w. N.

65 Weiss, IWB 21/2020 S. 887 NWB CAAA-63006.

66 Weiss, SteuerStud 8/2015 S. 487, 489 NWB XAAA-93776; zu einem Beispiel aus dem Examen 2015 Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2016, ISBN 978-3-482-63955-5, S. 92; dazu Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2016 S. 13, 14 NWB FAAA-49475.

67 Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 11 NWB UAAAG-79567.

68 H 17 Abs. 2 Mittelbare Beteiligung EStH.

69 H 17 Abs. 2 Kurzfristige Beteiligung EStH.

etwa bei einer „unentgeltlichen Rechtsnachfolge“ in die Anteile, wie bei einer Erbschaft (vgl. insoweit § 17 Abs. 1 Satz 4 EStG, § 17 Abs. 2 Satz 5 EStG).

In solchen Umzugssachverhalten sind damit mehrere steuerliche Regelungen immer zu prüfen:⁷⁰

- ▶ § 6 AStG,⁷¹ der für den Fall des Endes der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 6 Abs. 1 Satz 1 AStG)⁷² und gewisser Ersatzereignisse (§ 6 Abs. 1 Satz 2 AStG) eine Anwendung des § 17 EStG „auch ohne Veräußerung“ anordnet. Bei einer Schilderung eines Umzugsfalls sollten Sie somit genau auf die Beschreibung von evtl. vorhandenen Anteilen an Kapitalgesellschaften achten, da Sie mit § 6 AStG zahlreiche Folgepunkte relativ leicht erzielen können.⁷³ Haben Sie erst einmal die Veräußerungsfiktion erkannt, handelt es sich um eine quasi „fiktive“ Veräußerung nach § 17 EStG, bei der lediglich der Veräußerungspreis (§ 17 Abs. 2 Satz 1 EStG) durch den gemeinen Wert (§ 6 Abs. 1 Satz 4 AStG) ersetzt wird.⁷⁴
- ▶ § 2 Abs. 7 Satz 3 EStG, der eine einzige Veranlagung für das Kj. vorschreibt, in dem sowohl unbeschränkte als auch beschränkte Einkommensteuerpflicht bestand. Danach sind i. R. dieser Veranlagung „die während der beschränkten Einkommensteuerpflicht erzielten inländischen Einkünfte in eine Veranlagung zur unbeschränkten Einkommensteuerpflicht einzubeziehen“.
- ▶ § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (besonderer Progressionsvorbehalt) sowie die Ausnahme von der grds. Abgeltungswirkung der Abzugssteuern beim beschränkt Stpfl. (§ 50 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 EStG).⁷⁵

Häufig wird in solchen Umzugsfällen der **Einstieg bei der persönlichen Steuerpflicht** fehlerhaft bearbeitet. Die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht ist an das Vorliegen eines Wohnsitzes (§ 8 AO) oder des gewöhnlichen Aufenthalts (§ 9 AO) im Inland geknüpft. Sobald beide Merkmale nicht mehr vorliegen, ist die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht taggenau beendet. Sobald umgekehrt eines der Merkmale vorliegt, wird die unbeschränkte Einkommensteuerpflicht auch taggenau begründet.

Ausführungen wie „Der Steuerpflichtige war während des überwiegenden Teils des Kalenderjahres unbeschränkt einkommensteuerpflichtig; daher ist er für den gesamten Veranlagungszeitraum als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln.“ sind somit nicht richtig. Eine solche Aussage führt des Weiteren dazu, dass zahlreiche **Folgepunkte** für die Besonderheiten der inländischen Einkünfte bei der beschränkten Steuerpflicht (§ 49 EStG) nicht mehr erreichbar wären. Auch der besondere Progressionsvorbehalt des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG wäre nicht mehr in Reichweite; ein allgemeiner Progressionsvorbehalt ist bei normal beschränkt Stpfl. nur in seltenen Fällen anwendbar (§ 32b Abs. 1 Satz 1 EStG). Bei Anwendung der erweiterten beschränkten Einkommensteuerpflicht ist er hingegen nach § 2 Abs. 5 Satz 1 AStG zwingend.

TIPP 6

Die **verschiedenen Sonderformen der persönlichen Einkommensteuerpflicht** können Sie in **H 1a EStH** kompakt nachlesen. Bei Sachverhalten mit internationalem Bezug im Einkommensteuerrecht sollten Sie diese Quelle immer nutzen, um kurz zu überprüfen, ob Sie einen Aspekt vergessen haben. Beim Umzug etwa geht es um das Stichwort „Wechsel der Steuerpflicht“ in H 1a EStH, das Sie im Ernstfall auf die „richtige Fährte“ bringen kann. Häufig fällt Teilnehmern gerade ein solcher Einstieg in die Lösung besonders schwer.

2. Sachverhalte mit Bezug zur Körperschaftsteuer

Die **weitaus meisten Sachverhalte** mit Bezug zur Körperschaftsteuer stellen auf die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht des **§ 1 KStG** ab. Diese Tatsache führt dazu, dass nach **§ 8 Abs. 2 KStG** alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind, wenn sich die unbeschränkte Steuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG ergibt.⁷⁶ Nur in **wenigen Fällen** – zuletzt in den Ertragsteuerklausuren der Jahre **2013 und 2020** – wurde nach der Besteuerung einer beschränkt steuerpflichtigen Körperschaft gefragt (**§ 2 Nr. 1 KStG**).⁷⁷

TIPP 7

Sind Sachverhalte mit **unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften** zu beurteilen, sollte sich die Bearbeitung an **R 7.1 KStR⁷⁸** und **R 7.2 KStR** orientieren. Die R 7.1 KStR ist in etwa mit der R 2 EStR bei der Einkommensteuer vergleichbar⁷⁹ und ermöglicht eine übersichtliche Lösung. Zudem können diese Richtlinien als „Anregung“ dienen, um in der Klausurlösung keine wichtigen Themen zu vergessen.

