

1. Klausur Steuerrecht I

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2008 Sachverhalt

Klausurdatum: 20.09.2008 Hannover
09.08.2008 Osnabrück
25.10.2008 Berlin

Fachgebiet: Steuerrecht I (4 Stunden) ESt, KSt und GewSt

Bearbeitungsdauer: 4 Stunden

Hilfsmittel: Beck'sche Textsammlung Steuergesetze
Beck'sche Textsammlung Steuerrichtlinien
Beck'sche Textsammlung Steuererlasse
BGB, HGB

Bearbeitungshinweis: Bitte kennzeichnen Sie die einzelnen Blätter der Aufgabebearbeitung mit Vor- und Nachnamen. Bitte schreiben Sie leserlich und lassen Sie einen Korrekturrand von ca. 6 cm.

Teil I: Einkommensteuer (56 von 100 Punkten)

A Aufgabe

1. Ermitteln Sie die der Einkommensteuerveranlagung der Eheleute Hahn zugrunde zu legenden Besteuerungsmerkmale für das Kalenderjahr 2007.
2. Gliedern Sie die Lösung wie folgt:
 - a) Persönlich Verhältnisse
Steuerpflicht
 - Veranlagungsart
 - Tarif
 - b) Einkünfte
 - c) Besonderheiten bei der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer und der Anrechnung von Steuern (keine Berechnung, nur kurze Erläuterungen der Besonderheiten).

B Bearbeitungshinweise

1. Auf Auswirkungen auf die Gewerbesteuer ist nicht einzugehen.
2. Notwendige Bescheinigungen liegen vor.
3. Wahlmöglichkeiten sind so auszulegen, dass sich für den VZ 2007 steuerlich geringstmögliche Einkünfte ergeben.
4. Die zutreffenden Entscheidungen sind unter Hinweis auf die entsprechenden gesetzlichen Bestimmungen bzw. Verwaltungsanweisungen kurz aber erschöpfend zu erläutern.

Sachverhalt

Aus den Handakten und den Jahresabschlüssen Ihres Mandanten ergibt sich für 2007 Folgendes:

1 Persönliche Verhältnisse

Der Kaufmann Wolfgang Hahn (W. H.), geb. am 29.12.1961, ist seit dem 12.04.2006 mit

Amanda Hahn (A. H.), geb. Heiß, geb. am 19.04.1987, verheiratet. Die Eheleute wohnen in einer gemieteten Eigentumswohnung in Nikolausdorf, Peterstr. 4a.

2 Einkünfte

2.1 Wipek-GmbH Co. KG

Wolfgang Hahn ist seit Gründung (01.02.2006) als Kommanditist an der Wipek-GmbH & Co. KG (Hannover) beteiligt. Die KG (Wj. = Kj.) betreibt eine Baufirma und verwaltet daneben noch ihre selbsterrichteten Wohnblocks (120 Wohneinheiten), die sie wegen Insolvenz des Auftraggebers nicht veräußern konnte.

W. H. ist mit seiner Haftenlage/Pflichteinlage (eingetragen im HR) von 100.000 € beteiligt. Zum 01.03.2006 hat er eine Einlage von 40.000 € getätigt, den Restbetrag (60.000 €) hat W. H. vereinbarungsgemäß Anfang 2007 überwiesen (§ 15a Abs. 1 S. 3 EStG ist an den Bilanzstichtagen erfüllt). Außerdem gewährte er der KG am 01.02.2007 aus seinem Privatvermögen ein Darlehen i.H.v. 50.000 €.

Der Verlustanteil des W. H. betrug nach der Handelsbilanz/StB im Jahre 2006 120.000 € und im Jahre 2007 55.000 €. Für das Darlehen erhielt W. H. im Jahre 2007 8.000 € Zinsen gutgeschrieben. Sie wurden bei der KG als Betriebsausgaben behandelt und am 20.01.2008 ausbezahlt.

2.2 Freizeit-GmbH

Wolfgang Hahn ist alleiniger Anteilseigner der Freizeit-GmbH, deren Stammkapital 100.000 € beträgt.

Die Freizeit-GmbH wurde 2006 gegründet, um auf dem Grundstück Wardenburg, Am Walde 5, eine Tennisanlage zu betreiben. Das Grundstück wurde von W. H. in 2005 für 400.000 € erworben und in 2006 errichtete W. H. hierauf eine Tennishalle und Gaststätte für 2.000.000 €. Betrieben wird die Tennishalle und Gaststätte von der Freizeit-GmbH, die die Anlage ab Fertigstellung 2006 zu einem angemessenen Mietzins von monatlich 15.000 € von W. H. gepachtet hat.

2.2.1 Der von Ihnen durch Bestandsvergleich ermittelte Gewinn für W. H. beträgt 30.000 €. Folgende Vorgänge wurden noch nicht berücksichtigt:

2.2.2 Aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom 14.05.2007 hat die Freizeit-GmbH eine Ausschüttung für das Geschäftsjahr 2006 an ihren Gesellschafter W. H. von 65.940 € vorzunehmen. Diese Ausschüttung erfolgte - gekürzt um die gesetzlichen Abzüge - Ende Mai 2007 auf das private Girokonto.

