

## Semesterabschlussklausur im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht: Shampoo für den Schulhund\*

Wiss. Mitarbeiter Maximilian Gerhards, Hamburg\*\*

*An Schulen werden zunehmend speziell ausgebildete Therapiehunde im Unterricht eingesetzt. Sie können die Atmosphäre im Klassenzimmer verbessern, indem sie den Schülern Wärme, Frohsinn und Motivation vermitteln. Mitunter kann ein Schulhund aber auch Kopfzerbrechen bereiten – etwa bei der Frage, wie dieser bei der Einkommensteuer zu berücksichtigen ist. Neben der Frage nach dem Werbungskostenabzug für einen Schulhund prüft die Klausur grundlegende Kenntnisse des Einkommensteuerrechts und des Körperschaftsteuerrechts – etwa zu verschiedenen Pauschbeträgen, zur verdeckten Gewinnausschüttung und zu § 8b KStG. Für eine Anfängerklausur weist sie aufgrund der Menge an Einzelfragen und erforderlichen Systemkenntnisse des Steuerrechts einen gehobenen Schwierigkeitsgrad auf.*

### Sachverhalt

Anna Akita (A) wohnt mit ihrem Ehemann Bernd Beagle (B) in Hamburg. Sie ist als Lehrerin an einer Hamburger Schule tätig und dort für ein Bruttojahresgehalt von 50.000 € angestellt. Auf einer Schulkonferenz 2024 wurde der Beschluss gefasst, künftig einen Schulhund im Unterricht einzusetzen. An der Schule war zuvor ein Konzept der tiergestützten Pädagogik erarbeitet worden. A, die schon immer einen Hund als Haustier haben wollte, schafft daraufhin im Juli 2024 die Hündin Lola Labrador (L) zum Preis von 1.600 € an und lässt diese zum Schulhund ausbilden. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer der Hündin beträgt ab dem Kauf noch acht Jahre. Im Rahmen des Schulhundprogramms wird die Hündin L von A insbesondere im Unterricht eingesetzt. Zu diesem Zweck nimmt A die L nahezu jeden Arbeitstag mit in die Schule. Außerhalb der Arbeitszeit lebt L als Haustier bei A und B im Haushalt. A geht mit ihr täglich raus und nimmt sie zu Ausflügen am Wochenende mit. A hat ihre neue vierbeinige Begleiterin von Beginn an ins Herz geschlossen. Es ist davon auszugehen, dass sie die Hündin L je zur Hälfte beruflich und privat nutzt.

Die Entfernung (kürzeste Straßenverbindung) zwischen ihrer Wohnung und der Schule beträgt fünf Kilometer. Auch nach Anschaffung der Hündin nutzt A für den Weg zur Arbeit und für den Heimweg den Bus. Für ihr Nahverkehrsticket zahlt sie im Jahr 2024 insgesamt 600 € (50 € pro Monat). Sie fährt nachweislich an 220 Arbeitstagen zur Arbeit in die Schule.

A möchte in ihrer Einkommensteuererklärung für 2024 neben den Fahrtkosten für den Weg zur Arbeit auch die Aufwendungen für die Hündin als Werbungskosten geltend machen. Diese setzen sich zusammen aus einer Abschreibung für die Anschaffung der Hündin auf acht Jahre (100 € für das Jahr 2024), Aufwendungen für eine Tierhaftpflichtversicherung, Futtermittel, Hundepflege, Tierarzt (800 €) und die Ausbildung zum Therapiehund (1.950 €).

B ist Mitgesellschafter der Wau Wau-GmbH (W-GmbH). Die W-GmbH hat ihren Sitz in Hamburg und produziert und vertreibt Pflegeprodukte für den Hundefriseurbedarf. B erhält im Jahr 2024 Gewinn-

---

\* Die Klausur wurde im Frühjahrstrimester 2025 an der Bucerius Law School in Hamburg als Abschlussklausur der Vorlesung Bilanzen und Steuern gestellt. Die Bearbeitungszeit betrug zwei Stunden. Für die Veröffentlichung wurde die Klausur leicht überarbeitet.

\*\* Der Autor ist Wiss. Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht von Professorin Dr. Birgit Weitemeyer an der Bucerius Law School in Hamburg.

ausschüttungen i.H.v. 150.000 € von der W-GmbH. Er ist zudem als Geschäftsführer der W-GmbH tätig und als solcher bei dieser angestellt. Er erhält ein Bruttojahresgehalt von 80.000 €, das von der W-GmbH ordnungsgemäß verbucht wird und bei der Gewinnermittlung bereits berücksichtigt wurde.