BEISPIEL 1 ▶ Die Ertragsteuerklausur enthält häufig Fälle mit Bezug zu **§ 6b EStG**, der Regelung zur „Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter“.⁸⁰ Insoweit handelt sich um ein Thema, das sich auf der Schnittstelle zwischen der Ertragsteuerklausur und der Bilanzenklausur befindet.⁸¹ Auch Körperschaften können § 6b EStG in Anspruch nehmen (§ 8 Abs. 1 Satz 1 KStG) – lediglich § 6b Abs. 10 EStG steht ihnen nicht offen.

70 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2018 S. 184, 190 NWB JAAAG-67538 und Beilage zu SteuerStud 6/2018 S. 33, 45 NWB GAAAG-79605.

71 Zu neueren Entwicklungen Deutschländer, IWB 2/2021 S. 56 NWB FAAA-69298.

72 Insgesamt zur Entstrickungsbesteuerung Völkel, SteuerStud 4/2019 S. 249 NWB SAAAH-06091.

73 Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAA-36764.

74 Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 406, Tipp 12 NWB BAAA-10225.

75 Zum neuen § 36 Abs. 2 Nr. 2 Satz 5 EStG Merker, SteuerStud 1/2021 NWB NAAA-59370.

76 Zur Bedeutung der Fiktion des § 8 Abs. 2 KStG bereits Weiss, SteuerStud 6/2019 S. 398, 400, Tipp 2 NWB BAAA-10225.

77 Dazu bereits oben unter Kap. III.2.; ausführlich Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAA-66614.

78 Siehe dazu auch Werner in Dötsch/Pung/Möhlenbrock (D/P/M), Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 1 KStG Tz. 7 (Stand: 1.3.2021).

79 Dazu ausführlich Weiss, SteuerStud 8/2019 S. 508 NWB PAAA-15258.

80 Dürr, SteuerStud 6/2014 S. 334 NWB GAAAE-64791; Weiss, BB 20/2019 S. 1131.

81 Übungsklausur mit bilanzsteuerrechtlichem Fokus bei Paintner, SteuerStud 10/2020 S. 674 NWB IAAA-54574; zur Bedeutung i. R. der Bilanzenklausur vgl. zudem Nüdling/Schörck, SteuerStud 3/2021 S. 208 NWB SAAA-66615.

Nach Ablauf einer Frist von vier Wj. ist eine einmal gebildete Rücklage grds. aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 2 EStG).⁸² Eine Verlängerung auf sechs Wj. ist möglich, wenn bei neu hergestellten Gebäuden mit ihrer Herstellung vor dem Schluss des vierten auf die Bildung der Rücklage folgenden Wj. begonnen worden ist.⁸³ Unmittelbare Rechtsfolge der Auflösung ist die Gewinnerhöhung um den aufgelösten Rücklagenbetrag. Allerdings schließt sich daran noch die außerbilanzielle Erhöhung des Einkommens um 6 % des aufgelösten Rücklagenbetrags nach § 6b Abs. 7 EStG an.⁸⁴ An diese kann etwa die **R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 5 KStR** erinnern.

BEISPIEL 2 Ein beliebtes Thema der Körperschaftsteuerklausur ist auch der Spendenabzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG.⁸⁵ Außerbilanziell ist dabei zunächst der „Gesamtbetrag der Zuwendungen nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG“ hinzuzurechnen (**R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 11 KStR**). Daraufhin können alternativ 20 % des Einkommens oder 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kj. aufgewendeten Löhne und Gehälter abgezogen werden.⁸⁶ Als Einkommen i. S. dieser Vorschrift gilt das Einkommen vor Abzug der in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bezeichneten Zuwendungen und vor dem Verlustabzug nach § 10d EStG (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG). Dieser Abzug findet sich dann in **R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Zeile 22 KStR**.⁸⁷

BEISPIEL 3 Die körperschaftsteuerliche Organschaft (§§ 14 ff. KStG) stellt einen „Dauerbrenner“ der Ertragsteuerklausur dar.⁸⁸ Die Strukturierung in diesem Bereich fällt besonders schwer, weil – im Gegensatz zur sonstigen Praxis in der Ertragsteuerklausur – hier zwei Stpfl., der Organträger und die Organgesellschaft, zu betrachten sind. Zudem spielen sich weite Teile der organschaftlichen Berechnungen außerhalb der Steuerbilanz ab. Genau dafür ist die **R 7.1 KStR** ideal! Die **Zeilen 10, 18, 25 und 26** enthalten wertvolle Hinweise, die im Stress der Klausurbearbeitung eine große Stütze sein können.⁸⁹

Aus der **R 7.1 KStR** lässt sich dann das folgende generische Schema zur Abarbeitung der körperschaftsteuerlichen Aufgaben ableiten. Es beginnt mit dem „Bilanzgewinn“ oder „Bilanzverlust“, der gerne als Startpunkt für die Ermittlungen vorgegeben wird, und endet mit der verbleibenden Körperschaftsteuer.