2.2.3 Mit notariellem Vertrag vom 28.12.2007 verkauft W. H. seine GmbH-Beteiligung (AK 100.000 €) für 150.000 € an die Sporthotel-GmbH die auch die Veräußerungskosten trägt. Der Pachtvertrag besteht weiter.

Zuerst hatte W. H. geplant, die Tennishalle und Gaststätte auch mit zu veräußern. Sie hatten für diesen Fall insgesamt einen "Verkaufsgewinn" von zutreffend 700.000 € ermittelt.

2.3 Ehefrau (A. H.) Sex-Shop

Amanda Hahn ist seit Jahren Inhaberin eines Sex-Shops in Bremen, Am Bahnhof 3, den sie in gemieteten Räumen betreibt. Wegen des geringen Umfangs des Geschäftes ermittelt sie den Gewinn zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG. Im Kalenderjahr 2007 hat Sie bisher (ohne Tz. 2.3.1) einen Gewinn von 17.700 € errechnet.

2.3.1 Wegen der schlechten Ertragslage und wegen mangelnder Fachkenntnisse verkauft A. H. mit notariellem Vertrag vom 01.05.2007 den Laden zum 31.05.2007 an Vanessa Mühlbauer (V. M.), die das Unternehmen unverändert fortführt. Übertragen wurden das Inventar, Geschäftswert, vorhandene GWG und die Waren. Die Kundenforderung, die Geldkonten und sämtliche Schulden wurden nicht mit übertragen. V. M. tritt in den Mietvertrag für das Ladenlokal ein.

Als Gegenleistung verpflichtet sich V. M., zur Übernahme aller Kosten, die im Zusammenhang mit der Veräußerung anfallen sowie zur Zahlung einer lebenslangen Rente an A. H. in Höhe von monatlich 200 €.

Der zutreffende Rentenbarwert beträgt:

zum 31.05.2007 = 35.000 €
zum 20.11.2007 = 34.800 €.

Durch einen Verkehrsunfall verstirbt V. M. am 20.11.2007. In 2007 wurden nur Zahlungen i. H. v. 1.200 € geleistet, da bei der Verstorbenen keine Erbmasse vorhanden war und ihre Erben die Erbschaft ausgeschlagen haben.

Um sich ein Bild über die zum Zeitpunkt des Verkaufs vorhandenen Werte zu machen, haben Sie erstmals zum 31.05.2007 folgende zutreffende Bilanz erstellt:

Bilanz zum 31.05.2007

Inventar	4.500 €	Lieferanten (Waren)	10.000 €
Geschäftswert	12.000 €	Bank	1.100 €
GWG	1 €	Umsatzsteuer	500 €
Waren	22.000 €		
Kundenforderung	4.500 €	Kapital	32.000 €
Geldkonten	599 €		
	<u>43.600 €</u>		<u>43.600 €</u>

Teil II: Körperschaftsteuer (23 von 100 Punkten)**Aufgabe:**

Ermitteln Sie das zu versteuernde Einkommen der GmbH und berechnen Sie die zu zahlende Körperschaftsteuer bzw. die Körperschaftsteuer-Rückstellung für **2007**. Auf gewerbesteuerliche Fragen ist nicht einzugehen.

Sachverhalt:

An der am 1.7.1992 gegründeten Tor-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Kaiserslautern und einem Stammkapital von 300.000 € sind die folgenden Personen als Gesellschafter beteiligt:

Max Tor (T) mit 180.000 €
 Fritz Maier (M) mit 100.000 €
 Angelika Klein (K) mit 20.000 €

Die Einlagen sind voll eingezahlt. Nach dem Gesellschaftsvertrag wird in der Gesellschafterversammlung nach Geschäftsanteilen abgestimmt, wobei je 10.000 € eine Stimme gewährt wird.

In der Gesellschafterversammlung vom 1.7.1992 sind die Gesellschafter T und M zu Geschäftsführern bestellt und rechtswirksam von den Beschränkungen des § 181 BGB befreit worden. Jeder der beiden Gesellschafter ist allein vertretungsberechtigt.

Am 1.12.2007 hat die Gesellschafterversammlung für das Wirtschaftsjahr 2006 eine Ausschüttung von 100.000 € beschlossen und in Erwartung des Jahresergebnisses 2007 eine Vorabausschüttung von 30.000 €. Die Auszahlung erfolgte zusammen am 15.12.2007.

Bilanz zum 31.12.2007

Aktiva		Passiva	
Forderungen	280.000	Stammkapital	300.000
Sonstige Aktiva	580.000	Gewinnvortrag	185.000
		Jahresüberschuss	175.000
		KSt Rückstellung + Soli	42.200
		Tantieme Rückstellung	5.000
		Tantieme Verbind.	500
		Sonstige Passiva	152.300
	<hr/>		<hr/>
	860.000		860.000

Gewinn- und Verlustrechnung 2007

Aufwand		Ertrag	
Gewinnauszahlungen 2006+2007	130.000	Allgemeine Erträge	743.610
Sonstige Aufwendungen	319.000	Beteiligungserträge	7.890
KSt-Vorauszahlungen	47.500		
KSt Rückstellung	40.000		
Solidaritätszuschlag	4.000		
Spenden	35.000		
Bewirtungskosten (lt. Belege)	1.000		
Jahresüberschuss	175.000		
	<hr/>		<hr/>
	751.500		751.500