B möchte seine Ehefrau nach Anschaffung der Hündin L im Juli 2024 unterstützen. Er schenkt ihr aus dem Warenbestand der W-GmbH daher einen Jahresvorrat an Luxushundeshampoo. Diesen hatte die W-GmbH zu einem Einkaufspreis von 300 € angeschafft und hätte ihn für einen Marktpreis von 500 € noch im gleichen Jahr an einen ihrer Kunden weiterveräußern können. Der Vorgang wird von der Buchhaltung der W-GmbH berücksichtigt und das Shampoo wird aus dem Warenbestand gewinnmindernd ausgebucht.

B entstehen im Jahr 2024 im Rahmen seiner Tätigkeit als Geschäftsführer unstreitige Werbungskosten i.H.v. 900 €. Zudem hat er sich im August 2024 einen neuen Laptop für 1.800 € (inkl. Ust.) angeschafft, den er fast ausschließlich beruflich nutzt. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Laptops beträgt drei Jahre.

Die W-GmbH möchte ihr Geschäft weiter ausbauen. Im Herbst 2024 erwirbt sie daher im Hinblick auf eine künftige enge Zusammenarbeit eine Beteiligung i.H.v. 15 % an der Pudelwohl-GmbH (P-GmbH), die mehrere Hundefriseurgeschäfte in Norddeutschland betreibt. Die P-GmbH schüttet Ende 2024 eine Dividende i.H.v. 1.000.000 € an die W-GmbH aus. Die Dividende wird in voller Höhe bei der Gewinnermittlung der W-GmbH berücksichtigt.

Der bisher ermittelte handelsbilanzielle Gewinn der W-GmbH für 2024 beläuft sich auf 1.000.000 €.

### Aufgabe 1

Ermitteln Sie die Summe der Einkünfte von A und B für den Veranlagungszeitraum 2024.

### Aufgabe 2

Wie hoch ist die zu zahlende Körperschaftsteuer der W-GmbH für das Jahr 2024?

### Bearbeitungsvermerk

Es ist davon auszugehen, dass der persönliche Steuersatz von A und B oberhalb von 25 % liegt.

### Lösungsvorschlag

|                                                                                          |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>Aufgabe 1: Summe der Einkünfte von A und B für den Veranlagungszeitraum 2024.....</b> | <b>956</b> |
| <b>A. Subjektive Steuerpflicht .....</b>                                                 | <b>956</b> |
| <b>B. Veranlagung.....</b>                                                               | <b>956</b> |
| <b>C. Objektive Steuerpflicht .....</b>                                                  | <b>956</b> |
| <b>I. Einkünfte der A .....</b>                                                          | <b>957</b> |
| 1. Einkünftequalifikation.....                                                           | 957        |
| 2. Einkünfteermittlung .....                                                             | 957        |
| a) Ermittlungsart .....                                                                  | 957        |
| b) Höhe der Einkünfte.....                                                               | 957        |
| aa) Einnahmen .....                                                                      | 957        |

|                                                                   |            |
|-------------------------------------------------------------------|------------|
| bb) Werbungskosten .....                                          | 957        |
| (1) Fahrtkosten.....                                              | 957        |
| (2) Schulhund.....                                                | 958        |
| (a) Arbeitsmittel.....                                            | 958        |
| (b) Aufteilung nach objektivem Maßstab.....                       | 959        |
| (aa) Anschaffungskosten .....                                     | 959        |
| (bb) Sonstige Aufwendungen.....                                   | 959        |
| (cc) Ausbildung zum Therapiehund .....                            | 959        |
| (3) Zwischenergebnis.....                                         | 959        |
| 3. Zwischenergebnis.....                                          | 959        |
| <b>II. Einkünfte des B .....</b>                                  | <b>960</b> |
| 1. Tätigkeit als Geschäftsführer der W-GmbH .....                 | 960        |
| a) Einkünftequalifikation .....                                   | 960        |
| b) Einkünfteermittlung .....                                      | 960        |
| aa) Ermittlungsart .....                                          | 960        |
| bb) Höhe der Einkünfte .....                                      | 960        |
| (1) Einnahmen.....                                                | 960        |
| (2) Werbungskosten.....                                           | 960        |
| (a) Unstreitige Werbungskosten .....                              | 960        |
| (b) Neuer Laptop.....                                             | 960        |
| (c) Zwischenergebnis .....                                        | 961        |
| cc) Zwischenergebnis .....                                        | 961        |
| 2. Beteiligung an der W-GmbH.....                                 | 961        |
| a) Einkünftequalifikation .....                                   | 961        |
| b) Einkünfteermittlung .....                                      | 961        |
| aa) Ermittlungsart .....                                          | 961        |
| bb) Höhe der Einkünfte .....                                      | 961        |
| (1) Dividende.....                                                | 961        |
| (2) Geschenk an Ehefrau A als vGA .....                           | 961        |
| (a) Zuwendung eines Vermögensvorteils .....                       | 962        |
| (b) Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung ..... | 962        |
| (c) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.....           | 962        |
| (d) Zwischenergebnis vGA.....                                     | 963        |
| (3) Zwischenergebnis.....                                         | 963        |
| <b>III. Ergebnis.....</b>                                         | <b>963</b> |