Aufgaben zur Körperschaftsteuer – Prüfungsschema	
	Bilanzgewinn/-verlust
+/-	Gewinn- bzw. Verlustvortrag Vorjahr
+/-	Veränderungen Rücklagen
=	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Handelsbilanz (§ 266 Abs. 3 HGB)
+/-	Korrektur/Anpassungen an Steuerbilanz (§ 60 Abs. 2 EStDV)
=	Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag lt. Steuerbilanz
+	Außerbilanzmäßige Zurechnungen
	Nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5, 5b und 6 EStG), z. B. GewSt
	Aufwendungen für Geschenke > 35 €, 30 % der angemessenen Bewirtungskosten
	Nichtabziehbare Steuern (§ 10 Nr. 2 KStG), z. B. USt auf Umsätze, die Entnahmen sind (§ 3 Nr. 1b, 9a KStG), KSt, SolZ, KapESt auf vereinnahmte Kapitalerträge
	50 % der Aufsichtsratsvergütungen (§ 10 Nr. 4 KStG)
	vGA (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG)
	Sämtliche als Aufwand abgesetzte Spenden (§ 9 Abs. 2 Satz 1 KStG)

=	Zwischensumme
-	Außerbilanzmäßige Abrechnungen, z. B. Vermögensmehrungen auf gesellschaftlicher Grundlage (vE), steuerfreie Einkünfte (§ 8b KStG, DBA)
=	Zwischensumme
-	Spendenabzug (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG)
-	Verlustabzug (§ 10d EStG, §§ 8c, 8d KStG)
=	Zu versteuerndes Einkommen (zvE)
x	Regelsteuersatz (§ 23 Abs. 1 KStG)
-	Steueranrechnung bei ausländischen Einkünften (§ 26 Abs. 1 KStG, § 34c EStG)
=	Tariffbelastung
-	Anrechnung KapESt
=	Verbleibende KSt

Insbesondere das „Endspiel“⁹⁰ ab dem zvE (als Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer, § 7 Abs. 1 KStG) kann noch einmal – je nach Aufgabenstellung – ein oder zwei Punkte bringen. Mit der Zeile 34 „zu versteuerndes Einkommen“ schließt die **R 7.1 KStR** ab. Ab diesem Moment übernimmt die **R 7.2 KStR** die Entwicklung bis zur „verbleibenden Körperschaftsteuer“.

TIPP 8

Insbesondere sind in **R 7.2 Satz 1 Zeile 2 KStR Anrechnungen nach § 26 KStG i. V. mit § 34c EStG**⁹¹ durchzuführen. Diese werden gerne vergessen: Nach dem „Welteinkommensprinzip“ (§ 1 Abs. 2 KStG) sind alle weltweit erzielten Einkünfte der unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaft (§ 1 Abs. 1 KStG) in die Ermittlung des zvE einzubeziehen.⁹² Die Anrechnung ausländischer Steuern ist jedoch eine „Steuerermäßigung“, die zwar noch bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer, aber erst nach der Ermittlung der tariflichen Körperschaftsteuer durchzuführen ist.⁹³ Hier hilft ein „Schmierzettel“,⁹⁴ der während der Klausurlösung geführt wird, solche Fragestellungen im „Endspiel“ nicht zu vergessen – und ebenso der Blick in die **R 7.2 KStR**.

82 Zur temporären Verlängerung i. R. der Covid-Maßnahmen Kanzler, NWB 3/2021 S. 168 NWB EAAAH-69067.
 83 Zu den Anforderungen an den „Beginn der Herstellung“ BFH, Urteil v. 9.7.2019 - X R 7/17, BStBl 2020 II S. 635 NWB LAAAH-33999; Weiss, NWB 47/2019 S. 3392 NWB LAAAH-34449.
 84 BFH, Urteil v. 29.4.2020 - XI R 39/18, BFH/NV 2020 S. 1149 NWB RAAAH-56285, Rn. 17.
 85 Siehe auch Riepolt, SteuerStud 8/2018 S. 550 NWB KAAAG-85122, dort auch zum Zusammenhang mit den gewerbesteuerlichen Hinzurechnungen (§ 8 Nr. 9 GewStG) und Kürzungen (§ 9 Nr. 5 GewStG).
 86 Zur gesonderten Feststellung des verbleibenden Spendenvortrags nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 Satz 9 f. KStG Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 204 NWB IAAAH-66614.
 87 Klausurbeispiel bei Hübner, Steuer-Repetitor 7/2019 NWB CAAAH-14918; Abgrenzung zur vGA in der Klausur von Suck, SteuerStud 5/2019 S. 340, 344 NWB AAAAH-07941.
 88 Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206 NWB FAAAAH-36742; Klausurbeispiel bei Nöthen, SteuerStud 2/2021 S. 121 NWB SAAAAH-64337.
 89 Ausführlich beschrieben bei Weiss, SteuerStud 3/2020 S. 206, 213 NWB FAAAAH-36742.
 90 Zu den möglichen „Endspielen“ der Ertragsteuerklausur s. bereits Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 202 NWB IAAAH-66614.
 91 Ausführlich Weiss, PISTB 2021 S. 84.
 92 Zur unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausführlich Kudert/Rothe, SteuerStud 3/2017 S. 165, 166 NWB UAAAF-90835.
 93 R 7.2 Satz 1 Zeile 2 KStR; zur entsprechenden Anrechnung nach § 34c EStG bei der natürlichen Person § 2 Abs. 6 Satz 1 EStG; R 2 Abs. 2 Zeile 6 EStR.
 94 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 6/2020 S. 397, 401, 406 NWB LAAAH-44305.

Teilweise ist die Aufgabenstellung in der Ertragsteuerklausur auch sehr „differenziert“: Im Sachverhalt 3 des Teils I der Klausur 2014⁹⁵ etwa war die Aufgabe, das zVE zu ermitteln, mithin vor evtl. Steuerermäßigungen (§§ 34c ff. EStG) die Ermittlungen zu beenden. Allerdings hieß es dann in einem Zusatz: „Geben Sie in Ihrer Lösung an, ob etwaige ausländische Steuern dem Grunde nach auf die Einkommensteuer anzurechnen sind und inwieweit ausländische Einkünfte dem Progressionsvorbehalt unterliegen.“ In dieser Aufgabe wurde mithin die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer ausgespart, aber dennoch nach Veränderungen des Steuersatzes durch den Progressionsvorbehalt (§ 32b EStG)⁹⁶ sowie Steuerermäßigungen dem Grunde nach gefragt.