Folgende Sachverhalte sollen ergänzend zur obigen Bilanz und G+V beurteilt werden:

1. T hat für seine Tätigkeit als Geschäftsführer der GmbH ein Gehalt von 5.000 € monatlich erhalten. Außerdem steht T eine zeitlich unbefristete Umsatztantieme von 3 % des Jahresumsatzes zu.
Am 27.12.2007 sind T als Vorauszahlung auf die Tantieme für 2007 17.000 € ausgezahlt worden. Der Restbetrag von 5.000 € wurde entsprechend zurückgestellt.
Außerdem ist an T ein Urlaubsgeld von 1.000 € gezahlt worden. Eine Vereinbarung hierüber war im Arbeitsvertrag nicht enthalten. Der Betrag ist in den Personalkosten enthalten.
2. Der Geschäftsführer M hat für seine Tätigkeit ein mtl. Gehalt von 3.000 € bezogen. Nach dem Änderungsvertrag vom 10.7.2007, der nur von T unterschrieben wurde, wurde das Gehalt auf 3.500 € angehoben. Dies wurde am 30.12.2007 durch einen Beschluss der Gesellschafterversammlung rückwirkend und für die Zukunft abgesegnet. Das Gehalt von M und T ist insgesamt angemessen.
3. Die GmbH hat der ev. Kirchengemeinde in Kaiserslautern im Jahre 2007 Beträge von 25.000 € gegen Spendenbescheinigung überlassen. 10.000 € zahlte sie zum Wiederaufbau der Frauenkirche in Dresden, die als Denkmal anerkannt ist.
4. Die GmbH erhielt in 2007 eine Dividende der X-GmbH ausbezahlt. Die ordnungsgemäße Steuerbescheinigung liegt vor, es wurde der Zuflussbetrag von 7.890 € verbucht. Für die Ausschüttung erhielt die X-GmbH keine Steuergutschrift.

Teil III: Gewerbesteuer (21 von 100 Punkten)

Aufgabe:

1. Ermitteln Sie die Höhe der Gewerbesteuerrückstellung für 2007 nach der 5/6-Methode. Die Vorauszahlungen 2007 betragen 4.100,-- EUR.
2. Ermitteln Sie den Gewerbesteuermessbetrag 2007. Begründen Sie Ihre Ermittlungen kurz mit Hinweisen auf die gesetzlichen Bestimmungen.
3. Ermitteln Sie die Höhe der Gewerbesteuer 2007 für die OHG. Der Hebesatz von Rinteln beträgt 400 %.
4. Allgemeine Ausführungen zur Steuerpflicht sind nicht erforderlich.

Sachverhalt:

Die A und B OHG in Rinteln stellt elektrische Geräte her. Sie ist im Handelsregister eingetragen und hat ein mit dem Kalenderjahr übereinstimmendes Wirtschaftsjahr.

Für 2007 ermittelte sie aufgrund ordnungsgemäßer Buchführung einen steuerlichen Gewinn von 135.000,-- EUR. An der OHG sind nur natürliche Personen beteiligt.

Eine bereits vorhandene Lagerhalle wurde in 2007 für 400.000,-- EUR Baukosten erweitert. Der Einheitswert der Lagerhalle beträgt am 01.01.2007 100.000,-- EUR, am 01.01.2008 220.000,-- EUR. Zur Finanzierung des Umbaus hat die OHG am 01.04.2007 bei der Stadtparkasse Rinteln ein Darlehen mit 10-jähriger Laufzeit aufgenommen. Es wurde hypothekarisch gesichert und in der Bilanz zum 31.12.2007 mit 240.000,-- EUR passiviert. Der Verfügungsbetrag betrug 235.200,-- EUR. Die in 2007 gebuchten und gezahlten Zinsen betragen 15.000,-- EUR.

In 2007 wurden für einen Kontokorrentkredit 8.400,-- EUR Zinsen bezahlt.

In der Zeit vom 01.03. bis 25.03.2007 wies dieses Kontokorrentkonto ein Guthaben zwischen 2.000,-- EUR und 10.000,-- EUR auf. In 2006 hatte sich bereits ein Guthaben auf diesem Konto für 4 Wochen Dauer ergeben. Der Stand des Kontokorrentkredites betrug am 01.01.2007 11.360,-- EUR, am 31.12.2007 9.560,-- EUR Verbindlichkeiten.

Die A und B OHG nutzt neben der erwähnten Lagerhalle ein weiteres Grundstück. Es gehört dem Gesellschafter A zur Hälfte und wird zu 40 % als Parkplatz gewerblich durch die OHG genutzt. Der Einheitswert des Grundstücks beträgt 20.000,-- EUR. In der Steuerbilanz der OHG ist der Grundstücksanteil mit 60.000,-- EUR enthalten. An der OHG sind die übrigen Miteigentümer des Grundstücks nicht beteiligt.

Bei Aufnahme der Fabrikation ergeben sich Schwierigkeiten, da erforderliche Maschinen wegen Beschaffungsschwierigkeiten nicht rechtzeitig erworben werden konnten. Die OHG nahm daher Verbindung mit Herrn C auf, der seinen Betrieb aufgegeben hatte und der OHG verschiedene kleinere Maschinen Anfang Februar 2007 mit 24.000,-- € für 2007 vermietete.