**Aufgabe 2: Höhe der zu zahlenden Körperschaftsteuer der W-GmbH für das Jahr 2024 ... 963**

|                                                                         |            |
|-------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>A. Subjektive Steuerpflicht .....</b>                                | <b>963</b> |
| <b>B. Objektive Steuerpflicht .....</b>                                 | <b>963</b> |
| <b>I. Einkommen .....</b>                                               | <b>964</b> |
| 1. Handelsbilanzieller Gewinn .....                                     | 964        |
| 2. Dividende der P-GmbH.....                                            | 964        |
| a) Privilegierung nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG.....                       | 964        |
| b) Ausschluss nach § 8b Abs. 4 S. 1 KStG.....                           | 964        |
| c) Ausnahme nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG .....                            | 964        |
| d) Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG ..... | 964        |
| 3. Geschenk an A.....                                                   | 965        |
| 4. Zwischenergebnis.....                                                | 965        |
| <b>II. Zu versteuerndes Einkommen.....</b>                              | <b>965</b> |
| <b>III. Körperschaftsteuer 2024.....</b>                                | <b>965</b> |

**Aufgabe 1: Summe der Einkünfte von A und B für den Veranlagungszeitraum 2024****A. Subjektive Steuerpflicht**

A und B sind als natürliche Personen mit Wohnsitz (§ 8 AO) im Inland gem. § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig.

**B. Veranlagung**

A und B sind Ehegatten im Sinne des BGB (vgl. § 1353 Abs. 1 BGB). Sie sind beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig nach § 1 Abs. 1 S. 1 EStG (siehe oben) und leben zudem nicht dauernd getrennt, sodass ihnen das Ehegattenwahlrecht nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG zwischen Einzelveranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung (§ 26b EStG) zusteht. Da aus dem Sachverhalt nichts Gegenteiliges hervorgeht, ist davon auszugehen, dass sie keine Erklärung i.S.d. § 26 Abs. 2 EStG abgegeben haben. Nach § 26 Abs. 3 EStG ist daher eine Zusammenveranlagung durchzuführen. Demnach werden die Einkünfte von A und B getrennt ermittelt, zusammengerechnet und den Ehegatten gemeinsam zugerechnet. Sodann werden die beiden Ehegatten wie ein Steuerpflichtiger behandelt. Sie unterliegen dem Splittingtarif nach § 32a Abs. 5 EStG.

**C. Objektive Steuerpflicht**

Der Einkommensteuer unterliegen die von A und B erzielten Einkünfte bzw. das daraus zu entwickelnde zu versteuernde Einkommen, § 2 Abs. 1–5 EStG. Gefragt ist nur nach der Summe der Einkünfte, vgl. § 2 Abs. 3 EStG.

## I. Einkünfte der A

### 1. Einkünftequalifikation

A könnte als Lehrerin Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erzielen. Sie ist als Lehrerin an einer Hamburger Schule angestellt und in diesem Anstellungsverhältnis weisungsgebunden gegenüber ihrem Arbeitgeber. Das erforderliche Dienstverhältnis i.S.d. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, § 1 Abs. 1 und 2 LStDV liegt damit vor – unabhängig davon, ob sie an einer privaten oder öffentlichen Schule angestellt ist und ob sie verbeamtet ist.

### 2. Einkünfteermittlung

#### a) Ermittlungsart

Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach §§ 8–9a EStG.

#### b) Höhe der Einkünfte

##### aa) Einnahmen

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen zufließen, § 8 Abs. 1 EStG. Im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit zählt dazu insbesondere das Gehalt, § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Das Bruttogehalt der A beträgt 50.000 €.

##### bb) Werbungskosten

Gem. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG sind Werbungskosten alle Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

##### (1) Fahrtkosten

Die Aufwendungen der A für den Weg zwischen ihrer Wohnung und ihrer ersten Tätigkeitsstätte (Schule, an der A angestellt ist) stellen nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 1 EStG Werbungskosten dar.

Grundsätzlich werden diese mit der sog. Pendlerpauschale nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 Hs. 1 EStG abgegolten, vgl. § 9 Abs. 2 S. 1 EStG. Demnach ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, eine Entfernungspauschale für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 0,30 € anzusetzen, höchstens jedoch 4.500 € im Kalenderjahr.