TIPP 9

Darüber hinaus sollte auch die „Anrechnung“ i. R. der Erhebung der Körperschaftsteuer nicht vergessen werden (R 7.2 Satz 1 Zeile 5 KStR). Nach § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG gelten für die Durchführung der Besteuerung einschließlich u. a. der Anrechnung die Vorschriften des EStG entsprechend, soweit das KStG nichts anderes bestimmt. Insoweit ist also § 36 Abs. 2 EStG im „Endspiel“ ebenso zu beachten. Insbesondere Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer sowie die Kapitalertragsteuer müssen hier bedacht werden.⁹⁷

3. Sachverhalte mit Bezug zur Gewerbesteuer⁹⁸

Bei gewerbesteuerlichen Fragestellungen ist die Ermittlung nach einkommen- oder körperschaftsteuerlichen Maßstäben durch § 7 Satz 1 GewStG immer „mit im Paket“: „Gewerbertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge.“

Steht die „sachliche Gewerbesteuerpflicht“ des § 2 GewStG fest,⁹⁹ ist das Prüfungsschema dann weitgehend rechtsformunabhängig und „linear“: Zunächst ist die **Ausgangsgröße des § 7 Satz 1 GewStG** zu ermitteln. In dieser Prüfung können sich ganz erhebliche Probleme verstecken, die gar nicht zentral mit der Gewerbesteuer selbst zusammenhängen.¹⁰⁰

Daraufhin sind einige Besonderheiten der Ausgangsgröße insbesondere in **§ 7 Satz 2 und 4 GewStG** versteckt. Insbesondere bei **Veräußerungsgewinnen aus Anteilen an gewerblichen Mitunternehmerschaften** ist teilweise ein echter „**Slalomlauf**“ erforderlich, um zu dem richtigen Ergebnis zu kommen:

- Einkommensteuerlich gehören nach **§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG** zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Gewinne, die erzielt werden bei der Veräußerung u. a. „des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist (§ 15 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2)“. Diese einkommen-

steuerliche Anordnung der Steuerbarkeit ist nach § 7 Satz 1 GewStG zunächst gewerbesteuerlich zu übernehmen.

- Bei der **Gewerbesteuer** sind Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Mitunternehmerschaften jedoch grds. **nicht** steuerbar, da sie „nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen“.¹⁰¹ Bei **Eröffnung** des Gewerbebetriebs heißt dies dementsprechend auch, dass Betriebsausgaben in der Vorbereitungsphase noch nicht gewerbesteuerlich geltend zu machen sind.¹⁰² Dementsprechend gehört bei **Aufgabe oder Veräußerung** des Gewerbebetriebs u. a. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu den bei der Gewerbesteuer nicht anwendbaren Vorschriften.¹⁰³
- Mit § 7 Satz 2 GewStG hat der Gesetzgeber eine **Ausnahme** zu dieser Grundregel geschaffen, deren Anwendungsbereich jedoch sehr weit ist.¹⁰⁴ Nach **§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG** gehört zum Gewerbertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe „des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist“. Mithin wird durch § 7 Satz 2 GewStG die Steuerbarkeit von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen u. a. aus Anteilen an Mitunternehmerschaften erweitert.
- Allerdings sieht **§ 7 Satz 2 GewStG am Ende** eine **wichtige Einschränkung** vor: Die Ausdehnung der Gewerbesteuerbarkeit gilt nur, soweit der entsprechende Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils „nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt“.¹⁰⁵ In den Fällen, in denen die natürliche Person unmittelbar beteiligt ist, fällt der Veräußerungsgewinn mithin wieder aus der Steuerbarkeit bei der Gewerbesteuer heraus.¹⁰⁶ Er bleibt hingegen bestehen, wenn er von Kapitalgesellschaften oder nur mittelbar beteiligten natürlichen Personen – etwa bei Veräußerung der Anteile an einer Unterpersonengesellschaft einer doppelstöckigen Personengesellschaft – erzielt wird.¹⁰⁷ Veräußert eine (unmittelbar beteiligte) natürliche Person ihren Anteil an der Oberpersonengesellschaft, der dann notwendigerweise auch die Beteiligung an der Unterpersonengesellschaft beinhaltet, ist dies dagegen ein „**einheitlicher Veräußerungsvorgang**“, der keine Gewerbesteuer auslöst.¹⁰⁸

95 Bader/Koltermann/Stirnberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2020, ISBN: 978-3-482-63959-3, S. 50; vgl. auch bereits Weiss, SteuerStud 3/2019 S. 194, 198 NWB UAAAH-02256.
 96 Zur Anwendung des Progressionsvorbehalts bei nach den DBA steuerfreien Einkünften (§ 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG; § 32b Abs. 1a EStG) s. Weiss, SteuerStud 9/2015 S. 526, 533 NWB YAAAE-99100.
 97 Klausurbeispiel bei Weiss, Steuer-Repetitor 4/2020 NWB IAAAH-40956.
 98 Diese Thematik werden wir in SteuerStud 6/2021 vertiefen.
 99 Dazu Weiss, SteuerStud 9/2017 S. 550 NWB WAAAG-48519.
 100 Zu einem Beispiel aus der Klausur 2012 Weiss, SteuerStud 3/2021 S. 196, 202 NWB IAAAH-66614.
 101 BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018 S. 1282 NWB KAAAG-96174, Rn. 14; R 7.1 Abs. 3 Satz 3 GewStR.
 102 R 7.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR.
 103 R 7.1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 GewStR.
 104 Zur verfassungsrechtlichen Zulässigkeit BVerfG, Urteil v. 10.4.2018 - 1 BvR 1236/11, BStBl 2018 II S. 303 NWB IAAAG-80471.
 105 Zum Begriff des „Entfallens“ in diesem Zusammenhang BFH, Urteil v. 19.7.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018 S. 1282 NWB KAAAG-96174.
 106 R 7.1 Abs. 3 Satz 4 GewStR.
 107 BFH, Urteil v. 28.5.2015 - IV R 27/12, BStBl 2015 II S. 837 NWB MAAAE-97186.
 108 R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR.