Weiter musste eine komplette Förderbandanlage von der D-Aktiengesellschaft in Frankfurt gemietet werden. In 2007 entstanden insgesamt Kosten in Höhe von 520.000,-- EUR für diese Anlage.

Zu dem Betriebsvermögen der A u. B OHG zählen eine Beteiligung an der Autohandels- gesellschaft m.b.H. in Göttingen zu 5% und an der F-KG in Hannover zu 15%.

Auf den Gewinn der A und B OHG für 2007 haben sich in steuerlich zutreffender Höhe ausgewirkt:

Ausschüttung der GmbH mit	15.000,-- EUR (einschl. anrechenb. Steuern)
Verlustanteil der KG mit	9.000,-- EUR.

Die o.g. 15.000 EUR stellen die gesamte Gewinnausschüttung der GmbH an die OHG dar.

1. Klausur Steuerrecht I

Vorbereitung auf die Steuerfachwirtprüfung 2008 Lösungshinweise

Klausurdatum: 20.09.2008 Hannover
09.08.2008 Osnabrück
11.10.2008 Berlin

Fachgebiet: Steuerrecht I (4 Stunden) ESt, KSt und GewSt

Bearbeitungsdauer: 4 Stunden

Lösung Teil I: Einkommensteuer

I

Persönliche Verhältnisse

Steuerpflicht:

Wolfgang und Amanda sind unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, weil sie ihren Wohnsitz im Inland (Nikolausdorf) haben (§ 1 Abs. 1 EStG). Der Besteuerung unterliegt ihr Welteinkommen (§ 2 Abs. 1 EStG).

Veranlagungsart:

W. H. und A. H. erfüllen die Voraussetzungen für die Ehegattenbesteuerung nach § 26 Abs. 1 S. 1 EStG (verheiratet, unbeschränkt steuerpflichtig, nicht dauernd getrennt lebend) im VZ 2007. Sie können zwischen getrennter Veranlagung (§ 26a EStG) und Zusammenveranlagung wählen (§ 26 b EStG). Ohne Antrag = Zusammenveranlagung, § 26 Abs. 3 EStG.

Tarif:

Splitting gem. §§ 26b i.V.m. 32a Abs. 1, 5 EStG.

II

Einkünfte:

zu 2.1

Wipek-GmbH & Co. KG

Die GmbH & Co. KG erzielt in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 15 Abs. 2, 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG). Als Kommanditist ist W. H. gesetzestypisch und hat somit als Mitunternehmer Einkünfte i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Zinsen für das hingegebene Darlehen sind gem. § 15 Abs. 1 Nr. 2 2. HS EStG als Sondervergütung zu behandeln. Da der Gewinn der KG gem. § 5 EStG ermittelt wird, gelten diese Grundsätze auch beim Sonderbetriebsvermögen (nicht § 11 EStG, H 4.1 "Gewinnermittlung ..." EStH). Der steuerliche Verlustanteil für 2007 beträgt daher (55.000 €./ 8.000 € =) 47.000 €.

Gem. § 15a EStG dürfen Kommanditisten Verluste der Gesellschaft in einzelnen Jahren nur beschränkt mit anderen Einkünften ausgleichen, und zwar gem. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG bis zur Höhe des positiven Kapitals.

Nach § 15a Abs. 1 S. 2 EStG kann der Kommanditist in Höhe des Differenzbetrages zwischen der tatsächlich geleisteten Einlage und der Hafteinlage Verluste ausgleichen, auch wenn dadurch ein negatives Kapitalkonto entsteht oder sich erhöht. Die Außenhaftung ist bei W. H. in 2006 zu berücksichtigen, da dass die Restzahlung in 2007 auf das Verlustausgleichsvolumen keine Auswirkung hat (R 15a Abs. 3 S. 7 und 8 EStR).

In 2006 waren danach nach § 15a Abs. 1 S. 1 EStG 40.000 € nach § 15a Abs. 1 S. 2 und S. 3 EStG 60.000 € ausgleichsfähig und 20.000 € sind nach § 15a Abs. 2 und Abs. 4 EStG als verrechenbarer Verlust gesondert festgestellt worden.

Unter Kapitalkonto i. S. d. § 15a Abs. 1 S. 1 EStG versteht man das Kapital der 1. Stufe, nach der Steuerbilanz der KG unter Berücksichtigung etwaiger Ergänzungsbilanzen, aber ohne das Sonderbetriebsvermögen (BMF 30.05.1997, BStBl. 1997 I S. 627).

Durch die Gewährung des Darlehens (Sonderbetriebsvermögen) erweitert sich für W. H. das Verlustausgleichsvolumen, das im Rahmen der KG schon 2006 aufgebraucht war, also nicht. Der steuerliche Verlust i. H. v. 55.000 € aus dem Gesamthandsvermögen ist in voller Höhe nur verrechenbar. Im Feststellungsbescheid gem. § 15a Abs. 4 EStG auf den 31.12.2007 ist danach ein Verlust i. H. v. 75.000 € (31.12.2006 = 20.000 € und 55.000 €) gesondert festzustellen. Ein Ausgleich der Sonderbetriebseinnahmen 2007 ist weder mit dem Verlust der 1. Stufe 2007 möglich, noch sind sie mit dem Verlust aus 2006 zu verrechnen (BStBl. 1993 I 976 - Beck I/15 a.2).