Für A, die nachweislich an 220 Tagen im Jahr 2024 zur Arbeit in die Schule gefahren ist und dafür eine Entfernung von 5 km überwindet, beträgt die Entfernungspauschale demnach:  $220 \times 5 \times 0,30 \text{ €} = 330 \text{ €}$ .

A nutzte für den Arbeitsweg den Bus. Die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel können anstelle der Pendlerpauschale angesetzt werden, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen, § 9 Abs. 2 S. 2 EStG.

A hatte Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel i.H.v. insgesamt 600 €. Damit übersteigen sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag von 330 € und können als Werbungskosten geltend gemacht werden.

## (2) Schulhund

A möchte ihre Aufwendungen für die Hündin L, die sie als Schulhund einsetzt, als Werbungskosten geltend machen.

### (a) Arbeitsmittel

Möglicherweise handelt es sich bei der L um ein Arbeitsmittel i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG. Arbeitsmittel sind alle Gegenstände, die ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend der Einnahmeerzielung dienen.<sup>1</sup> Es ist grundsätzlich möglich, dass Tiere Arbeitsmittel im einkommensteuerlichen Sinne sind.<sup>2</sup>

Bei Gegenständen, die auch im Rahmen der allgemeinen Lebensführung (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG) genutzt werden können, ist der tatsächliche Verwendungszweck im Einzelfall für die Einordnung als Arbeitsmittel entscheidend. Um die Aufwendungen vollständig als Werbungskosten absetzen zu können, ist eine ausschließliche oder zumindest weitaus überwiegende berufliche Nutzung zur Einnahmeerzielung erforderlich. Eine geringfügige private Mitnutzung ist unschädlich. Für die Nutzung von Tieren gelten diese Grundsätze gleichermaßen (vgl. § 90a BGB). Ein Hund, der neben beruflichen in nicht unerheblichem Umfang auch privaten Zwecken dient, stellt kein Arbeitsmittel dar. Dies gilt auch, wenn das Tier für berufliche Zwecke erworben wurde und für eine ausschließlich private Nutzung nicht angeschafft worden wäre.<sup>3</sup>

Die Vorschrift des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG, wonach Aufwendungen für die private Lebensführung des Steuerpflichtigen nicht abziehbar sind, enthält gleichwohl kein generelles Aufteilungs- oder Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen. Die Norm steht einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Kosten nicht entgegen. Eine private Mitbenutzung steht damit grundsätzlich einem Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 1 S. 1 EStG nicht entgegen, wenn anhand von objektiven Maßstäben eine Aufteilung möglich ist.<sup>4</sup>

Die Feststellung, ob diese Voraussetzungen gegeben sind, erfolgt unter Würdigung aller Umstände nach der tatsächlichen Zweckbestimmung, d.h. nach der Funktion des Wirtschaftsgutes im Einzelfall.

A schaffte die Hündin L an, um diese im Rahmen ihrer beruflichen Tätigkeit als Lehrerin an einer Hamburger Schule im Rahmen des dortigen Schulhundprogramms einzusetzen. A hat die Hündin auch tatsächlich an ihren Unterrichtstagen in der Schule eingesetzt. Angesichts des Umfangs von regelmäßig fünf Arbeitstagen pro Woche ist die berufliche Nutzung des Hundes nicht von untergeordneter Bedeutung.

Die Hündin L lebt außerhalb der Arbeitszeit von A in ihrem Haushalt als Haustier. A geht mit der Hündin täglich raus und nimmt sie an Wochenenden mit zu Ausflügen. Damit findet die Hündin L nicht ausschließlich beruflich, sondern in nicht unerheblichem Umfang auch privat Verwendung.

Die Teilhabe der Hündin L am privaten Leben der A, also deren Verpflegung und Unterbringung im Haushalt der A, könnte aber auch eine Voraussetzung dafür sein, dass sie als Schulhund eingesetzt werden kann. Die private Nutzung, so ließe sich argumentieren, dient der Funktionsfähigkeit des Arbeitsmittels Hund. Das ist etwa der Fall bei einem Polizeihund, der aufgrund dienstlicher Anordnung nach Dienstende vom Beamten mit nach Hause genommen werden muss. Nur durch die pri-

<sup>1</sup> Thürmer, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, Kommentar, 176. Lfg., Stand: April 2025, EStG § 9 Rn. 446 mit Nachweisen in der st.Rspr. des BFH.

<sup>2</sup> Siehe nur BFH DStRE 2010, 1293; BFH DStR 2021, 714.

<sup>3</sup> BFH DStRE 2010, 1293 (1293 Rn. 12 m.w.N.); ebenso BFH DStR 2021, 714 (715 Rn. 16).