- Von dieser Regelung gibt es an etwas „versteckter Stelle“ – im UmwStG – erneut eine prominente **Ausnahme**: Nach **§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG**¹⁰⁹ unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war, wenn der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person **innerhalb von fünf Jahren nach einer Umwandlung** gem. den §§ 3–8, 18 UmwStG aufgegeben oder veräußert wird.¹¹⁰ Nach **§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG** gilt diese Ausnahmeregelung entsprechend, „soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird“. Dies ist etwa bei einem Formwechsel von einer Kapital- in eine Personengesellschaft der Fall – und in genau dieser Form auch im Examen 2010 gefragt worden.¹¹¹ Weiterhin ist nach (**§ 35 Abs. 1 Satz 3 EStG i. V. mit**) **§ 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG** keine Steuerermäßigung nach § 35 EStG für den auf den Aufgabe- oder Veräußerungsgewinnen i. S. der Sätze 1 und 2 beruhenden Teil des Gewerbesteuer-Messbetrags zu gewähren.

MERKE

Wichtig ist, dass sich die obige „Slalomfahrt“ bei der Gewerbesteuerbarkeit von Veräußerungsgewinnen **nur** auf die **Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils** bezieht! Bei einer Veräußerung eines „Teils eines Mitunternehmeranteils“ hingegen liegen „laufende Gewinne“ i. S. des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG vor.¹¹² Diese unterliegen in jedem Fall – unabhängig von den obigen Ausführungen – der Gewerbesteuer.¹¹³ Zudem ergibt sich aus **§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG** und **§ 16 Abs. 3 Satz 5 EStG** eine Ausnahme von der Kennzeichnung als Veräußerungsgewinn, die auch auf die Gewerbesteuer anwendbar ist.¹¹⁴

Darüber hinaus ist **§ 7 Satz 4 GewStG** eine bekannte Hürde bei der Klausurlösung. Dieser bezieht sich bereits seinem Wortlaut nach nur auf die „Ermittlung des Gewerbeertrags einer **Mitunternehmerschaft**“. Aus der Menge der sachlich gewerbesteuerpflichtigen Gewerbebetriebe des § 2 GewStG werden mithin Einzelunternehmer (§ 2 Abs. 1 GewStG) und Kapitalgesellschaften (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) ausgeschlossen. Bei diesen stellt sich die Problematik des § 7 Satz 4 GewStG nicht, denn diese Personen können unmittelbar das Teileinkünfteverfahren (TEV) bzw. die Freistellung nach § 8b KStG nutzen.

§ 7 Satz 4 GewStG soll (nur) bei **zwischengeschalteten Personengesellschaften**¹¹⁵, die selbst keine Berechtigung haben, § 3 Nr. 40 EStG (TEV) oder § 8b KStG (Freistellung) für Beteiligungserträge in Anspruch zu nehmen, die Anwendung dieser Regelungen bereits bei der Mitunternehmerschaft selbst sicherstellen. Für Zwecke der Ermittlung des Gewerbeertrags (§ 6 GewStG) auf Ebene einer Mitunternehmerschaft sind daher, soweit an der Mitunternehmer-

schaft natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, § 3 Nr. 40 EStG und § 3c Abs. 2 EStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden (§ 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG). Nach § 7 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG ist „im Übrigen“ – d. h. bei an der Mitunternehmerschaft beteiligten Kapitalgesellschaften – § 8b KStG anzuwenden.

Die Ermittlungen bei der Bestimmung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft sind damit bereits bei der **Ausgangsgröße des § 7 GewStG** umfassend, wenn die **Mitunternehmerschaft Beteiligungserträge aus Kapitalgesellschaften** bezogen hat. Hierbei sind die folgenden Schritte zu beachten:¹¹⁶

1. Die **Beteiligungserträge** sind nach Auffassung des BFH¹¹⁷ bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach **§ 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO** gem. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG grds. „netto“ festzustellen. Zulässig ist aber auch, die § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG unterliegenden laufenden Einkünfte oder Veräußerungsgewinne zusätzlich „brutto“ festzustellen, soweit aus den weiteren Feststellungen für einen verständigen Empfänger erkennbar ist, dass zur Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte ein weiterer Rechenschritt erforderlich ist.
2. Bei der Gewerbesteuer ist nach **§ 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG** das TEV bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags anzuwenden. Da das TEV keinen Zeitbezug und keine Mindestbeteiligungsquote kennt, ist dieses natürlichen Personen grds. zu gewähren – dies schlägt über § 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG auch auf den Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft durch. Nach **§ 7 Satz 4 Halbsatz 2 GewStG** gilt dies auch, wenn teilweise Kapitalgesellschaften an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind. In diesen Fällen ist es besonders wichtig, auch § 8b Abs. 4 KStG als Ausnahme von der grds. Freistellung nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG zu beachten. Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 4 KStG sind „Beteiligungen über eine Mitunternehmerschaft [...] dem Mitunternehmer anteilig zuzurechnen“. Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 5 KStG gilt „eine dem Mitunternehmer nach Satz 4 zugerechnete Beteiligung [...] für die Anwendung dieses Absatzes als unmittelbare Beteiligung“.¹¹⁸ Zudem bleibt der Zeitbezug „Beginn des Kalenderjahres“ bei der Beurteilung des Tatbestands des § 8b Abs. 4 Satz 1 KStG zu beachten.¹¹⁹
3. Im Rahmen der Gewerbesteuer schließen sich an die Ermittlung des Ausgangsbetrags nach § 7 GewStG die

109 H 7.1 Abs. 3 Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft GewStH.

110 Zu den Sperrfristen des UmwStG Weiss, SteuerStud 7/2016 S. 409 NWB JAAAF-76062; zzgl. Schaubild, SteuerStud 7/2016 S. 391 NWB JAAAF-76062.