D. h., Einkünfte 2007 = + 8.000 €

Entwicklung Kapitalkonto I

Einlage		40.000 €
Verlust 2006	./.	<u>120.000 €</u>
31.12.2006	./.	80.000 €
Einlage	+	60.000 €

Verlust	./.	<u>55.000 €</u>
31.12.2007	./.	75.000 €

Sonder-BV

(ohne Bedeutung für das Ausgleichsvolumen)

Darlehen		50.000 €
Zinsforderung	+	<u>8.000 €</u>
31.12.2007		<u>58.000 €</u>
		(Zinsen erst 2008 ausgezahlt)

zu 2.2

Freizeit-GmbH

W. H. erzielt gewerbliche Einkünfte i. S. d. §§ 15 Abs. 1 Nr. 1, 15 Abs. 2 EStG, weil die Tatbestandsmerkmale einer Betriebsaufspaltung gegeben sind (H 15.7 Abs. 4 "Allgemeines" EStH). Die Vermietung und Verpachtung stellt damit keine Vermögensverwaltung dar, sondern eine gewerbliche Tätigkeit.

Es herrscht zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen Personenidentität (hinter beiden Unternehmen steht W. H.), (H 15.7 Abs. 6 "Allgemeines", Beherrschungsidentität", "Mehrheit der Stimmrechte" EStH). Die sachliche Verflechtung ist ebenfalls gegeben; denn die verpachteten Wirtschaftsgüter stellen eine wesentliche Betriebsgrundlage bei der Betriebs-gesellschaft dar (H 15.7 Abs. 5 EStH). Die GmbH-Anteile gehören zum notwendigen BV des Besitzunternehmens, somit sind die Einnahmen aus der Gewinnausschüttung und die Pacht zum Gewinn aus Gewerbebetrieb zu rechnen.

zu 2.2.2

Gewinn bisher	30.000 €
§ 20 Abs. 3 i. V. m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	65.940 €
incl. 20 % Kapitalertragsteuer § 12 Nr. 3 EStG,	
§§ 43 Abs. 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1	
steuerfrei nach § 3 Nr. 40d EStG	<u>32.970 €</u>
§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	<u>62.970 €</u>
Zeitpunkt = Entstehung der Forderung, s. auch H 4.2 Abs. 1 "Dividendenansprüche" EStH	

Auf die Einkommensteuerschuld ist die Kapitalertragsteuer in voller Höhe anzurechnen (§ 36 EStG) - siehe unter III.

zu 2.2.3

Die Veräußerung der GmbH-Beteiligung wäre zwar nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG begünstigt, sie gilt als Teilbetriebsveräußerung, weil die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft das gesamte Nennkapital umfasst und die Beteiligung zum BV (aufgrund der Betriebsaufspaltung) des Einzelunternehmens gehört (R 16 Abs. 3 S. 6 EStR).

Aber mit dem Verkauf der GmbH-Beteiligung entfällt die personelle Verflechtung. Es liegt somit eine Betriebsaufgabe vor gem. § 16 Abs. 3 EStG (H 16 Abs. 2 EStH) mit der Folge, dass auch die stillen Reserven, die in den verpachteten Wirtschaftsgütern ruhen, aufzudecken sind. Es handelt sich anschließend zwar um die Verpachtung eines Betriebes im Ganzen, das Wahlrecht der Betriebsverpachtungsrechtsprechung nach R + H 16 Abs. 5 EStR kommt jedoch nicht in Betracht, da nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen, die für eine echte Betriebsführung erforderlich sind, verpachtet werden. Die stillen Reserven sind insgesamt aufzudecken. W. H. hat in Zukunft Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Von dem Aufgabegewinn entfällt 50.000 € auf die Teilbetriebsveräußerung (s.o.) und unterliegt dem Halbeinkünfteverfahren. Der Veräußerungspreis (150.000 €) ist zu ½ steuerfrei nach § 3 Nr. 40b EStG und die ursprünglichen AK (100.000 €) können nach § 3c Abs. 2 EStG nur zu ½ abgezogen werden. Somit ergibt sich aus der Teilbetriebsveräußerung ein Gewinn i.H.v. 25.000 € und insgesamt ein stpfl. Aufgabegewinn n. § 16 Abs. 3 EStG i.H.v. 675.000 € (lt. Aufgabe Tz. 2.2.3 700.000 €). Ein Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG kommt wegen des Alters des W. H. nicht in Betracht.

Ehefrau (A. H.) Sex-Shop

Aus dem Sex-Shop erzielt A. H. Einkünfte aus dem Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG); § 4 Abs. 3 EStG ist zulässig laufender Gewinn 17.700 €

zu 2.3.1

Wegen der Veräußerung des Betriebes sind zur Erreichung des gleichen Totalgewinns Korrekturen erforderlich. A. H. muss deshalb einen Gewinnermittlungsartenwechsel von § 4 Abs. 3 EStG nach § 4 Abs. 1 EStG vornehmen (§ 16 Abs. 2 S. 2 EStG, R 4.5 Abs. 6 i. V. m. R 4.6 Abs. 1 EStR). Die erforderlichen Korrekturen stellen keinen begünstigten Veräußerungsgewinn dar und können auch nicht auf 3 Jahre verteilt werden (H 4.6 "Keine Verteilung ... EStH).