<sup>4</sup> Grundlegend der Beschluss des Großen Senats BFH DStR 2010, 101 (102 Rn. 100 ff.).

vate Unterbringung kann die notwendige Bindung zwischen Hundeführer und Hund für den Einsatz des Tieres im Polizeiegebrauch aufrechterhalten werden.<sup>5</sup> Für die private Unterbringung der L gibt es jedoch keine Dienstanweisung. Es ist auch nicht ersichtlich, dass dies eine zwingende Voraussetzung für ihren Einsatz als Schulhund ist.

Folglich handelt es sich bei der Hündin L nicht um ein Arbeitsmittel i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG, das den vollständigen Abzug der für die Hündin angefallenen Aufwendungen rechtfertigen würde.<sup>6</sup>

#### (b) Aufteilung nach objektivem Maßstab

Soweit die von A für die Hündin L getätigten Aufwendungen jedoch nach objektiven Maßstäben in einen beruflichen und einen privat veranlassten Teil aufgeteilt werden können, ist ein Werbungskostenabzug des beruflich veranlassten Teils möglich.

Die von A geltend gemachten Aufwendungen setzen sich zusammen aus einer Abschreibung für die Anschaffung des Hundes auf acht Jahre (100 €), den Aufwendungen für eine Tierhaftpflichtversicherung, Futtermittel, Hundepflege, Tierarzt (800 €) und die Ausbildung zum Therapiehund (1.950 €). Es ist davon auszugehen, dass die Hündin je zur Hälfte beruflich und zur anderen Hälfte privat genutzt wird. Somit ist die Aufteilung anhand eines objektiven Maßstabs möglich, sofern im Einzelnen gemischt veranlasste Aufwendungen vorliegen.

#### (aa) Anschaffungskosten

Die hälftigen Anschaffungskosten für die Hündin sind im Wege der sog. AfA (Absetzung für Abnutzung) gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG geltend zu machen. Gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG vermindert sich der Absetzungsbetrag nach Satz 1 im Jahr der Anschaffung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat, der dem Monat der Anschaffung vorangeht. A hat die L im Juli 2024 für 1.600 € angeschafft. Sie kann somit  $1.600 € \times \frac{1}{2} \times \frac{1}{8} \times \frac{6}{12} = 50 €$  als Werbungskosten geltend machen.

#### (bb) Sonstige Aufwendungen

Die Aufwendungen für die Tierhaftpflichtversicherung, Futtermittel, Hundepflege und den Tierarzt i.H.v. 800 € kann A hälftig als Werbungskosten geltend machen: 400 €.

#### (cc) Ausbildung zum Therapiehund

Die Ausbildung der L zum Therapiehund war vollständig beruflich veranlasst. A hat von dieser keinen privaten Nutzen. Die hierzu von A getätigten Aufwendungen i.H.v. 1.950 € können daher in vollem Umfang im Jahr 2024 als Werbungskosten gelten gemacht werden.

#### (3) Zwischenergebnis

A kann Werbungskosten i.H.v. insgesamt  $600 € + 50 € + 400 € + 1.950 € = 3.000 €$  geltend machen. Diese liegen über dem Werbungskostenpauschalbetrag von 1.230 € (§ 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG).

### 3. Zwischenergebnis

A erzielt somit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v.  $50.000 € ./ 3.000 € = 47.000 €$ .

<sup>5</sup> BFH DStRE 2010, 1293 (1294 Rn. 14).

<sup>6</sup> Siehe hierzu BFH DStR 2021, 714 (715 Rn. 19).

Weitere Einkünfte der A sind nicht ersichtlich.

## II. Einkünfte des B

### 1. Tätigkeit als Geschäftsführer der W-GmbH

#### a) Einkünftequalifikation

B könnte als Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG erzielen. B ist als Geschäftsführer bei der W-GmbH angestellt. Er ist weisungsgebunden im Verhältnis zur Gesellschafterversammlung (vgl. § 37 Abs. 1 GmbHG) und in die betriebliche Organisation der GmbH eingegliedert. Er steht mit der W-GmbH in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 1 Abs. 1, Abs. 2 LStDV und erzielt somit im Rahmen dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.<sup>7</sup>

Einkünfte, die ein Geschäftsführer erzielt, der zugleich Gesellschafter der Arbeitgeber-GmbH ist, werden grundsätzlich nicht zu gewerblichen Einkünften oder Einkünften aus Kapitalvermögen umqualifiziert.

#### b) Einkünfteermittlung

##### aa) Ermittlungsart

Einkünfte sind gem. § 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nach §§ 8–9a EStG.

##### bb) Höhe der Einkünfte

###### (1) Einnahmen

B erhält von der W-GmbH ein Bruttogehalt i.H.v. 80.000 €.