111 Dazu bereits Weiss, SteuerStud 8/2016 S. 493, 502 NWB LAAAF-77230.

112 Zuletzt BFH, Urteil v. 3.9.2020 - IV R 29/19 NWB BAAAH-70947, Rn. 36, dort auch zum Verfahrensrecht.

113 R 7.1 Abs. 3 Satz 6 GewStR.

114 H 7.1 Abs. 3 Veräußerungs- und Aufgabegewinne, 2. Spstr. GewStH; BFH, Urteil v. 3.12.2015 - IV R 4/13, BStBl 2016 II S. 544 NWB GAAAF-66771, Rn. 20.

115 H 7.1 Abs. 3 Zwischengeschaltete Personengesellschaft GewStH.

116 Klausurbeispiele bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37, 47 NWB RAAAH-36764; Paintner, SteuerStud 8/2019 S. 531 NWB QAAAH-15262.

117 BFH, Urteil v. 25.7.2019 - IV R 47/16, BStBl 2020 II S. 142 NWB VAAAH-31777.

118 Ausführliche Erläuterung bei Suck, SteuerStud 5/2020 S. 328 NWB VAAAH-42443.

119 Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 13 NWB UAAAG-79567.

Hinzurechnungen und Kürzungen der §§ 8, 9 GewStG an. Diese sind bei Beteiligungserträgen in Form von Dividenden oder vGA nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG und § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG zu behandeln. An dieser Stelle der Ermittlung werden nicht mehr – wie bei § 7 Satz 4 GewStG – die Mitunternehmer, sondern ausschließlich die **Mitunternehmerschaft selbst** betrachtet. Diese muss „zu Beginn des Erhebungszeitraums“ (§ 14 Satz 2 f. GewStG) zu mind. 15 % an der leistenden Körperschaft beteiligt gewesen sein.¹²⁰ Im positiven Fall wird der noch im Gewerbeertrag enthaltene Teil der Ausschüttung nach § 9 Nr. 2a GewStG – bei einer inländischen leistenden Körperschaft – gekürzt. Ist dies hingegen nicht der Fall, ist nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG der noch nicht im Gewerbeertrag enthaltene Teil hinzuzurechnen.

MERKE

Wichtig ist, dass **nur Beteiligungserträge in Form von Dividenden oder vGA** in den **letzten Schritt 3** mit einbezogen werden. **Veräußerungsgewinne** sind hingegen ausdrücklich von diesen Hinzurechnungen und Kürzungen ausgeschlossen.¹²¹ Bei diesen bleibt es bei den Ergebnissen nach **Schritt 2**.

Häufig wird auch die „**Kombination**“ aus § 7 Satz 2 GewStG und § 7 Satz 4 GewStG in Klausuren geprüft. Bei einem Veräußerungsgewinn aus Anteilen an einer Mitunternehmerschaft (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) wird einkommensteuerlich nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG das TEV (nur) insoweit angewandt, als der Veräußerungspreis i. S. des § 16 Abs. 2 EStG „auf die Veräußerung von Anteilen an Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen entfällt, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 und 9 gehören“. In Klausurlösungen wird dann öfter schlicht insgesamt das TEV angewendet oder das TEV ganz unbeachtet gelassen.

TIPP 10

Die Aufteilung des Veräußerungsgewinns für Zwecke des § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG zeigt auch **H 16 Abs. 13 Teileinkünfteverfahren EStH** noch einmal an einem numerischen Beispiel.

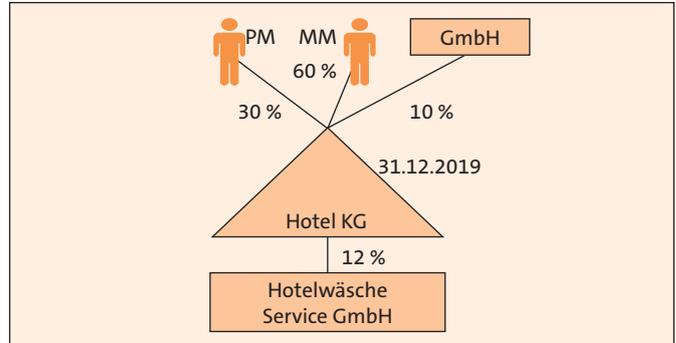
BEISPIEL ➔ Zur Anwendung des TEV und des § 18 Abs. 3 UmwStG:¹²² Die Hotel-GmbH & Co KG (H-KG) betreibt in Essen (Gewerbesteuerhebesatz 480 %) das Hotel „Rheinblick“. Die H-KG ist mit Wirkung ab dem 1.1.2019 durch Formwechsel der Hotel-GmbH entstanden. Die Umwandlung erfolgte gem. § 9 UmwStG zu Buchwerten.

Zum 31.12.2019 waren am Vermögen sowie am Gewinn und Verlust der H-KG laut Gesellschaftsvertrag folgende Gesellschafter beteiligt:

- ▶ Max Moritz (MM), geb. am 20.3.1964, als Kommanditist mit 60 %.
- ▶ Peter Müller (PM), geb. am 5.2.1969, als Kommanditist mit 30 %.
- ▶ Die Verwaltungs-GmbH als Komplementärin mit 10 %. Gesellschafter der Verwaltungs-GmbH sind die Ehefrauen der Kommanditisten Moritz und Müller.