Inventar- und Geschäftswert/GWG

Behandlung bei § 4 Abs. 1 und 4 Abs. 3 gleich (Gewinnauswirkung über die AfA); § 4 Abs. 3 S. 3 und 4 EStG.

Waren/Verbindlichkeiten

bei § 4 Abs. 3 12.000 € BA (= bezahlte Ware, Diff. Warenbestand/Lieferantenschulden, BA bei Bezahlung)

bei § 4 Abs. 1 12.000 € erst später über + 12.000 € Wareneinsatz
(alternativ: Waren + 22.000 €, da schon BA bei § 4 (3), aber noch keine BE und Warenschulden ./ 10.000 €, da noch keine Auswirkung bei § 4 (3) EStG)

Kundenforderung

bei § 4 Abs. 3	noch nicht ausgewirkt (kein Zufluss)	
bei § 4 Abs. 1	bereits ausgewirkt, bei Bezahlung wäre der Vorgang neutral	+ 4.500 €

Geldkonten

keine Auswirkung

Bank

keine Auswirkung

Umsatzsteuer

bei § 4 Abs. 3	noch nicht ausgewirkt, bei Bezahlung Auswirkung BA	
bei § 4 Abs. 1	neutral	./. 500 €

Kapital

§ 15 EStG, lfd. Gewinn insgesamt		<u>0 €</u>
		<u>33.700 €</u>

Die Veräußerung des Gewerbebetriebes ist nach § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG begünstigt, weil die wesentlichen Grundlagen und durch die Übernahme der Geschäftsräume ein lebender Organismus übertragen wurde (R 16 Abs. 1 EStR). Die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter (Forderungen, Schulden, Geldkonten) sind keine wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Die Rente stellt eine Veräußerungsleibrente dar. A. H. hat somit das Wahlrecht nach R 16 Abs. 11 EStR.

Da die Eheleute (lt. Aufgabe) ein möglichst geringes Einkommen haben möchten, müssen beide Möglichkeiten miteinander verglichen werden.

1. Sofortversteuerung R 16 Abs. 11 S. 1 - 5 EStR

Der Veräußerungsgewinn ist nach §§ 16, 34 EStG zu erfassen. Die Rentenzahlungen werden mit dem Ertragsanteil des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a bb EStG versteuert. Forderungen - Schulden sind weiterhin BV (Reststücke), während die Geldkonten PV darstellen. Die WG sind mit dem gemeinen Wert § 16 Abs. 3 S. 5 EStG zu entnehmen = Nennwert, damit Gewinn 0 €.

§ 16 Abs. 2	35.000 €	(ggf. + Geldkonten) unter Berücksichtigung des Barwerts der Rente (s.u)
übertragenes BV	./. 38.501 €	(ggf. + Geldkonten)
§ 16 Veräußerungsverlust	<u>3.501 €</u>	

Rente: Ertragsanteil (20 J.) § 22 Nr. 1 a bb EStG = 50 %

1.200 € x 50 % = 600 €

WK-Pauschb. § 9a Nr. 3 102 €

Einkünfte § 22 498 €

Der vorzeitige Wegfall der Rente durch den Tod des Rentenverpflichteten ist kein rückwirkendes Ereignis und hat somit keine (!) Auswirkung auf die Höhe des Veräußerungsverlustes (H 16 Abs. 10 "Nachträgliche Änderung ..." EStH).

2. Besteuerung des lfd. Bezuges

Die Rentenzahlungen stellen nachträgliche Betriebseinnahmen gem. § 15 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG dar. Eine Versteuerung tritt hinsichtlich des Tilgungsanteils aber erst ein, wenn die in den Rentenzahlungen enthaltenen Tilgungsanteile den Buchwert der veräußerten Wirtschaftsgüter übersteigen. Der Tilgungsanteil der Rente ist aus der Barwertminderung zu ermitteln (35.000 \cdot 34.800 = 200 €). Der Zinsanteil (1.000 €) ist sofort steuerpflichtig.

In 2007 übersteigt der Tilgungsanteil den Buchwert nicht (38.501 € \cdot 200 €). Der Wegfall der Rente hat zur Folge, dass in Höhe des noch nicht verrechneten Kapitalkontos:

Rentenzahlung bis zum Erlöschen des Anspruchs:	200 €
Kapitalkonto	<u>38.501 €</u>
	\cdot 38.301 €

gem. § 15 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG ein nachträglicher Verlust aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen ist. Der in den wiederkehrenden Leistungen enthaltene Zinsanteil i.H.v. 1.000 € ist bereits im Zeitpunkt des Zuflusses eine nachträgliche Betriebseinnahme dar (R 16 Abs. 11 S. 7 EStR).

Zusammenstellung der Einkünfte

		<u>Ehemann</u>	<u>Ehefrau</u>
Besitzuntern.	§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG	62.970 €	
Sex-Shop	§ 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG		33.700 €
	§ 15 Abs. 1 i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG		\cdot 37.301 €
Wipek-GmbH & Co. KG	§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG	+ 8.000 €	
Summe der Einkünfte § 15 EStG		<u>70.970 €</u>	\cdot 3.601 €
Besitzuntern. § 16 EStG, Ehemann		675.000 €	
= Summe der Einkünfte		<u>745.970 €</u>	\cdot 3.601 €

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt 742.369 €.