###### (2) Werbungskosten

###### (a) Unstreitige Werbungskosten

B entstanden unstreitige Werbungskosten i.H.v. 900 €, § 9 Abs. 1 S. 1 EStG.

###### (b) Neuer Laptop

Zudem hat sich B einen neuen Laptop angeschafft. Dabei könnte es sich um ein Arbeitsmittel i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG handeln. Arbeitsmittel sind alle Gegenstände, die ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend der Einnahmeerzielung dienen.<sup>8</sup>

B nutzt den Laptop fast ausschließlich beruflich. Es handelt sich somit um ein Arbeitsmittel nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG.

Die Anschaffungskosten für den Laptop sind absetzbar im Wege der AfA gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG i.V.m. § 7 Abs. 1 EStG (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 S. 2 EStG). Auch hier gilt gem. § 7 Abs. 1 S. 4 EStG, dass

<sup>7</sup> Vgl. BFH DStR 2009, 1355 (1356); siehe auch Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, 27. Aufl. 2024, Rn. 768.

<sup>8</sup> Thürmer, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, Kommentar, 176. Lfg., Stand: April 2025, EStG § 9 Rn. 446.

sich der Absatzbetrag nach Satz 1 im Jahr der Anschaffung um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vermindert, der dem Monat der Anschaffung vorangeht.

B hat den Laptop im August 2024 für 1.800 € (inkl. USt.) angeschafft. Da B für den Laptop nicht vorsteuerabzugsberechtigt ist, sind ihm auch in dieser Höhe Anschaffungskosten entstanden (vgl. § 255 Abs. 1 HGB). Die gewöhnliche Nutzungsdauer beträgt drei Jahre. B kann somit im Wege der AfA Werbungskosten i.H.v.  $1.800 \text{ €} \times \frac{1}{3} \times \frac{5}{12} = 250 \text{ €}$  geltend machen.

#### (c) Zwischenergebnis

B entstanden somit insgesamt tatsächliche Werbungskosten i.H.v. 1.150 €.

Diese Summe liegt knapp unterhalb des Arbeitnehmerpauschbetrags von 1.230 € nach § 9a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG. Es ist für ihn günstiger, diesen geltend zu machen. B kann somit 1.230 € als Werbungskosten geltend machen.

#### cc) Zwischenergebnis

B erzielt einen Überschuss der Einnahmen über den Werbungskosten i.H.v.  $80.000 \text{ €} - 1.230 \text{ €} = 78.770 \text{ €}$ .

## 2. Beteiligung an der W-GmbH

### a) Einkünftequalifikation

Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH gehören nach § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. B ist Mitgesellschafter der W-GmbH und erzielt mit seiner Beteiligung Einkünfte aus Kapitalvermögen.

### b) Einkünfteermittlung

#### aa) Ermittlungsart

Einkünfte sind gem. §§ 2 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und S. 2, 20 Abs. 9 EStG der Überschuss der Einnahmen über dem Sparerpauschbetrag.

#### bb) Höhe der Einkünfte

##### (1) Dividende

Zunächst hat B Einnahmen i.H.v. 150.000 €, die er als Gewinnausschüttung von der W-GmbH erhalten hat.

##### (2) Geschenk an Ehefrau A als vGA

Das Geschenk von B an seine Ehefrau A könnte als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) zu qualifizieren sein, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen des Gesellschafters führt, § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG.

Eine vGA liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat.<sup>9</sup>

#### (a) Zuwendung eines Vermögensvorteils

Indem B der A Luxushundeshampoo aus dem Warenbestand der W-GmbH schenkte, entstand bei der W-GmbH eine Vermögensminderung: Das für 300 € eingekaufte Shampoo fehlt im Warenbestand der W-GmbH. Zudem liegt eine verhinderte Vermögensmehrung vor. Die W-GmbH hätte das Shampoo für 500 € weiterveräußern und damit einen Gewinn von 200 € machen können. Damit wurde ein Vermögensvorteil zugewendet.

#### (b) Außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung

Die Zuwendung des Vermögensvorteils steht nicht in Zusammenhang mit einer offenen Gewinnausschüttung und liegt damit außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung.

#### (c) Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

Fraglich ist, ob der Vorgang durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Dies ist anhand eines Fremdvergleichs zu beurteilen: Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt vor, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer ein solches Geschäft nicht durchgeführt hätte.<sup>10</sup>

Eine gesellschaftliche Veranlassung ist insbesondere dann anzunehmen, wenn einem Gesellschafter ein Vorteil durch die Gesellschaft zugewendet wird. Hier wurde der Shampoo-Vorrat indes nicht B selbst zugewandt, sondern A.

Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis kann aber auch dann vorliegen, wenn der Vorteil nicht unmittelbar dem Gesellschafter, sondern einer diesem nahestehenden Person zugewendet wird.<sup>11</sup> Die Nähebeziehung zum Gesellschafter kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Sie ist ein Indiz für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis.<sup>12</sup> Entscheidend ist aber letztlich nicht, ob eine Nähebeziehung besteht, sondern ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer den Vorteil einer nicht nahestehenden Person nicht gewährt hätte.<sup>13</sup>

A ist die Ehefrau von B, somit dessen Angehörige (vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 AO) und eine dem Gesellschafter nahestehende Person.<sup>14</sup> Diese Nähebeziehung indiziert eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis. Bei dem Shampoo handelt es sich um ein werthaltiges Wirtschaftsgut. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte dieses einem fremden Dritten nicht geschenkt, solange dies nicht mit wirtschaftlichen Vorteilen, etwa in Form von Werbeeffekten verbunden ist.

Folglich hält das Geschäft einem Fremdvergleich nicht stand. Der Vorgang ist somit durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

<sup>9</sup> Ratschow, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, Kommentar, 176. Lfg., Stand: April 2025, EStG § 20 Rn. 112 mit Nachweisen in der st.Rspr. des BFH.

<sup>10</sup> Ratschow, in: Brandis/Heuermann, Ertragssteuerrecht, Kommentar, 176. Lfg., Stand: April 2025, EStG § 20 Rn. 124 mit Nachweisen in der st.Rspr. des BFH.

<sup>11</sup> Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2024, Rn. 1067 ff.

<sup>12</sup> Schmidt, in: BeckOK EStG, Stand: 1.4.2025, § 20 Rn. 613 f.

<sup>13</sup> Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2024, Rn. 1068.

<sup>14</sup> BFH DStRE 2016, 158 (159 Rn. 25).

**(d) Zwischenergebnis vGA**

Das Verschenken des Luxushundeshampoos stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung für B dar. Als Einnahme, die nicht in Geld besteht, bestimmt sich deren Höhe nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, also nach den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort.<sup>15</sup> Dieser entspricht dem Marktpreis von 500 € für das Shampoo.

Die vGA führt bei B zu Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG. Die Weitergabe des Shampoos an seine Ehefrau A ist rein privater Natur und daher nach § 12 Nr. 1 EStG einkommensteuerlich nicht relevant.

**(3) Zwischenergebnis**

B erzielt somit insgesamt Einnahmen aus Kapitalvermögen i.H.v.  $150.000 € + 500 € = 150.500 €$ .

Von den Einnahmen kann B aufgrund der Zusammenveranlagung mit A gem. § 20 Abs. 9 S. 2 EStG einen Sparerpauschbetrag i.H.v. 2.000 € abziehen.

Der von B erzielte Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten beträgt somit  $150.500 € - 2.000 € = 148.500 €$ .

Diese Einkünfte bleiben gem. § 2 Abs. 5b EStG jedoch für die Bemessung der Einkommensteuer unberücksichtigt und fließen in die Summe der Einkünfte nicht ein, sondern werden nach § 32d Abs. 1 S. 1 EStG einheitlich mit einem Tarif von 25 % besteuert („Abgeltungsteuer“). Von einem geringeren persönlichen Steuersatz als 25 % ist nach dem Bearbeitungshinweis nicht auszugehen, sodass eine Günstigerprüfung nach § 32d Abs. 6 S. 1, S. 4 EStG nicht in Betracht kommt.

**III. Ergebnis**

Die Summe der Einkünfte von A und B beträgt damit  $47.000 € + 78.770 € = 125.770 €$ .

Zusätzlich haben sie Einkünfte aus Kapitalvermögen i.H.v. 148.500 €.

**Aufgabe 2: Höhe der zu zahlenden Körperschaftsteuer der W-GmbH für das Jahr 2024****A. Subjektive Steuerpflicht**

Die W-GmbH hat ihren Sitz im Inland und ist damit als Kapitalgesellschaft gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

**B. Objektive Steuerpflicht**

Die Körperschaftsteuer bemisst sich nach dem zu versteuernden Einkommen, § 7 Abs. 1 KStG. Das zu versteuernde Einkommen ist das Einkommen i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG, vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25 KStG (vgl. § 7 Abs. 2 KStG). Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des EStG sowie des KStG, § 8 Abs. 1 S. 1 KStG. Nach § 8 Abs. 2 KStG sind dabei alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.

<sup>15</sup> Schmidt, in: BeckOK EStG, Stand: 1.4.2025, § 20 Rn. 656.