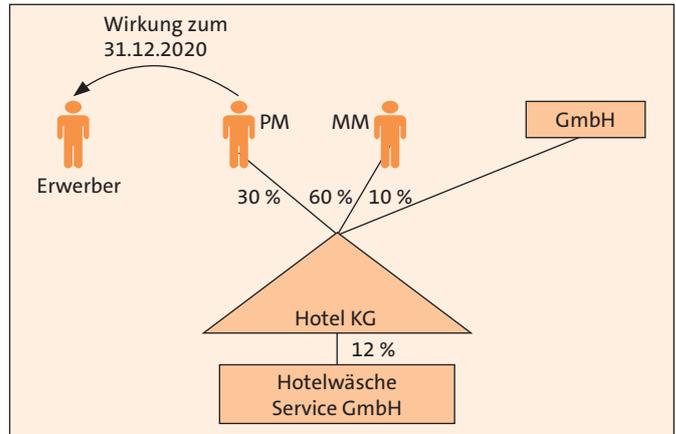
Die H-KG ermittelt ihren Gewinn nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG. Sie ist darüber hinaus seit Jahren zu 12 % an der Hotelwäsche-Service-GmbH beteiligt.

Beteiligungsstruktur am 31.12.2019:



PM veräußerte seinen Kommanditanteil mit Wirkung zum 31.12.2020. Er erzielt dabei unstreitig einen Veräußerungsgewinn von 30.000 €. Davon entfällt ein Teilbetrag auf die Beteiligung an der Hotelwäsche-Service-GmbH i. H. von 5.000 € (anteiliger, auf PM entfallender Buchwert: 3.000 €; anteiliger Veräußerungserlös: 8.000 €).

Beteiligungsstruktur nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils am 31.12.2020:



LÖSUNG ➔ Die H-KG ist gewerblich tätig und unterliegt nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG sachlich der Gewerbesteuer, da ihr Gewerbebetrieb ausschließlich im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Bemessungsgrundlage ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Schuldnerin der Gewerbesteuer ist die H-KG (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Nach § 7 Satz 1 GewStG ist der nach den Vorschriften des EStG und des KStG zu ermittelnde „Gewinn aus dem Gewerbebetrieb“ Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Erhebungszeitraum ist hier das KJ. 2020 (§ 14 Satz 2 GewStG).

120 Zur Prüfung des Zeitbezugs als Bestandteil des Tatbestands Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 407, Tipp 13 NWB UAAAG-79567.
 121 H 9.3 Veräußerungsgewinne GewStH; Weiss, SteuerStud 6/2018 S. 401, 405, Tipp 6 NWB UAAAG-79567.
 122 Adaptiert aus der Prüfungsaufgabe aus dem Herbst 2010, Teil Ib; Bader/Koltermann/Stimberg/Walkenhorst, Steuerberater-Prüfungsklausuren, Ausgabe 2011, ISBN: 978-3-482-53990-9, S. 93; dazu bereits Weiss, SteuerStud 3/2018 S. 184, 188 NWB JAAAG-67538.

Es ist daher zunächst der **nach den Vorschriften des EStG zu bestimmende Gewinn der H-KG** zu ermitteln:

Dabei ist die H-KG für das gesamte steuerliche Betriebsvermögen – einschließlich der Sonderbetriebsvermögen (R 4.2 Abs. 2 EStR) – buchführungspflichtig (§ 141 AO; H 5.1 Buchführungspflicht einer Personenhandelsgesellschaft EStH). Für gewerbsteuerliche Zwecke ist der Gewinn verfahrensrechtlich selbständig zu ermitteln (H 7.1 Abs. 1 Eigenständige Ermittlung des Gewerbeertrags GewStH).

Da der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des PM auf eine **natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer** entfällt, unterliegt der Veräußerungsgewinn grds. **nicht der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG i. U.; vgl. auch H 7.1 Abs. 3 Veräußerungs- und Aufgabegewinne GewStH)**.

Hier greift jedoch die Regelung des **§ 18 Abs. 3 UmwStG**. Nach dieser Vorschrift unterliegt ein Veräußerungsgewinn der **Gewerbesteuer**, wenn der Betrieb einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach einer Umwandlung nach den §§ 3–9, 16 UmwStG veräußert wird (§ 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Dies gilt auch, soweit ein Anteil an der Personengesellschaft innerhalb der Fünfjahresfrist veräußert wird (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Vorliegend hat PM seinen Anteil innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang von der Hotel-GmbH auf die H-KG veräußert.

Der Veräußerungsgewinn unterliegt damit der Gewerbesteuer. **Schuldner** der Gewerbesteuer auf den Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 UmwStG ist die aus der Umwandlung entstandene Personengesellschaft, hier die **H-KG** (§ 43 Satz 1 AO i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG).

Der Veräußerungsgewinn i. H. von 30.000 € umfasst auch den Gewinn aus der **anteiligen Veräußerung der Beteiligung an der Hotelwäsche-Service-GmbH** i. H. von 5.000 €. Insoweit ist gem. **§ 7 Satz 4 Halbsatz 1 GewStG** das TEV nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG und § 3c Abs. 2 EStG zu berücksichtigen. Danach ist der Gewinn aus der anteiligen Beteiligungsveräußerung wie folgt auch für Zwecke der Gewerbesteuer anzusetzen:

Veräußerungserlös 60 % von 8.000 €, da 40 % steuerfrei sind (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG)	4.800 €
Buchwert 60 % von 3.000 € (§ 3c Abs. 2 Satz 1 EStG)	- 1.800 €
Anzusetzender Gewinn aus Beteiligungsveräußerung	3.000 €
Restlicher Veräußerungsgewinn	+ 25.000 €
Gewinn-/Gewerbeertragserrhöhung	28.000 €

Von der Hinzurechnung nach **§ 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG** werden nur „Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“ erfasst; **hierzu gehören nicht Gewinne aus einer Anteilsveräußerung**. Dementsprechend unterliegt im vorliegenden Fall der nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b Satz 1 EStG außer Ansatz bleibende Gewinn aus der anteiligen Veräußerung der Beteiligung an der Hotelwäsche Service-GmbH durch PM nicht der Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 Satz 1 GewStG (H 9.3 Veräußerungsgewinne GewStH).