III

Besonderheiten bei der Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer

zu 2.2.3

Der Veräußerungsgewinn i.H.v. 650.000 € aus der Betriebsausgabe ist nach § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Der auf die Teilbetriebsveräußerung entfallende Gewinn i.H.v. 25.000 € ist nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG nicht tarifbegünstigt.

zu 2.1.1

Von der so ermittelten Steuer (tarifliche ESt) ist die anzurechnende Kapitalertragsteuer (lt. Steuerbescheinigung § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG) abzuziehen.

Für die laufenden gewerblichen Einkünfte ist die Steuerermäßigung gem. § 35 EStG zu beachten.

Summe

Teil 2: Körperschaftsteuer

T – GmbH, die ihren Sitz (§ 10 AO) und/oder Geschäftsleitung (§ 11 AO) im Inland hat, ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Maßgebend ist das zu versteuernde Einkommen des Wirtschaftsjahres (= Kalenderjahr); § 7 Abs. 1 KStG und § 7 Abs. 2 i.V.m. § 8 Abs. 2 KStG, § 7 Abs. 4 KStG. Ermittlungszeitraum ist das Kalenderjahr 2007. Zur Ermittlung des Einkommens gelten, soweit nichts anderes vorgeschrieben ist, die Vorschriften des EStG, § 8 Abs. 1 KStG. Die GmbH ist lt. Handelsrecht buchführungspflichtig, § 238 HGB (bzw. § 6 HGB, § 41 und § 13 GmbHG). Alle Einkünfte sind deshalb Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 8 Abs. 2 KStG.

1 Ausgangspunkt der vorläufige Jahresüberschuss **175.000 €**

a) Steuern von Einkommen und Ertrag; § 10 Nr. 2 KStG

1 KSt VZ + **47.500 €**
 1 Rückstellung + **40.000 €**
 Solidaritätszuschlag + **4.000 €**

b) Bewirtungsaufwendungen; § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG

2 (30 % der Bewirtungskosten von 1.000 €) außerhalb der Bilanz + **300 €**

Die auf die anteiligen nichtabziehbaren Betriebsausgaben entfallende Vorsteuer ist zu 100% abzugsfähig, so dass sich keine weiteren Änderungen ergeben.

c) Beteiligungsertrag

1 Die Dividenden sind gem. § 20 Abs. 3 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG = 7.890 € bereits in den BE enthalten. Die einbehaltene Kapitalertragsteuer und der Solidaritätszuschlag sind zusätzlich als Betriebseinnahmen innerbilanziell zu erfassen, aber nach § 10 Nr. 2 KStG außerbilanziell wiederhinzuzurechnen. Die Beträge sind auf die tarifliche KSt anzurechnen; § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG (+ KapESt 20 % + Soli 5,5 % von 20 % = 21,1 %) innerbilanzielle Erfassung (Steueraufwand an Beteiligungsertrag, ohne Gewinnauswirkung)

außerbilanzielle Hinzurechnung der einbehaltenen Steuern: + **2.110 €**

Die Ausschüttung ist aber gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei, somit ist der im Einkommen enthaltenen Betrag zu kürzen. **./.**

10.000 €

1 5% der Ausschüttung sind als nichtabziehbare BA wieder hinzuzurechnen
 (§ 8b Abs. 5 KStG): + **500 €**

1 **d) Zurechnung gem. § 8 Abs. 3 S. 1 KStG betr. offene Ausschüttungen,**
 diese dürfen das Einkommen nicht mindern. + **130.000 €**

1

e) Verdeckte Gewinnausschüttung**ea) Umsatzantieme**

Die Umsatzantieme zugunsten eines Gesellschafters ist gem. H 39 KStR grundsätzlich nicht zulässig. Dies gilt hier insbesondere aufgrund der mangelnden zeitlichen Begrenzung. Der dadurch entstandene Aufwand von insgesamt 17.000 + 5.000 € ist außerhalb der Bilanz hinzuzurechnen. Es handelt sich um eine verdeckte Gewinnausschüttung, da ein Fremder diesen Vorteil nicht erhalten hätte, R 36 KStR.

Hinzurechnung außerhalb der Bilanz; § 8 Abs. 3 S. 2 KStG + 22.000 €

eb) Gehaltsausstattung

Die Gehaltsausstattung ist grds. angemessen betr. T. ebenso betr. M. Die Gehaltserhöhung muss aber im Voraus klar und eindeutig durch einen ordentlichen Beschluss vereinbart sein, H 36 III KStR. Diese Regelung gilt nur uneingeschränkt für beherrschende Gesellschafter. Da ein Änderungsvertrag mit dem Geschäftsführer T abgeschlossen worden war (und der Gesellschafterbeschluss nachträglich erfolgte), ist die Erhöhung anzuerkennen.