## I. Einkommen

### 1. Handelsbilanzieller Gewinn

Als Handelsgesellschaft nach § 13 Abs. 3 GmbHG finden gem. § 6 HGB die Vorschriften für Kaufleute auch auf die W-GmbH Anwendung. Sie ist daher nach Handelsrecht (§ 238 Abs. 1 S. 1 HGB) und nach Steuerrecht (§ 140 AO) buchführungspflichtig und ermittelt ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich gem. §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG.

Der Gewinn ist nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Ende des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Der bisher ermittelte handelsbilanzielle Gewinn der W-GmbH beläuft sich auf 1.000.000 €. Er muss jedoch möglicherweise aufgrund einiger Geschäftsvorfälle modifiziert werden.

### 2. Dividende der P-GmbH

Die Dividende der P-GmbH wurde bei der W-GmbH handelsrechtlich zutreffend i.H.v. 1.000.000 € als Ertrag erfasst.

#### a) Privilegierung nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG

Bei der Dividende handelt es sich um einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG. Ein solcher wird grundsätzlich nach § 8b Abs. 1 S. 1 KStG steuerrechtlich privilegiert und bleibt bei der Ermittlung des Einkommens der GmbH außer Ansatz.

#### b) Ausschluss nach § 8b Abs. 4 S. 1 KStG

Die steuerliche Privilegierung der Dividende könnte aber nach § 8b Abs. 4 S. 1 KStG ausgeschlossen sein, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat (sog. Streubesitzdividende).<sup>16</sup> Die Beteiligung an der P-GmbH bestand zu Beginn des Kalenderjahres noch nicht.

#### c) Ausnahme nach § 8b Abs. 4 S. 6 KStG

Der Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % gilt jedoch als zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt, § 8b Abs. 4 S. 6 KStG. Die im Laufe des Jahres erworbene Beteiligung an der P-GmbH i.H.v. 15 % fällt daher weiter unter die Privilegierung von § 8b Abs. 1 S. 1 KStG und ist nicht nach § 8b Abs. 4 S. 1 KStG ausgeschlossen.

Die Einnahmen aus der Dividende bleiben bei der Ermittlung des Einkommens der W-GmbH somit außer Betracht und der handelsbilanzielle Gewinn ist steuerlich um 1.000.000 € zu mindern.

#### d) Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG

Nach § 8b Abs. 5 S. 1 KStG gelten 5 % (= 50.000 €) der nach § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleibenden Bezüge als nicht abziehbare Betriebsausgaben und sind daher dem Gewinn wieder hinzuzurechnen.<sup>17</sup>

<sup>16</sup> Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rn. 5.333 f.

<sup>17</sup> Weitemeyer/Maciejewski, Unternehmensteuerrecht, 2. Aufl. 2024, Rn. 1017 ff.

Der handelsbilanzielle Gewinn ist somit steuerlich um 50.000 € zu erhöhen.

### 3. Geschenk an A

Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen das Einkommen der W-GmbH nicht mindern, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG. Ob und in welcher Höhe eine vGA besteht, wird auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene der Gesellschafter eigenständig beurteilt.<sup>18</sup> Vorliegend bestehen jedoch keine Anhaltspunkte für eine andere Beurteilung bei der W-GmbH als bei B. Insofern stellt die Schenkung des Luxushundeshampoos aus dem Warenbestand der W-GmbH eine vGA i.H.v. 500 € dar. Der handelsbilanziell ermittelte Gewinn ist entsprechend um 500 € zu erhöhen.

### 4. Zwischenergebnis

Die W-GmbH hat im Jahr 2024 ein Einkommen i.H.v. 50.500 € erzielt:

$$1.000.000 \text{ €} ./\cdot 1.000.000 \text{ €} + 50.000 \text{ €} + 500 \text{ €} = 50.500 \text{ €}.$$

## II. Zu versteuerndes Einkommen

Der Freibetrag aus § 25 KStG ist für die W-GmbH nicht anwendbar. Die Ausschüttungen der W-GmbH führen zudem bei ihren Gesellschaftern zu Einkünften aus § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, daher ist vom Einkommen kein Freibetrag nach § 24 S. 1 KStG abzuziehen, § 24 S. 2 Nr. 1 KStG. Das zu versteuernde Einkommen entspricht somit dem Einkommen der W-GmbH, § 7 Abs. 2 KStG.

## III. Körperschaftsteuer 2024

Die Körperschaftsteuer beträgt gem. § 23 Abs. 1 KStG 15 Prozent des zu versteuernden Einkommens. Die von der W-GmbH zu zahlende Körperschaftsteuer im Jahr 2024 beträgt damit:  $50.500 \text{ €} \times 15 \% = 7.575 \text{ €}$ .

---

<sup>18</sup> Röder, in: Hüttemann/Schön, Unternehmenssteuerrecht, 2024, Rn. 5.162 ff.