Rechtsformunabhängig ist das folgende vereinfachte Prüfungsschema für die Lösung gewerbsteuerlicher Aufgaben zudem hilfreich.¹²³ Zu beachten ist dabei, dass einzelne Themen in der Tabelle nur gewisse Rechtsformen betreffen, insbesondere der Freibetrag von 24.500 €, der Kapitalgesellschaften nicht zusteht.

Aufgaben zur Gewerbesteuer – Prüfungsschema	
Ausgangsgröße	Laufender Gewinn; Abgrenzung zu Veräußerungsgewinnen; Behandlung bei PersG und KapG; Berücksichtigung des TEV beim Ausgangsbetrag; § 7 GewStG
Hinzurechnungen	§ 8 GewStG, z. B. § 8 Nr. 1 GewStG; Freibetrag 200.000 €; Hinzurechnung des übersteigenden Betrags zu ¼; Verluste aus der Beteiligung an PersG
Kürzungen	§ 9 GewStG, z. B. Kürzung für betrieblich genutzten Grundbesitz; Gewinn aus der Beteiligung an einer PersG; Gewinnausschüttungen von KapG Verlustabzug gem. § 10a GewStG (R 10a.1 Abs. 3 Satz 2 GewStR)
= (ggf. Abrundung)	Gewerbeertrag
Freibetrag	24.500 € (nicht bei KapG)
Messbetrag, ggf. Abrundung (R 14.1 Satz 3 GewStR)	3,5 %
	x Hebesatz = Gewerbesteuer
Zerlegung	§§ 28 ff. GewStG
Gesonderte Feststellung	Vortragsfähiger Gewerbeverlust (§ 10a Satz 6 GewStG)

V. Fazit

Die Klausurtechnik kann Ihnen helfen, unbekannte oder schwierige Prüfungsteile ansatzweise zu erarbeiten oder Schwächen in diesem Bereich mit Lösungen zu anderen Sachverhalten „auszugleichen“. Unsere Reihe „Klausurtechnik kompakt“ sorgt für die theoretische Basis. Die Anwendung im Klausurtraining¹²⁴ und die anschließende Nacharbeit liegt bei Ihnen!

Die Reihe „Klausurtechnik kompakt“ wird unterstützt durch das Steuerrechts-Institut KNOLL mit den folgenden Autoren:

AUTOREN



Alexandra Kandler, Betriebswirtin (VWA), Steuerberaterin in München. Als Lehrgangsführung beim Steuerrechts-Institut KNOLL ist sie zuständig für den Lehrgang zur Vorbereitung auf die Steuerberaterprüfung. Vormalig war sie langjährig steuerberatend tätig bei EY und Deloitte.

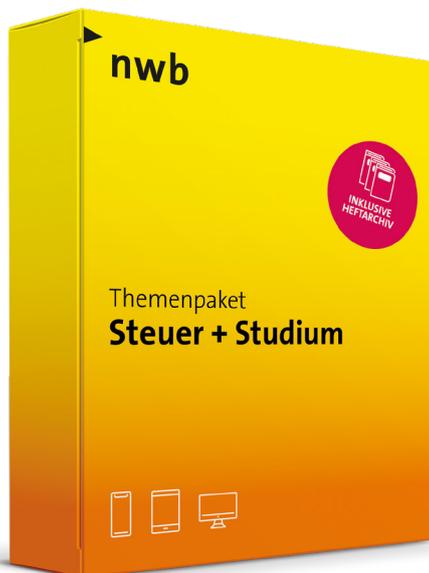


Dr. Martin Weiss, Steuerberater und Fachberater für Internationales Steuerrecht in München. Zudem ist er als Dozent für das Steuerrechts-Institut KNOLL tätig.

¹²³ Klausurbeispiel bei Weiss, Beilage zu SteuerStud 3/2020 S. 37 NWB RAAA-367/64.
¹²⁴ Alle Infos zu den SteuerStud-Klausuren finden Sie auf S. 380 NWB EAAA-74079 in dieser Ausgabe.

Ihre schnellen Bestellwege:

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



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

97171

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

- > NWB Livefeed
- > NWB Datenbank inkl. passender Tools
- > **Steuer-Repetitor**
- > Zeitschriftenarchiv NWB Steuer + Studium (SuS)
- > Lizenzen für 5 Nutzer

24,- € monatlich

- Für mich kommt nach dem Gratis-Test **der Ausbildungspreis* von 15,60 € (1 Lizenz)** infrage.

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

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

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

Bezugsbedingungen: Der erste Monat ist gratis. Danach erhalte ich das ausgewählte Produkt im Abo zum ausgewählten Bezugspreis. Bei Auswahl der Printausgabe erhalte ich diese zusätzlich für € 3,85 (D) und € 1,05 Versandkosten pro Monat (für Lieferungen außerhalb Deutschland € 2,10). Alle Preise inklusive gesetzlicher MwSt. Die Rechnung erhalte ich jährlich im Voraus. Das Abo ist jederzeit kündbar. Wenn ich kein Abo wünsche, genügt eine Nachricht vor Ablauf der Testzeit.

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

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

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

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

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



Datum | Unterschrift