ec) Urlaubsgeld

Für das erst später vertraglich vereinbarte Urlaubsgeld für T greift das Rückwirkungsverbot. Unabhängig von der Angemessenheit handelt es sich um eine vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) da es an einer im Voraus vereinbarten klaren und eindeutigen Regelung fehlt. + 1.000 €

sämtliche Spenden, § 9 Abs. 2 KStG + 35.000 €

Einkommen i.S.d. § 9 Abs. 2 KStG 447.410 €

- Spenden gem. § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG
für kulturelle, kirchliche Zwecke = 35.000 €
20 % vom Einkommen abzugsfähig = 89.482 €
- 35.000 €

zu versteuerndes Einkommen 412.410 €

§ 23 Abs. 1 KStG 25 % 103.102,50 €
Rundung; § 31 Abs. 1 KStG 103.102 €

-anzurechnende KapSt § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG - 2.000 €
Körperschaftsteuer 101.102 €
./.. Vorauszahlungen KSt; § 31 Abs. 1 KStG i.V.m. § 36 EStG - 47.500 €
Körperschaftsteuer Zahllast (= Rückstellung) 53.602 €

Die eingestellte Rückstellung von 40.000 € ist damit zu niedrig, eine Korrektur führt aber wegen der Zurechnung gem. § 10 Nr. 2 KStG nicht zu einem anderen zVE.

Gesamtpunktzahl Teil II: 23 Punkte

Teil 3: Gewerbesteuer

1	Gewinn, § 7 GewStG + Hinzurechnungen:		135.000,-- €
	a) Dauerschuldzinsen (§ 8 Nr. 1):		
1	Hypothekenzinsen 15.000,-- € (50 %)	+	7.500,-- €
2	Damnum (Stadtsparkasse 240.000,-- € ./ 235.200,-- € = 4.800,-- €) hat Entgeltcharakter für die Überlassung des Darlehens (A 46 I S. 4 GewStR) Laufzeit 10 J., BA = 1/10 v. 4.800,-- € = 480,-- €, 9/12 = 360 €,	+	180,-- €
2	Kontokorrentzinsen werden nicht hinzugerechnet, da 2007 mehr als 7 Tage Guthaben bestand (A 45 Abs. 7 GewStR)		
	b) Dividenden (Halbeinkünfteverfahren), § 8 Nr. 5 GewStG Hinzurechnen sind die nach § 3 Nr. 40d EStG außer Ansatz gebliebenen Dividenden, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2 a GewStG nicht erfüllt sind (hier: sog. Streubesitz). Außer Ansatz geblieben sind 50% der Dividende, da an der OHG nur natürliche Personen beteiligt sind (vgl. § 7 GewStG)	+	7.500,-- €
1 ½	c) Pachtzinsen (§ 8 Nr. 7) 24.000,-- € an C, davon ½ Beim Verpächter wird dieser Betrag nicht zur GewSt herangezogen, da er seinen Betrieb aufgegeben hat.	+	12.000,-- €
1 ½	520.000,-- € an D-AG unterliegt bei der Verpächterin der GewSt; keine Verpachtung eines Betriebes oder Teilbetriebes, daraus folgt keine Hinzurechnung		
1	d) Anteil am Verlust der KG (§ 8 Nr. 8) Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen	+	9.000,-- € 171.180,-- €
	./. Kürzungen:		
1	a) für Grundbesitz (§ 9 Nr. 1) EW-Lagerhalle 01.01.2007 x 140 % = 140.000,-- € x 1,2 % zum BV gehörender Grundbesitz mit EW davon gesellschaftsfremd 50 % verbleiben für Gesellschafter A eigengewerbliche Nutzung 40 % x 140 % x 1,2 %	100.000,-- € 20.000,-- € 10.000,-- € 10.000,-- € 4.000,-- € 5.600,-- €	./. ./. 68,-- €
1	b) Ertrag aus der Autohandels-GmbH ist nicht zu kürzen, da die nach § 9 Nr. 2a erforderliche Beteiligung (mindestens 1/10) zu Beginn des EZ nicht gegeben ist.		0,-- € 169.432,-- €
	abgerundet		<u>169.400,-- €</u>

1. Rückstellung

vorläufiger Gewerbeertrag	169.400,-- €
+ Vorauszahlungen	<u>4.100,-- €</u>
(abgerundet, § 11 Abs. 1 S. 2 GewStG)	173.500,-- €
./. Freibetrag, § 11 Abs. 1 Nr. 1 GewStG	./. <u>24.500,-- €</u>
	149.000,-- €
x 5 % ./. 1.200,-- € (Staffeltarif, § 11 Abs. 2 Nr. 1 GewStG) =	6.250,-- €
x 400 % Hebesatz	25.000,-- €
x 5/6, R 4.9 II S. 2 EStR	20.833,-- €
abzüglich geleistete VZ	./. <u>4.100,-- €</u>
GewSt-Rückstellung	16.733,-- €

2

2. Gewerbesteuermessbetrag

vorläufiger Gewerbeertrag	169.432,-- €
./. GewSt-Rückstellung	./. <u>16.733,-- €</u>
	152.699,-- €
abgerundet	152.600,-- €
./. Freibetrag	./. <u>24.500,-- €</u>
	128.100,-- €
x 5 % ./. 1.200,-- € =	5.205,-- €

3. Gewerbesteuer

Messbetrag	5.205,-- €
x 400 % Hebesatz	<u>20.820,-- €</u>

2

4

Gesamtpunktzahl Teil III: 21 Punkte

Benotungsschema

Punkte	Note
0 – 29	6
30 – 49	5
50 – 66	4
67 – 80	3
81 – 91	2
92 – 100	1